

Міністерство освіти і науки України  
Західноукраїнський національний університет

Міністерство освіти і науки України  
Західноукраїнський національний університет

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

БАНДУРКА МАКСИМ БОГДАНОВИЧ

УДК 657.47:658.011.14

## ДИСЕРТАЦІЯ

### УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ

Галузь знань: 07 – Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

**Подається на здобуття ступеня доктора філософії**

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

 / М.Б. Бандурка

Науковий керівник:

Семанюк Віта Зеновіївна, доктор економічних наук, професор

Тернопіль – 2026

## АНОТАЦІЯ

**Бандурка М. Б. Управлінський облік корпоративної соціальної відповідальності бізнесу.** – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2026.

Дисертаційну роботу присвячено теоретико-методологічному обґрунтуванню, розробці прикладного інструментарію та практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи управлінського обліку витрат у сфері корпоративної соціальної відповідальності бізнесу (КСВБ) в контексті сталого розвитку, переходу до циркулярної економіки та антикризового менеджменту в умовах безпекових викликів.

У роботі представлено історичний розвиток та еволюційні етапи становлення парадигми обліку соціальної відповідальності бізнесу від первинної індивідуальної етики підприємців та добровільної філантропії до вимірної системи міжнародних стандартів під впливом глобальних екологічних криз, технологічних революцій та геополітичних тектонічних зрушень. Доведено, що класичне розуміння корпоративної соціальної відповідальності бізнесу виключно як додаткової функції зв'язків із громадськістю втратило актуальність, трансформувавшись у стратегічний імператив забезпечення життєздатності та довгострокової конкурентоспроможності підприємств.

Обґрунтовано зміщення цільових орієнтирів та пріоритетів вітчизняного бізнесу в умовах безпекових загроз та досліджено поняття «Безпекова корпоративна соціальна відповідальність», яка трактується як трансформована в умовах воєнних викликів стратегія взаємодії бізнесу та суспільства, яка характеризується переорієнтацією ресурсів підприємства на пряму матеріально-технічну й фінансову підтримку оборонного сектору країни, забезпечення продовольчої безпеки, розвиток людського капіталу (зокрема, через інструменти оцінювання втрат робочого часу під час повітряних тривог та обліку волонтерської діяльності персоналу).

Аргументовано потребу розширення методик бухгалтерського обліку через перехід від традиційних меж фінансової звітності, орієнтованої на минулі події, до концепції «подвійного запису матеріальних потоків». Такий підхід уможливорює паралельне відображення, моніторинг та оцінку руху природного, людського, цифрового та фінансового капіталів для подолання інформаційної асиметрії між бізнесом та суспільством.

Запропоновано удосконалену класифікацію витрат на корпоративну соціальну відповідальність бізнесу, побудовану на перетині трьох векторів сталого розвитку (довкілля, суспільство, управління) та критерію нормативно-правової обов'язковості. У межах розробленої класифікаційної матриці всі витрати структуровано на дві групи: обов'язкові витрати, зумовлені вимогами законодавства та безпековими стандартами і спрямовані на мінімізацію правових та операційних ризиків (нарахування ЄСВ, екологічні податки, законодавчі нормативи щодо охорони праці, а також безпекові витрати та облаштування укриттів); добровільні (ініціативні) витрати, які здійснюються за рішенням власників та менеджменту понад встановлений законом мінімум (програми психологічної реабілітації, недержавне пенсійне забезпечення, гранти місцевим громадам, модернізація очисних систем, сертифікація за стандартами Глобальної ініціативи зі звітності), формуючи репутаційний капітал та інвестиційну привабливість.

Удосконалено методичну модель оцінки еколого-соціальних показників в системі управлінського обліку, адаптовано інструменти екологічних прибутків та збитків та калькулювання повної собівартості для подолання методологічного розриву, за якого якісні нефінансові ефекти існують ізольовано від традиційних звітів. Запропоновано модель конвертації нефінансових даних у вартісний вимірник шляхом обчислення показника екологічно-скоригованого операційного прибутку. Цей індикатор враховує вартість екологічного сліду, що відображає приховане виснаження природного капіталу підприємством, а також дзеркально інтегрує вартісну оцінку репутаційного капіталу бізнесу, який у системі управління людським капіталом

обчислюється через монетизацію приросту лояльності персоналу та оцінку економії на транзакційних витратах, а в контексті взаємодії із зовнішнім оточенням виступає як інструмент етичного захисту бізнес-моделі.

Удосконалено інструментарій управлінського обліку в умовах переходу до циркулярної моделі економіки, переорієнтований на замикання матеріальних та енергетичних потоків за «стратегією 9R», що послідовно охоплює етапи: від превентивної відмови від надлишкових ресурсів (Refuse), переосмислення моделей їх використання (Rethink) та прямого скорочення матеріаломісткості (Reduce); через продовження життєвого циклу активів шляхом їх повторного застосування (Reuse), ремонту (Repair), технічного оновлення (Refurbish), промислової переробки компонентів (Remanufacture) та їхнього цільового перепрофілювання (Repurpose); до кінцевкових циклів глибокого технологічного відновлення матеріалів (Recycle) та термічної регенерації прихованої енергії відходів (Recover)) Доведено, що за умов використання матеріально-потокowo-вартісних методик, утилізаційні ланцюги оберненої логістики формують не операційні збитки чи безповоротні втрати, а додаткову економічну цінність зворотних потоків, яка підлягає капіталізації та відображенню як дохід від скорочення матеріальних втрат через сервісні бізнес-моделі.

Сформульовано основи відображення Корпоративної цифрової відповідальності в управлінському обліку як обов'язкової відповіді на виклики Індустрії 4.0, яка передбачає виокремлення нових специфічних «віртуальних» об'єктів контролю: витрат на кібербезпеку, інформаційно-технологічні системи етичного моніторингу постачальників, захисту баз персональних даних клієнтів згідно з вимогами Закону України «Про захист персональних даних» та Загального регламенту про захист даних (GDPR) Європейського Союзу, а також розробку схеми калькулювання «цифрового вуглецевого сліду» інформаційно-технологічної інфраструктури компанії, що переводить приховане енергоспоживання серверів та хмарних сховищ у вартісні індикатори екологічного навантаження.

Обґрунтовано використання поопераційного калькулювання для ідентифікації та розподілу непрямих витрат (етичний аудит постачальників, лабораторна сертифікація чистоти сировини) на основі спеціалізованих драйверів (кількість перевірених контрагентів, кількість тестів). Інтеграція отриманих даних у систему цільового калькулювання дозволяє встановити допустимий ліміт на екологічну складову, виходячи з готовності ринку сплачувати етичну премію, та оперативно ліквідувати виявлені розриви витрат. Метод калькулювання за життєвим циклом адаптовано для обчислення повної, довгострокової собівартості «зеленого» продукту, що інтегрує довиробничі витрати на еко-дизайн, вуглецеве податкове навантаження та майбутні оцінені витрати на збір і вторинна переробка, що дозволяє обґрунтувати перед свідомим споживачем етичну цінову премію.

Розроблено прикладний, чотириетапний алгоритм аналітичного обліку екологічних і соціальних витрат, який охоплює стадії: первинного скринінгу та ідентифікації господарської операції за допомогою цільових маркерів сталості; класифікаційного групування за векторами сталості (довкілля, суспільство, врядування); регуляторного розділення за імперативом обов'язковості (комплаєнс / ініціатива) та матричного аналітичного позиціонування на рахунках. Для технічної реалізації алгоритму в системах планування ресурсів підприємства та автоматизованого формування «дзеркального» аналітичного треку без створення додаткового навантаження на обліковий персонал, впроваджено систему двозначних матричних аналітичних крос-кодів до діючих субрахунків витрат. Матриця аналітичних рахунків набуває вигляду системних ідентифікаторів: ESG-E-C (екологічний-обов'язковий) – обов'язковий еко-аудит; ESG-E-I (екологічний-ініціативний) – добровільна модернізація очисних систем за принципами циркулярної економіки; ESG-S-C (соціальний-обов'язковий) – оплата вимушеного простою під час повітряних загроз; ESG-S-I (соціальний-ініціативний) – програми реабілітації ветеранів та підтримки сімей військовослужбовців; ESG-G-I (управлінський-ініціативний) – сервіси кібербезпеки та захисту даних.

Запропоновано трирівневу архітектуру управлінської звітності у сфері КСВБ, яка адаптована під специфічні інформаційні потреби керівників різних рівнів менеджменту. На операційному рівні (виробничі підрозділи, логістичні та екологічні служби) запропоновано «Матеріально-балансовий звіт руху зворотних матеріальних потоків за методологією обліку витрат на потоки матеріалів», призначений для фізично-вартісного контролю обернених потоків сировини та фіксації капіталізованого ефекту замикання матеріальних потоків у розрізі стратегій циклічного відновлення ресурсів; на тактичному рівні (департаменти управління персоналом, охорони праці, фінансово-економічні відділи) – «Відомість обліку соціально-безпекових витрат та використання робочого часу», яка показує причинно-наслідковий зв'язок між витратами періоду та натуральними параметрами збереження працівників в умовах військового стану через фіксацію людино-годин перебування в укриттях, сесій психологічної реабілітації та інвестицій в адаптацію робочих місць для осіб з особливими потребами; на стратегічному рівні (вищий менеджмент, інвестори) – «Інтегрований звіт про сталий розвиток», що поєднує вартісні та натуральні показники ефективності у розрізі трьох векторів сталості і містить розрахунок екологічно-скоригованого операційного прибутку підприємства. Така звітність базується на європейському принципі подвійної суттєвості та виступає доказовою базою для підготовки та проходження процедури обов'язкового незалежного зовнішнього підтвердження публічних нефінансових звітів компанії відповідно до міжнародних стандартів нефінансової звітності та вимог європейської Директиви з корпоративної звітності про сталий розвиток.

Удосконалено систему внутрішнього контролю та управління нефінансовими й репутаційними ризиками у сфері соціальної відповідальності шляхом дзеркального відображення нефінансових ефектів, який передбачає чітке розмежування перевірочних та аудиторських процедур за трьома автономними векторами управлінських дій підприємства. Зокрема, у межах альтруїстичних дій внутрішній контроль виконує загороджувальну функцію через щомісячне коефіцієнтів ліквідності операційного капіталу з метою

недопущення критичного вимивання грошових коштів бюджетами зовнішньої філантропії та безпекової корпоративної соціальної відповідальності; у контурі синергетичних дій контроль реалізує стимулюючу функцію через оцінювання окупності сталих інновацій та ресурсозберігаючих технологій за допомогою показника екологічно-скоригованого операційного прибутку; стосовно внутрішньо орієнтованих дій система внутрішнього контролю забезпечує комплаєнс-захисну функцію, спрямовану на аудит публічних заяв та мінімізацію ризиків виникнення інформаційних розривів.

Впровадження контрольних процедур у третьому контурі передбачає обов'язкове попереднє тестування всіх публічних екологічних претензій, декларацій та маркувань компанії на сувору відповідність жорстким вимогам європейських Директив, що дозволяє ліквідувати внутрішні інформаційні розриви, захистити компанію (особливо експортно-орієнтований бізнес) від фінансових санкцій на міжнародних ринках та превентивно елімінувати деструктивні явища «зеленого камуфляжу» (грінвошингу) та «зеленого маскування» (грін-маскінгу).

**Ключові слова:** управлінський облік, корпоративна соціальна відповідальність (соціальна відповідальність), бухгалтерський облік, система обліку та звітності, сталий розвиток, звітність зі сталого розвитку, статті калькуляції, управлінська звітність, інтегрована звітність, нефінансова звітність, Звіт про управління, методологія обліку, управління підприємством, менеджмент, діджиталізація.

## ABSTRACT

**Bandurka M. B. Management Accounting of Corporate Social Responsibility of Business.** – Qualification scholarly work, manuscript. Dissertation a Doctor of Philosophy (PhD) degree in Speciality 071 «Accounting and Taxation». West Ukrainian National University, Ternopil, 2026.

The thesis is devoted to the theoretical and methodological substantiation, development of applied tools, and practical recommendations for improving the system of cost management accounting in the field of corporate social responsibility of business (CSRB) in the context of sustainable development, the transition to circular economy models, and crisis management under security challenges.

The paper presents the historical development and evolutionary stages of the formation of the social responsibility accounting paradigm—moving from the primary individual ethics of entrepreneurs and voluntary philanthropy to a measurable system of international standards under the influence of global environmental crises, technological revolutions, and geopolitical tectonic shifts. It is proved that the classical understanding of corporate social responsibility of business solely as an auxiliary public relations function has lost its relevance, transforming into a strategic imperative to ensure the viability and long-term competitiveness of enterprises.

The shift in strategic targets and priorities of domestic business under martial law is substantiated, and the latest phenomenon of «Security Corporate Social Responsibility» is investigated. It is interpreted as a strategy of business-society interaction transformed under wartime challenges, characterized by the reallocation of enterprise resources towards direct material, technical, and financial support for the country's defense sector, ensuring food security, as well as preserving and restoring human capital (specifically through tools for evaluating working time losses during air raids and accounting for the volunteering activities of personnel).

The need to expand accounting methodologies by moving beyond the traditional boundaries of backward-looking financial reporting toward the concept of «double-entry of material flows» is argued. This approach enables the parallel

recording, monitoring, and evaluation of the movement of natural, human, digital, and financial capitals to overcome information asymmetry between business and society.

An improved classification of corporate social responsibility expenditures is proposed, built at the intersection of the three pillars of sustainable development (environmental, social, governance – ESG) and the criterion of statutory compliance. Within the developed classification matrix, all expenditures are structured into two autonomous groups: mandatory (compliance costs), driven by legal requirements and security standards and aimed at minimizing legal and operational risks (unified social credit accruals, mandatory environmental taxes, statutory funding of occupational health and safety standards, workplace certification, as well as wartime security expenditures and shelter arrangement); voluntary (initiative costs), carried out by decision of owners and management beyond the legally established minimum (psychological rehabilitation programs, non-state pension provisions, grants to local communities, modernization of treatment systems, certification under the Global Reporting Initiative standards), thereby forming reputational capital and investment attractiveness.

The methodological model for the monetary and non-monetary valuation of eco-social performance indicators in the management accounting system has been enhanced by adapting environmental profit and loss (EP&L) tools and full cost accounting to bridge the methodological gap where qualitative non-financial effects exist in isolation from traditional reports. A model for converting non-financial data into a monetary metric by calculating the eco-adjusted operating profit is proposed. This indicator accounts for the cost of the environmental footprint, reflecting the hidden depletion of natural capital by the enterprise, and mirror-integrates the valuation of the business's reputational capital, which is calculated within the human capital management system through the monetization of staff loyalty growth and the estimation of transaction cost savings, while in the context of interaction with the external environment, it acts as an instrument of ethical protection of the business model.

Management accounting tools under the transition to a circular economy model have been improved, reoriented toward closing material and energy loops according to the «9R strategy,» which sequentially covers the stages: from preventive refusal of redundant resources (Refuse), rethinking models of their use (Rethink), and direct reduction of material consumption (Reduce); through extending the life cycle of assets via their reuse (Reuse), repair (Repair), technical updating (Refurbish), industrial remanufacturing of components (Remanufacture), and their targeted repurposing (Repurpose); to the final cycles of deep technological recycling of materials (Recycle) and thermal recovery of the hidden energy of waste (Recover). It is proved that under material flow cost accounting (MFCA) methodologies, reverse logistics utilization chains generate not operational losses or unrecoverable waste, but additional economic value of reverse flows, which is subject to capitalization and disclosure as income from material loss reduction via service business models.

The framework for reflecting Corporate Digital Responsibility (CDR) in management accounting as a mandatory response to Industry 4.0 challenges is formulated, involving the identification of new specific «virtual» control objects: cybersecurity expenditures, information technology systems for ethical monitoring of suppliers, protection of customer personal data databases in accordance with the Law of Ukraine «On Personal Data Protection» and the European Union's General Data Protection Regulation (GDPR), as well as the development of a scheme for calculating the «digital carbon footprint» of the company's IT infrastructure, which translates the hidden energy consumption of servers and cloud storages into monetary indicators of environmental impact.

The use of Activity-Based Costing (ABC) for identifying and allocating indirect costs (ethical supplier audits, laboratory raw material purity certification) based on specialized cost drivers (number of audited counteragents, number of tests) is substantiated. The integration of the obtained data into the Target Costing system allows establishing an allowable limit on the environmental component, based on the market's willingness to pay an ethical premium, and promptly eliminating identified cost gaps. The Life-Cycle Costing (LCC) method is adapted to calculate the full,

long-term cost of a «green» product, integrating pre-production eco-design costs, carbon tax burden, and future estimated costs for collection and recycling, which allows justifying the ethical price premium to conscious consumers.

An applied, four-stage algorithm for the analytical accounting of environmental and social costs has been developed, covering the stages of: initial screening and identification of a business transaction using targeted sustainability markers; classification grouping by sustainability vectors (environment, society, governance); regulatory separation by the imperative of mandatory requirement (compliance / initiative); and matrix analytical positioning on accounts. For the technical implementation of the algorithm in Enterprise Resource Planning (ERP) systems and the automated generation of a «mirror» analytical track without creating an additional burden on accounting personnel, a system of two-digit matrix analytical cross-codes (suffixes) to the active expense sub-accounts has been implemented. The matrix of analytical accounts takes the form of systemic identifiers: ESG-E-C (environmental-Compliance) – mandatory eco-audit; ESG-E-I (environmental-initiative) – voluntary modernization of treatment systems based on circular economy principles; ESG-S-C (social- Compliance) – payment for forced downtime in shelters during air raids; ESG-S-I (social-initiative) – rehabilitation programs for veterans and support for military families; ESG-G-I (governance-initiative) – cybersecurity and data protection services.

A three-tier information architecture of internal reporting in the field of CSRB is proposed, adapted to the specific information needs of managers at different levels of management. At the operational level (production units, logistics, and environmental services), a «Material and Balance Waste Flow Report under Material Flow Cost Accounting Methodology» is proposed, designed for the physical and monetary control of reverse raw material flows and recording the capitalized effect of closing material flows across cyclic resource recovery strategies; at the tactical level (human resource management departments, occupational health and safety, financial and economic departments) – a «Statement of Social and Security Expenditures and Working Time Utilization», which visualizes the cause-and-effect relationship

between period expenses and natural parameters of human capital preservation under martial law, specifically by recording man-hours spent in shelters, psychological rehabilitation sessions, and investments in workplace adaptation for persons with disabilities; at the strategic level (top management, investors) – an «Integrated Sustainability Report» aggregating monetary and natural performance indicators across the three sustainability vectors and containing the calculation of the eco-adjusted operating profit of the enterprise. Such reporting is based on the European principle of double materiality and serves as an evidential base (audit trail) for preparing and undergoing the mandatory independent external assurance procedure for the company's public non-financial reports in accordance with international sustainability reporting standards and the requirements of the European Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).

The system of internal control and management of non-financial and reputational risks in the social responsibility sphere has been enhanced through the mirror reflection of non-financial effects, which provides a clear separation of verification and auditing procedures across three autonomous vectors of corporate managerial actions. In particular, within altruistic actions, internal control performs a safeguarding function through monthly stress-testing of operating capital liquidity ratios to prevent critical cash draining by external philanthropy and security corporate social responsibility budgets; within the synergetic actions loop, control implements a stimulating function by evaluating the payback of sustainable innovations and resource-saving technologies using the eco-adjusted operating profit indicator; regarding internally oriented actions, the internal control system provides a compliance-protective function aimed at auditing public claims and minimizing the risks of information gaps.

The implementation of control procedures in the third loop requires mandatory preliminary testing of all public environmental claims, declarations, and green labels of the company for strict compliance with the stringent requirements of European Directives (Green Claims Directive), which allows eliminating internal information gaps, protecting the company (especially export-oriented businesses) from financial

sanctions in international markets, and preventively eliminating the destructive phenomena of «green camouflage» and «green masking».

**Keywords:** management accounting, corporate social responsibility (social responsibility), accounting, accounting and reporting system, sustainable development, sustainable development reporting, costing items, management reporting, integrated reporting, non-financial reporting, Management Report, accounting method, enterprise management, management, digitalization.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЮ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Статті у наукових виданнях,

### включених до переліку наукових фахових видань України

1. Семанюк В., Бандурка М. Стратегічний облік в умовах переходу до циркулярної моделі господарювання. *Вісник економіки*. 2025. Вип. 2. С. 236–246. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2025.02.236> (0,8 д.а.; особисто автору належать 0,5 д.а., розроблено методики стратегічного управлінського обліку корпоративної соціальної відповідальності бізнесу).

2. Бандурка М., Мазурик В. Вартісна оцінка корпоративної соціальної відповідальності у стратегічному обліку компанії. *Науковий журнал «Світ фінансів»*, №. 3(84), жовтень 2025, С. 83-92, URL: <https://doi.org/10.35774/SF2025.03.083> (1,2 д.а.; особисто автору належати 0,8 д.а., де досліджено методики вартісної оцінки корпоративної соціальної відповідальності бізнесу).

3. Бандурка М. Б. Управлінський облік як інструмент реалізації соціальної відповідальності бізнесу. *Інноваційна економіка*, вип. 2, Травень 2026, с. 134-9, URL: <https://doi.org/10.35774/SF2025.03.083/> (0,8 д.а).

### Наукові праці в зарубіжних наукових виданнях

4. Bandurka M., Papinko A., Mazuryk V. Accounting Strategies and Corporate Social Responsibility Under Conditions of War. *Journal of Finance and Financial Law* (JoFFL) (2,1 д.а.; особисто автору належати 0,9 д.а., де досліджено методики вартісної оцінки корпоративної соціальної відповідальності методики

обліку та проблеми корпоративної соціальної відповідальності в умовах війни).

### **Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації**

5. Бандурка М. Б. Соціальна відповідальність бізнесу як об'єкт обліку. *XX Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації»* (м. Тернопіль, 19 травня 2023 р.). Тернопіль: ЗУНУ. С.779-781 (0,2 д.а.).

6. Бандурка М. Б. Виклики та перспективи обліку соціальної корпоративної відповідальності бізнесу. *Сучасні пріоритети розвитку науки та суспільства : збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції* (м. Вінниця, 11-12 квітня 2024 р.). Вінниця: ЗУНУ, 2024 (0,3 д.а.).

7. Бандурка М. Б. Соціально-відповідальний бізнес як фактор підвищення лояльності споживачів. *VII Міжнародна науково-практична конференція «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» до 55-річчя кафедри обліку і оподаткування та до 85-річчя від дня народження доктора економічних наук, професора Литвина Богдана Мироновича* (м. Тернопіль, 26-27 вересня 2024 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 12-14 (0,25 д.а.).

8. Бандурка М. Б. Управлінський облік як інструмент оцінки корпоративної соціальної відповідальності. *Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні : теорія, методологія, організація : збірник тез доповідей учасників XXIII Всеукраїнської науково-практичної конференції*. (м. Київ, 28 березня 2025 р.). Київ: ТОВ «НВП «Інтерсервіс», 2025. С.115-118 (0,2 д.а.).

9. Бандурка М. Б. Інтегрована модель звітності для стратегічних змін у компанії. *Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування: матеріали VIII міжнародної науково-практичної конференції* (м. Луцьк, 27 травня 2025 р.). Луцьк: Волинський національний університет імені Лесі Українки. С. 6-7 (0,3 д.а.).

10. Бандурка М. Б. Інформаційне забезпечення управління

корпоративною соціальною відповідальністю. *Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків: збірн. матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів і молодих вчених* (м. Тернопіль, 27 трав. 2025 р.). Ч. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 335-337 (0,25 д.а.).

11. Бандурка М. Б. Облік екологічної складової корпоративної відповідальності. *XVII Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством»* (м. Луцьк, 24 травня 2025 р.). Луцьк: ЛНТУ, 2025. С. 59-62 (0,15 д.а.).

12. Бандурка М. Б. Витрати на соціальну відповідальність бізнесу: доцільність і необхідність. *Матеріали X науково-практичної міжнародної конференції «Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування»* (м. Луцьк, 27 травня 2026 р.). Луцьк: Волинський національний університет імені Лесі Українки, 2026 (0,15 д.а.).

13. Бандурка Максим. Управлінський облік соціальної відповідальності бізнесу в умовах війни. *Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків: збірник матеріалів II Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів і молодих вчених* (м. Тернопіль, 6 травня 2026 р.). Ч. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2026. С. 16-18 (0,2 д.а.).

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	<b>17</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ</b> .....	<b>29</b>
1.1. Корпоративна соціальна відповідальність як відповідь на глобальні виклики сучасного світу .....	29
1.2. Концептуальні засади та трансформація корпоративної соціальної відповідальності в систему ESG-стандартів .....	50
1.3. Управлінський облік у досягненні цілей корпоративної соціальної відповідальності.....	59
<b>Висновки до розділу 1</b> .....	<b>66</b>
<b>РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ</b> .....	<b>68</b>
2.1. Суть та класифікація витрат на корпоративну соціальну відповідальність бізнесу .....	68
2.2. Оцінка соціально-екологічних показників діяльності підприємства в системі управлінського обліку .....	82
2.3. Методики та інструментарій управлінського обліку корпоративної соціальної відповідальності бізнесу .....	100
2.4. Формування інформаційно-облікового забезпечення в координатах циклічної моделі господарювання .....	109
<b>Висновки до розділу 2</b> .....	<b>124</b>
<b>РОЗДІЛ 3. УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ, АНАЛІЗ ТА ЗВІТНІСТЬ У СТРАТЕГІЧНОМУ УПРАВЛІННІ КОРПОРАТИВНОЮ СОЦІАЛЬНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ БІЗНЕСУ</b> .....	<b>127</b>
3.1. Методики стратегічного управлінського обліку проєктів корпоративної соціальної відповідальності.....	127
3.2. Аналіз і внутрішній контроль витрат на реалізацію програм корпоративної соціальної відповідальності.....	134
3.3. Внутрішня управлінська звітність у сфері корпоративної соціальної відповідальності бізнесу .....	147
<b>Висновки до розділу 3</b> .....	<b>161</b>
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ</b> .....	<b>164</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	<b>170</b>
<b>ДОДАТКИ</b> .....	<b>194</b>

## ВСТУП

Глобальний економічний ландшафт формується під безпрецедентним впливом екологічних криз, технологічних проривів, Індустрії 4.0 та геополітичних тектонічних зсувів, що приводить до росту невизначеності і зміни ціннісних рамок функціонування бізнесу. Завдяки цьому, класичне розуміння корпоративної соціальної відповідальності бізнесу (далі – КСВБ) остаточно трансформувалося з благодійної діяльності на умову конкурентоздатності бізнесу та забезпечення його стійкості. В цих умовах, традиційна система бухгалтерського обліку, яка обмежена ретроспективними фіскальними показниками, більше не здатна задовольнити потреби сучасних стейкхолдерів, які вимагають від компаній інституціоналізованої підзвітності, прозорості та контролю над нефінансовими ризиками.

Як наслідок, сучасна бізнес-практика переживає фундаментальний перехід від фрагментарних соціальних ініціатив до інтегрованої системи екологічного, соціального та корпоративного управління. Якщо раніше КСВБ нерідко використовувалася як інструмент маркетингу та зв'язків із громадськістю, що провокувало деструктивні практики «грінвошингу» або самооцінного «грін-маскінгу», то концепція ESG перетворює етичні зобов'язання бізнесу на кількісно вимірну систему аналізу ризиків та підзвітності. Цей зсув базується на логіці багатокapітальної оцінки та моделі потрійної мети сталого розвитку 3P (People, Planet, Profit), де збереження екосистем і соціальна справедливість розглядаються системою управління як рівноцінні й взаємопов'язані компоненти капіталізації підприємства.

Крім того, стрімка цифровізація бізнес-процесів зумовила появу Корпоративної цифрової відповідальності як обов'язкового розширення меж КСВБ у цифровому середовищі, що охоплює етичне використання штучного інтелекту, захист даних та мінімізацію вуглецевого сліду ІТ-інфраструктури. Посилення глобального регуляторного тиску, зокрема впровадження жорстких європейських директив, вимагає корпоративної прозорості, яка перетворюється

на головний актив компанії для подолання інформаційної асиметрії та отримання доступу до міжнародних ринків капіталу.

Глобальна пандемія COVID-19 та, найголовніше, повномасштабна військова агресія проти України стали жорсткими макроекономічними шоками для корпоративного сектору. В українських реаліях, де підприємства щоденно зіштовхуються з безпековими ризиками, руйнуванням критичної інфраструктури, логістичними порушеннями та гострим кадровим дефіцитом, соціальна відповідальність бізнесу перейшла з розряду «програм творення добра» у категорію екзистенційної необхідності. Як справедливо зазначають аналітики, у міру того як виживання держави та виживання бізнесу стають взаємозалежними, КСВБ стає базовою умовою збереження операційної життєздатності компаній [7, С.157-162].

Безпекові виклики стимулювали переорієнтацію моделей сталого розвитку бізнесу на фінансування безпекових, військових і гуманітарних потреб держави, облаштування укриттів для персоналу та волонтерської діяльності. У цьому контексті навіть базова податкова дисципліна та безперервність операційних процесів набули вираженого соціально відповідального виміру, стали критичним чинником підтримання економічної безпеки держави.

Теоретичне підґрунтя формування концепції корпоративної відповідальності та її оцінювання пройшло складний еволюційний шлях, закладений у ранніх працях Дж. Перкінса та Г. Боуена, і розвинений через стейкхолдерську теорію Е. Фрімена. Проблеми інтеграції нефінансових індикаторів в інформаційні системи управління та оцінки стратегічної ефективності знайшли глибоке відображення у класичних дослідженнях таких зарубіжних науковців, як К. Адамс, Е. Аткинсон, Дж. Беббінгтон, А. Белкаой, М. Бромвіч, Л. Ватсон, Р. Грей, Д. Дхаліваль, Дж. Елкінгтон, М. Епстейн, К. Ітнер, Р. Каплан, Ф. Карвальйо, Д. Коллісон, Р. Купер, К. Лангфілд-Сміт, П. Р. Мартін, М. Метьюс, Д. Мозер, М. Перерра, Г. Сантос, А. Танасе, Л. Фонсека, Х. Хуанг, Г. Сантос, С. Чакраборті, Д. Шарма.

Проблема відображення інформації про корпоративну соціальну відповідальність у системі обліку досліджена у працях українських науковців, таких як: Ю. Біла, Р. Бруханський, С. Василюшин, К. Глак, Л. Голінач, С. Голов, Л. Грицина, В. Дерій, І. Жиглей, В. Жук, З.-М. Задорожний, І. Замула, С. Король, П. Куцик, С. Левицька, С. Легенчук, Н. Марушак, Л. Петрашко, М. Пушкар, В. Семанюк, В. Травін, О. Фоміна, В. Шевчук, Т. Тарасова та інші.

Наявна облікова практика характеризується тим, що у традиційній системі управлінського обліку витрати на соціальні, екологічні та гуманітарні ініціативи досі розглядаються як безповоротні втрати прибутку або непрямі адміністративні витрати. Близько 47% фінансових директорів визнають відсутність уніфікованих процедур для інтеграції нефінансових даних у вартісно орієнтовані індикатори стратегічного аналізу [107]. Без застосування спеціалізованого інструментарію – калькулювання за видами діяльності (ABC), цільового калькулювання (target costing), оцінки життєвого циклу (lifecycle costing) та обліку витрат матеріальних потоків – керівництво підприємств залишається позбавленим релевантної інформації про реальний внесок КСВБ у формування вартості та капіталізацію бренду.

Необхідність подолання таких теоретико-методичних протиріч та потреба вітчизняного бізнесу в інноваційних інструментах кризового менеджменту зумовлюють актуальність теми дисертаційного дослідження. Розробка комплексної моделі управлінського обліку, яка гармонізує вартісні та неwartісні метрики, дозволить українським підприємствам мінімізувати регуляторні й репутаційні ризики, оптимізувати ресурсоспоживання у межах циркулярних моделей та генерувати збалансовану змішану вартість. В умовах повоєнного відновлення, євроінтеграційного комплаєнсу та триваючих безпекових ризиків така облікова система стане основою для прийняття ефективних стратегічних рішень.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційну роботу виконано відповідно до планів науково-дослідних робіт кафедри обліку і оподаткування Західноукраїнського національного

університету. Зокрема, держбюджетного прикладного дослідження «Домінанти управлінського обліку в умовах діджиталізації для забезпечення економічної безпеки України у воєнний і післявоєнний періоди» (державний реєстраційний номер 0123U101580) та науково-дослідної роботи, яка у 2022-2026 роках виконується професорсько-викладацьким персоналом, докторантами, аспірантами та здобувачами наукового ступеня в межах основного робочого часу кафедри обліку і оподаткування ЗУНУ на тему «Розвиток системи бухгалтерського та управлінського обліку в умовах соціально-економічних викликів» (0122U000927); у 2026 - держбюджетного прикладного дослідження «Цифровізація обліку в системі управління енергетичною та кібернетичною безпекою України у воєнний та поствоєнний періоди (0126U002206).

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методологічних основ та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення системи управлінського обліку у сфері корпоративної соціальної відповідальності бізнесу в умовах сталого розвитку, циркулярної економіки та безпекових викликів.

Для досягнення поставленої мети визначено та вирішено такі завдання:

- дослідити генезис та сучасні тенденції розвитку корпоративної соціальної відповідальності бізнесу;
- вивчити економічний зміст витрат на корпоративну соціальну відповідальність бізнесу як стратегічних інвестицій у капіталізацію компанії та побудувати їх класифікацію для потреб управлінського обліку;
- обґрунтувати роль та місце управлінського обліку як основного інформаційного джерела реалізації стратегії сталого розвитку, здатного долати інформаційну асиметрію та розширювати традиційні облікові межі;
- розробити методи ідентифікації, групування та аналітичного обліку екологічних і соціальних витрат підприємства;
- сформулювати модель оцінки еколого-соціальних показників діяльності підприємства у стратегічному управлінському обліку;

- дослідити особливості зміни методології стратегічного управлінського обліку в умовах становлення циркулярної економіки та переорієнтації на безвідходні моделі ресурсоспоживання;
- виокремити об'єкти Корпоративної цифрової відповідальності в системі управлінського обліку в епоху діджиталізації та Індустрії 4.0.;
- адаптувати стратегічні методи калькулювання (ABC-метод, target costing, lifecycle costing) для ідентифікації соціально-екологічної компоненти собівартості продукції;
- розробити форми внутрішньої управлінської звітності про витрати на КСВБ для забезпечення менеджменту різних рівнів інформацією;
- сформулювати систему внутрішнього контролю та управління екологічними, соціальними й репутаційними ризиками.

**Об'єктом дослідження** є процес створення облікової інформації про витрати корпоративної соціальної відповідальності бізнесу.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретико-методичних та організаційних положень управлінського обліку щодо корпоративної соціальної відповідальності бізнесу.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої мети у використано такі загальнонаукові та спеціальні методи: діалектичний метод, логічний та історичний підходи використано для дослідження генезису, еволюційних етапів та сучасних тенденцій інституціоналізації парадигми соціальної відповідальності бізнесу; методи теоретичного узагальнення, аналізу і синтезу, індукції та дедукції застосовано для визначення економічної сутності витрат на корпоративну соціальну відповідальність та теоретичного обґрунтування концепції подвійного запису матеріальних потоків; метод класифікації та групування покладено в основу розробки матричної структури витрат та виокремлення облікових об'єктів корпоративної цифрової відповідальності в умовах Індустрії 4.0; метод причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод використано для обґрунтування ролі управлінського обліку в

мінімізації інформаційної асиметрії; моделювання вартісних ефектів, методи економетричного аналізу та монетаризації екстерналій – для моделі оцінювання еколого-соціальних показників; системний підхід використано для модернізації облікового інструментарію, впровадження стратегій 9R та капіталізації економічної цінності зворотних матеріальних потоків; метод декомпозиції витрат та інтегрованого калькулювання покладено в основу адаптації поопераційного, цільового калькулювання та калькулювання за життєвим циклом з метою виокремлення соціально-екологічної компоненти в собівартості продукції; табличний, графічний та балансовий методи застосовано для наочного відображення структури витрат та побудови комплексу уніфікованих форм внутрішньої управлінської звітності.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретико-методологічному обґрунтуванні та розробці прикладного інструментарію формування інформації для управління корпоративною соціальною відповідальністю бізнесу, яка забезпечує системну інтеграцію фінансових метрик із нефінансовими імперативами сталого розвитку та орієнтована на підвищення життєздатності бізнесу в умовах сучасних безпекових викликів. Найбільш вагомими науковими результатами дослідження є такі:

*вперше:*

– розроблено основи відображення корпоративної цифрової відповідальності в системі управлінського обліку в умовах автоматизації та розгортання концепції Індустрії 4.0, а саме, науково обґрунтовано виокремлення нових, специфічних об’єктів контролю та облікового моніторингу, зокрема витрат на забезпечення кібербезпеки, захист персональних даних, а також витрат на мінімізацію цифрового вуглецевого сліду інформаційно-технологічної інфраструктури компанії, що дозволяє трансформувати цифрові операції у дієвий інструмент формування інтегрованої економічної та соціальної цінності бізнесу;

*удосконалено:*

– алгоритм ідентифікації, систематизації та аналітичного обліку екологічних і соціальних витрат підприємств, що дозволяє забезпечити чітке відокремлення традиційної виробничої собівартості від цільових інвестицій у сталий розвиток (витрат на охорону навколишнього середовища, придбання біодобрих, охорону праці та облаштування об'єктів цивільного захисту), особливістю якого є його безперешкодне проектування на діючу систему обліку через впровадження двозначних матричних аналітичних крос-кодів без створення додаткового операційного навантаження на обліковий персонал, що гарантує високу швидкість забезпечення менеджменту релевантними даними та превентивно нівелює ризики застосування фіскальних чи екологічних санкцій;

– модель вартісної та невартісної оцінки еколого-соціальних показників діяльності підприємства у стратегічному управлінському обліку шляхом адаптації міжнародного інструментарію екологічних прибутків та збитків і калькулювання, яка забезпечує вартісну конвертацію якісних нефінансових ефектів (лояльності персоналу, збереження земельного банку та біорізноманіття, редукції обсягів викидів парникових газів) у релевантні оціночні регулятори довгострокової капіталізації та уможливорює розрахунок індикатора екологічно-скоригованого операційного прибутку;

– методи управлінського обліку в умовах переходу суб'єктів господарювання до циркулярної економіки та переорієнтації на безвідходні моделі ресурсоспоживання; на відміну від наявних підходів, вектор обліку орієнтовано на забезпечення циклічної рециркуляції матеріальних ресурсів за стратегіями 9R, за якої утилізаційні ланцюги оберненої логістики розглядаються не як джерело операційних збитків чи безповоротних втрат, а як самостійна стаття капіталізації додаткової економічної цінності зворотних матеріальних потоків, що реалізується через сервісні бізнес-моделі;

– інструменти калькулювання собівартості продукції підприємств на основі поєднання поопераційного калькулювання (ABC), цільового калькулювання (Target costing) та калькулювання за життєвим циклом (LCC),

що дозволяє здійснити ідентифікацію та аналітичне відокремлення прихованої соціально-екологічної компоненти собівартості (витрат на екологічне пакування, етичний комплаєнс-аудит постачальників сировини) та сформуванню доказову базу для обґрунтування етичної цінової премії на екологічно чисту та органічну продукцію перед свідомим споживачем;

- форми внутрішньої управлінської звітності про витрати у сфері корпоративної соціальної відповідальності, які синхронізують традиційні фінансові результати з нефінансовими метриками сталого розвитку; розроблені форми (Матеріально-балансовий звіт руху зворотних матеріальних потоків, Відомість обліку соціально-безпекових витрат, Інтегрований звіт про сталий розвиток) диференційовані під запити користувачів різних рівнів управління, які забезпечують інформаційну прозорість взаємодії з місцевими громадами, пайовиками та інвесторами, а також слугують верифікованою базою для підготовки публічних звітів згідно зі стандартами GRI та Директиви CSRD;

- внутрішній контроль та управління екологічними, соціальними й репутаційними ризиками шляхом імплементації методичного паралельного відображення нефінансових ефектів, що передбачає розмежування контрольних процедур за трьома автономними векторами дій (альтруїстичним, синергетичним, внутрішньо орієнтованим) і дозволяє здійснювати стрес-тестування ліквідності операційного капіталу, мінімізувати ризики недобросовісного екологічного позиціонування (грінвошингу) та запобігати виникненню локальних соціальних конфліктів із землевласниками.

одержали подальший розвиток:

- дослідження історичного формування і тенденцій розвитку корпоративної соціальної відповідальності бізнесу та доведено кардинальне зміщення стратегічних орієнтирів вітчизняного бізнесу в умовах воєнного стану, що зафіксувало появу феномену безпекової корпоративної соціальної відповідальності як добровільної мобілізації ресурсів на користь прямої матеріально-технічної, мілітарної та гуманітарної підтримки оборонного

сектору країни, забезпечення продовольчої безпеки, захисту людського капіталу та збереження суспільної стійкості;

– класифікація витрат на корпоративну соціальну відповідальність для потреб управлінського обліку, яку, на відміну від існуючих підходів, побудовано на перетині трьох базових векторів сталого розвитку (довкілля, суспільство, управління) та критерію нормативно-правової обов'язковості; витрати структуровано на обов'язкові (комплаєнс-витрати, спрямовані на превентивну мінімізацію регуляторних ризиків: нарахування єдиного соціального внеску, обов'язкові екологічні податки, законодавче фінансування охорони праці) та добровільні (ініціативні витрати, які формують стратегічний гудвіл компанії та її інвестиційну привабливість);

– обґрунтування ролі та місця управлінського обліку як головного інформаційного джерела реалізації стратегії сталого розвитку, здатного долати інформаційну асиметрію; доведено об'єктивну необхідність розширення традиційних облікових меж та переходу від ретроспективних вузькокорпоративних фінансових кордонів до концепції «подвійного запису матеріальних потоків», що уможливорює паралельне відображення, моніторинг та оцінку руху природного, людського, цифрового та фінансового капіталів компанії у їхньому взаємозв'язку.

**Практичне значення одержаних результатів.** Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості використання розроблених пропозицій для підвищення прозорості діяльності підприємств, формування управлінських звітів, а також зниження вартості залучення «зеленого» капіталу в умовах повоєнного відновлення та євроінтеграційного комплаєнсу. Впровадження методів управлінського обліку для обліку витрат корпоративної соціальної відповідальності бізнесу дозволяє суб'єктам господарювання трансформувати якісні параметри соціально-екологічної діяльності у релевантні вартісні регулятори капіталізації, мінімізувати регуляторні й репутаційні ризики (зокрема, явища грінвошингу), оптимізувати

ресурсоспоживання у межах циркулярних моделей та обґрунтувати цінову премію за етичний продукт перед свідомим споживачем.

Результати дослідження використовуються у навчальному процесі при розробці освітніх програм та підготовці матеріалів з курсів «Управлінський облік», «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством» (довідка №126-28/1519 від 4 червня 2026 р. видана Західноукраїнським національним університетом).

Форми внутрішньої управлінської звітності щодо корпоративної соціальної відповідальності бізнесу впроваджено у практичну діяльність: ФГ «Земля», де впроваджено розроблений автором алгоритм ідентифікації та систематизації екологічних та соціальних витрат господарства (зокрема, витрат на раціональне використання земельних ресурсів, внесення біодобрив, охорону праці та підтримку соціальної інфраструктури села), форми внутрішніх звітів, які дозволяють поєднувати фінансові результати з нефінансовими метриками сталого розвитку (Довідка від 23.04.2026 р.); ТОВ «ГЕРАСИМІВ АГРО», де використані у практичній діяльності підприємства пропозиції щодо реформування існуючої системи внутрішнього звітування (Довідка від 5.05.2026 р.); ФГ «СІЧ-В», де було впроваджено методику ідентифікації, групування та аналітичного обліку витрат на соціальні заходи, що дозволило отримувати інформацією про реальні обсяги фінансування програм корпоративної соціальної відповідальності (Довідка від 20 травня 2026 р.).

**Особистий внесок автора.** Дисертаційна робота є самостійним та особистим науковим дослідженням, в якому автором розроблено теоретико-методичні основи та практичні рекомендації щодо управлінського обліку витрат на корпоративну соціальну відповідальність в умовах сталого розвитку та суспільних трансформацій. Наукові результати, висновки та пропозиції, що містяться в дисертаційній роботі, належать автору. Особистий внесок автора в колективні праці зазначено у списку публікацій.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження, викладені у дисертації, доповідалися, обговорювалися та одержали позитивну

оцінку на таких 9 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: XX Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 19 травня 2023 р.), Всеукраїнська науково-практична конференція «Сучасні пріоритети розвитку науки та суспільства» (м. Вінниця, 11-12 квітня 2024 р.), VII Міжнародна науково-практична конференція «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» до 55-річчя кафедри обліку і оподаткування та до 85-річчя від дня народження доктора економічних наук, професора Литвина Богдана Мироновича ( м.Тернопіль, 26-27 вересня 2024 р.), XXIII Всеукраїнська науково-практична конференція «Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні : теорія, методологія, організація» (м.Київ, 28 березня 2025 р.), VIII міжнародна науково-практична конференція «Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування» : матеріали (м. Луцьк, 27 травня 2025 р.), Всеукраїнська науково-практична конференція студентів і молодих вчених «Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків» (м. Тернопіль, 27 трав. 2025 р.), XVII Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством» (м. Луцьк, 24 травня 2025 р.), X науково-практична міжнародна конференція «Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування» (м. Луцьк, 27 травня 2026 року), II Всеукраїнська науково-практична конференція студентів і молодих вчених «Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків» (м. Тернопіль, 6 травня 2026 р.).

**Публікації.** Основні положення дисертації викладено у 13 наукових працях загальним обсягом 6,9 д.а., особисто автору належить 5,0 д. а., із них: 3 статті, у яких опубліковані основні наукові результати обсягом 2,8 д.а., з яких автору належить 2,1 д.а.; 1 стаття у закордонному науковому видання обсягом

2,1 д.а., з яких автору належить 0,9 д.а., 10 публікацій апробаційного характеру, що додатково відображають наукові результати дисертації (обсягом 2,0 д. а.).

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи становить 200 сторінок. Робота містить 22 таблиці, 6 рисунків, 1 додаток на 3 сторінках. Список використаних джерел налічує 194 найменування.

**Декларація про використання ШІ.** Під час підготовки роботи автор використовував інструмент генеративного штучного інтелекту Gemini 3.5 Flash (Google) виключно як допоміжний інструмент для редагування тексту, зокрема виявлення та усунення граматичних, орфографічних, пунктуаційних та стилістичних помилок.

Після застосування зазначеного інструменту автором було проведено ретельний критичний аналіз, верифікацію текстового матеріалу та остаточне наукове редагування. Автор вніс усі необхідні корективи та бере на себе повну особисту відповідальність за автентичність, наукову новизну, обґрунтованість результатів та дотримання принципів академічної доброчесності дисертаційної роботи.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

### 1.1. Корпоративна соціальна відповідальність бізнесу як відповідь на глобальні виклики світу

Сучасний глобальний економічний ландшафт характеризується безпрецедентним переплетенням екологічних криз, технологічних революцій та геополітичних тектонічних зрушень. У цих нестабільних умовах класичне розуміння корпоративної соціальної відповідальності бізнесу (КСВБ) виключно як добровільної чи філантропічної діяльності втратило свою актуальність, трансформувавшись у «стратегічний імператив для забезпечення сталого розвитку» [29]. Поява парадигми сталого розвитку, у фундаменті якої лежить КСВ, стала безпосередньою «відповіддю на виклики глобалізації та безальтернативною заміною моделі екстенсивного відтворення, яка ігнорувала захист довкілля та соціальну рівність» [161]. Зіткнувшись із системними викликами, бізнес був змушений переглянути свої базові стратегії, а КСВ еволюціонувала з додаткової функції зв'язків із громадськістю у фундаментальний імператив сталого розвитку та забезпечення економічної і соціальної стійкості, ставлячи перед собою систему цінностей і пріоритетів (табл. 1.1.)

Таблиця 1.1

#### Наукові підходи до пріоритетів соціальної відповідальності бізнесу

Регіон	Пріоритети СВБ	Зміст вимог бізнесу
Америка (США)	Економічний	Досягнення рентабельності, здатності виробляти продукцію та послуги, які вимагає суспільство, і продавати їх з прибутком (відповідальність перед акціонерами)
	Юридичний	Керувати суспільними нормами; дотримуватися встановлених правил
	Етичний	Бути етичним; запобігати заподіяння можливої шкоди

	Дискреційний	Поза межами очікувань суспільства реалізовувати соціальні проекти за власним рішенням; добровільно брати участь в реалізації соціальних програм
Європа	Юридичний	Дотримуватись встановлених правил (визначальна роль уряду/держави; широке законодавче регулювання)
	Економічний	Враховувати інтереси широкого кола зацікавлених сторін
	Етичний	Обмежені через особливості національного законодавства та бізнес-культури, суспільну думку
	Філантропічний	
Африка	Економічний	Забезпечити прибутковість інвестицій, створювати робочі місця і платити податки
	Філантропічний	Виділяти кошти для корпоративних соціальних / суспільних проектів
	Юридичний	Забезпечити добрі відносини з державною бюрократичною системою
	Етичний	Прийняти добровільні кодекси управління та етики
Україна	Економічний	Забезпечувати прибутковість діяльності
	Юридичний	Виконувати вимоги нормативних документів
	Альтруїстичний	Допомагати тим, хто цього потребує, сприяти інтелектуальному, культурному та духовному розвитку суспільства
	Дискреційний	Діяти на власний розсуд або за власним рішенням поза межами очікувань суспільства

Джерело: [40]

Формування концепції корпоративної відповідальності пройшло складний еволюційний шлях від індивідуальної етики підприємців до структурованих систем управління. «Витоки сучасного розуміння КСВ сягають ранньої індустріальної епохи, коли зростання корпоративного впливу породило перші суспільні очікування щодо етичної поведінки бізнесу... У 1950-х роках виникло теоретичне підґрунтя КСВ завдяки працям Говарда Боуена, який уперше висловив думку, що великі корпорації мають обов'язки перед суспільством, які виходять за межі суто фінансової прибутковості» [41]. Зародження сучасного теоретичного підґрунтя КСВ припадає на 1950-ті роки і пов'язується з працями Говарда Боуена, який уперше обґрунтував, що обов'язки великих корпорацій виходять за межі суто фінансової прибутковості і мають відповідати цінностям суспільства [172].

Кожне наступне десятиліття трансформувало КСВ у відповідь на нові глобальні кризи. У 1960-х роках масові рухи за цивільні права та перші екологічні протести змусили бізнес переглянути підходи до рівності працівників та експлуатації природних ресурсів, а КСВБ функціонувала переважно у форматі індивідуальної благодійності та реакції на перші рухи за цивільні та трудові права. У 1970-х роках, під тиском усвідомлення екологічних загроз (зокрема після публікації праці «Мовчазна весна»), розпочалася формалізація відповідальності та посилення регуляторного нагляду [189].

Радикальний концептуальний злам відбувся у 1980-х роках, коли класична школа економіки, яскраво представлена Мілтоном Фрідманом із його тезою про те, що єдиною відповідальністю бізнесу є максимізація прибутку акціонерів, зазнала обґрунтованої наукової критики, тоді Едвард Фрімен запровадив теорію зацікавлених сторін (стейкхолдерів), яка концептуально змістила фокус уваги корпорацій з виключного задоволення інтересів власників на врахування потреб усіх зацікавлених сторін (працівників, споживачів, громад) [41]. Наприкінці 1990-х років концепція КСВ остаточно інтегрувалася зі стратегією сталого розвитку, коли Джон Елкінгтон запропонував модель «потрійного критерію» (екологічного, соціального, економічного) або модель 3P (People, Planet, Profit), яка закріпила необхідність рівнозначного управління економічними, соціальними та екологічними наслідками корпоративної діяльності [58].

З посиленням процесів глобалізації наприкінці ХХ та на початку ХХІ століття транснаціональні корпорації зіткнулися з екзистенційними викликами: глобальними змінами клімату, порушенням прав людини у ланцюгах постачання та зростанням економічної нерівності. Глобальний ландшафт середини 2020-х років характеризується безпрецедентним переплетенням екологічних криз, технологічних революцій та геополітичних тектонічних зсувів. «У цих умовах класичне розуміння корпоративної соціальної відповідальності як обов'язкової, суто філантропічної діяльності остаточно втратило свою актуальність, а на зміну йому прийшла інтегрована концепція

екологічного, соціального та корпоративного управління (ESG), а згодом і її прогресивна ітерація – ESG 2.0» [192].

У відповідь на це відбувся «перехід від традиційної КСВ до кількісно вимірної системи екологічного, соціального та корпоративного управління (ESG)» [192]. Якщо раніше КСВ часто функціонувала як маркетинговий інструмент, то ESG-стандарти інтегрують критерії сталості безпосередньо у систему прийняття управлінських рішень та дозволяють інвесторам чітко оцінювати нефінансові ризики. «Концепція ESG розширює рамки КСВ, перетворюючи її з виключно благодійної концепції на кількісно вимірну систему, яку інвестори та клієнти можуть використовувати для оцінки філантропічних, соціальних та внутрішніх управлінських ініціатив компанії» [192]. Посилення процесів глобалізації перетворило підприємства на ключових гравців на арені міжнародних відносин, що суттєво змінило масштаб їхньої відповідальності. Транснаціональні корпорації опинилися під жорстким тиском щодо їхнього впливу на зміну клімату, виснаження ресурсів, порушення прав людини та поглиблення економічної нерівності у глобальних ланцюгах постачання.

Інституціоналізація корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) в Україні не була одномоментним актом, а розгорталася як тривалий, поетапний процес еволюції управлінського мислення під безпосереднім впливом внутрішніх ринкових трансформацій та глобалізаційних імперативів (рис.1.1). Дослідження етапів становлення КСВ в межах національного економічного простору є критично важливим для розуміння сучасних вимог до її управлінського обліку, оскільки кожна фаза закладала специфічні інформаційні потреби, що вимагали відповідної модифікації обліково-аналітичного забезпечення.



**Рис. 1.1.** Етапи становлення соціальної відповідальності бізнесу в Україні

*Джерело: [40]*

Водночас екологічна криза набула ознак екзистенційної загрози. Порушення планетарних меж, втрата біорізноманіття та наближення кліматичних катастроф змусили науковців і суспільство визнати поточний стан справ надзвичайною кліматичною ситуацією. Усвідомлення того, що екстенсивний економічний розвиток руйнує екосистеми, призвело до трансформації екологічної відповідальності бізнесу, яка стала не просто

етичним вибором, а критичною умовою легітимності та мінімізації довгострокових операційних ризиків.

Стрімка технологічна революція та перехід до Індустрії 4.0 породили нові етичні проблеми, які породжені появою штучного інтелекту, загрозами кібербезпеки, конфіденційністю даних та величезним вуглецевим слідом ІТ-інфраструктури. Це зумовило появу Корпоративної цифрової відповідальності як обов'язкового розширення КСВ у цифровому середовищі. Сьогодні розвиток бізнесу формується під безпосереднім впливом Цілей сталого розвитку ООН, а найновітніша ітерація – ESG 2.0 перетворює сталий розвиток з інструменту комплаєнсу на головний драйвер інновацій, ринкової життєздатності та довгострокового створення вартості.

Світові кризи останніх років кардинально змінили підходи до реалізації КСВ, змусивши бізнес працювати в умовах тотальної невизначеності. Пандемія COVID-19 продемонструвала, як компанії здатні переорієнтовувати свої ресурси на підтримку медичної інфраструктури та збереження робочих місць [111].

Проте найбільш безпрецедентним викликом для сучасної парадигми КСВ стала військова агресія росії проти України. «Повномасштабне вторгнення Росії в Україну стало безпрецедентною кризовою подією в історії корпоративної соціальної відповідальності, і раптом КСВ стала не просто приємною програмою творення добра, а нагальним засобом, який організації можуть використати для реалізації стратегії національної безпеки» [185]. В умовах системних макроекономічних шоків, руйнування інфраструктури та логістичних ланцюгів, соціальна відповідальність бізнесу перетворилася з добровільної благодійності на критично важливий механізм досягнення безпеки.

Пріоритети КСВ українських підприємств кардинально змістилися від традиційних довгострокових екологічних чи освітніх програм до негайного забезпечення гуманітарних потреб, захисту життя працівників та безпосередньої фінансової чи матеріальної підтримки Збройних Сил України

[170]. Під час війни в Україні виник феномен безпекової корпоративної соціальної відповідальності, який означає відмову корпорацій від традиційного політичного нейтралітету на користь активної прямої підтримки обороноздатності, гуманітарних потреб та економічної стійкості держави як добровільної мобілізації ресурсів на користь прямої матеріально-технічної, мілітарної та гуманітарної підтримки оборонного сектору країни, забезпечення продовольчої безпеки, захисту людського капіталу та збереження суспільної стійкості. Відтак, в умовах війни КСВ виступає базовою умовою збереження операційної життєздатності бізнесу та фундаментом національної солідарності. Вчені називають цей феномен як «партизанська КСВ», коли компанії стають активними суб'єктами протистояння, безпосередньо підтримуючи одну із сторін конфлікту» [98]. Український бізнес переорієнтував свої моделі сталого розвитку на надання логістичної інфраструктури, фінансування військових потреб та релокацію працівників, довівши, що в період макроекономічних та військових шоків КСВ виступає базисом суспільної солідарності та життєздатності самої компанії.

В Україні корпоративна соціальна відповідальність демонструє стійку тенденцію до інституціоналізації та поступового наближення до європейських стандартів корпоративного управління. За результатами різних аналітичних досліджень, приблизно 80% українських компаній уже системно впроваджують елементи КСВ у свою діяльність [107]. Це свідчить про те, що соціальна відповідальність перестає бути суто репутаційною ініціативою та все більше інтегрується у стратегічні бізнес-процеси, охоплюючи питання екології, трудових відносин, взаємодії з громадами та прозорості управління.

Особливої актуальності ці процеси набули в умовах повномасштабної війни, коли бізнес змушений переосмислювати свою роль у суспільстві. Згідно з Індексом КСВ, лише вісім великих українських компаній публічно розкрили дані щодо авансової сплати податків і фінансової допомоги, при цьому загальний обсяг задекларованої підтримки сягнув приблизно 3,3 млрд грн. [107]. Така ситуація вказує на те, що, попри значні обсяги фактичної допомоги,

рівень її прозорого відображення у звітності залишається нерівномірним, що створює виклики для оцінювання реального внеску бізнесу у суспільну стійкість.

У структурі пріоритетів українських компаній у сфері КСВ під час війни домінують гуманітарна допомога, підтримка Збройних Сил України, участь у відновленні критичної інфраструктури, а також «програми, спрямовані на підтримку ментального здоров'я працівників» [181]. Таким чином, корпоративна соціальна відповідальність у воєнний період набуває більш прикладного та кризового характеру, орієнтуючись на безпосереднє реагування на потреби суспільства та держави.

На глобальному рівні спостерігається ще більш глибока інституціоналізація КСВ. «Понад 90% компаній зі списку Fortune 500 регулярно публікують звіти зі сталого розвитку та корпоративної соціальної відповідальності, що свідчить про перехід до системного розкриття нефінансової інформації як стандарту корпоративної прозорості. Дослідження поведінки споживачів показують, що понад 70% покупців надають перевагу брендам із вираженою соціальною та екологічною позицією, причому значна частина з них готова сплачувати вищу ціну за екологічно чисті або етично вироблені товари» [107]. Це формує прямий ринковий стимул для бізнесу інтегрувати принципи сталого розвитку у свої стратегії.

Важливим є також вплив КСВ на ринок праці. «Близько 60–70% працівників зазначають, що етичні та соціальні цінності компанії є одним із ключових факторів при виборі роботодавця» [107]. Це означає, що корпоративна культура, заснована на соціальній відповідальності, стає конкурентною перевагою у залученні та утриманні талантів, особливо в умовах глобальної боротьби за кваліфіковану робочу силу.

У теоретичному вимірі КСВБ традиційно розглядається через чотири взаємопов'язані рівні: економічний, який передбачає обов'язок бізнесу бути прибутковим, ефективно використовувати ресурси та створювати робочі місця; юридичний, що ґрунтується на безумовному дотриманні податкового,

трудового та екологічного законодавства; етичний, який передбачає ведення бізнесу на засадах чесності, доброчесності та недопущення шкоди суспільству; а також філантропічний, що охоплює добровільні інвестиції в соціальні, культурні, гуманітарні та освітні проєкти (рис. 1.2).



**Рис. 1.2. Рівні корпоративної соціальної відповідальності**

Таким чином, сучасна КСВ формується як багаторівнева система, що поєднує економічні інтереси бізнесу з соціальними та екологічними потребами суспільства. В українських умовах, особливо під час війни, вона набуває ще й функції інструменту національної стійкості, тоді як на глобальному рівні виступає невід'ємною складовою конкурентоспроможності та довгострокового розвитку компаній.

Українські соціальні підприємства сьогодні стикаються з безпрецедентними викликами. В умовах війни бізнес зазнає значних втрат і численних ризиків, зокрема фінансових, логістичних та безпекових, що нерідко призводить до призупинення або повного припинення діяльності. Як зазначається у дослідженнях «війна ставить бізнес перед безпрецедентними випробуваннями. Оскільки можливості держави є обмеженими, компанії

змушені брати на себе відповідальність, що значно виходить за межі їхніх традиційних функцій, суттєво трансформуючи саме розуміння корпоративної соціальної відповідальності. У міру того як виживання держави та виживання бізнесу дедалі більше взаємопов'язані, питання змінюється з “Чи повинні ми щось робити?” на “Що ми можемо зробити?”, перетворюючи КСВ із добровільної ініціативи на екзистенційну необхідність» [178].

Корпоративна соціальна відповідальність у контексті справедливого використання ресурсів та збалансування впливу бізнесу на економічні, соціальні й екологічні цінності досліджується в економічній літературі вже понад 30 років. У сучасних дослідженнях, присвячених функціонуванню бізнесу в умовах війни, можна виокремити кілька ключових підходів до вивчення корпоративної соціальної відповідальності та облікових стратегій.

Кленсі-Шанг Д. та Фу Ч. досліджують вплив розкриття інформації про КСВ на якість ринку в умовах політичних ризиків і стверджують, що прозорість звітності знижує ринкову волатильність та зміцнює довіру інвесторів [116]. Подібні висновки представлені й у роботі Гламбоскі М. та Петербургські С., які демонструють, як корпоративний активізм у перші місяці повномасштабної війни вплинув на оцінювання компаній міжнародною фінансовою спільнотою [147].

Мельник В., Єрмоленко О. та Кордері К. акцентують увагу на емоційному вимірі облікових практик, підкреслюючи, що фінансова та нефінансова звітність у воєнних умовах виконує не лише технічну, а й соціальну функцію, виступаючи засобом публічної комунікації та моральної підтримки [148]. Своєю чергою, Харченко Т. та співавтори аналізують управління стратегіями КСВ транснаціональних корпорацій, які продовжували діяльність у росії під час війни проти України, демонструючи складність балансування між локальними ризиками, міжнародними санкціями та глобальною репутацією [181].

Дослідження Евенетт С. та Пізані Н. засвідчує, що компанії активно переглядали свої бізнес-моделі та корпоративні структури у відповідь на геополітичні ризики [120], тоді як Балюк Т. та Федик А. розглядають вихід

американських компаній з російського ринку як типовий механізм управління репутаційними ризиками [99]. Цугку Е. та співавтори вводять поняття «соціальний активізм брендів заради миру», що охоплює символічні та практичні ініціативи підтримки громад у кризових ситуаціях та формує нові стандарти корпоративної поведінки [186].

Дослідження, проведене Програмою розвитку Організації Об'єднаних Націй (ПРООН), показує, що «компанії найчастіше згадували питання прав людини у своїх кодексах етики або нефінансових звітах під час опису практик працевлаштування осіб з інвалідністю» [187]. Така практика свідчить про зростання значення нефінансової звітності в умовах криз і конфліктів, особливо в контексті соціальної інтеграції. Зазначені тенденції знайшли відображення в системі бухгалтерського обліку через розвиток нефінансової та інтегрованої звітності, використання нефінансових показників, а також через збільшення кількості досліджень, присвячених подоланню інформаційної асиметрії між підприємствами, державою та суспільством.

Особливу увагу приділено соціальним бізнес-стратегіям і ролі бухгалтерської професії, яка в умовах воєнного стану набуває нової суспільної значущості та повинна відповідати високим етичним стандартам. Дослідження А. Марчук підкреслює важливість узагальнення досвіду українських компаній у сфері КСВ під час воєнного стану та формулювання рекомендацій для майбутнього: «Метою дослідження є вивчення та популяризація досвіду корпоративної соціальної відповідальності українських компаній під час воєнного стану, а також формулювання рекомендацій щодо закріплення найкращих практик у майбутньому» [151].

В умовах реалізації соціальних ініціатив особливої актуальності набуває достовірне відображення витрат на їх здійснення в системі бухгалтерського обліку. Для використання податкових преференцій, а також отримання маркетингових і конкурентних переваг інформація про витрати на соціально відповідальну діяльність повинна формуватися на основі надійних і методологічно обґрунтованих підходів. Це забезпечує прозорість процесу

прийняття рішень та підвищує рівень довіри до компанії з боку як зовнішніх, так і внутрішніх стейкхолдерів.

Загалом аналіз літератури свідчить про те, що в умовах війни бухгалтерський облік і корпоративна соціальна відповідальність виходять за межі своїх традиційних фінансових функцій, перетворюючись на засіб вираження політичної та соціальної позиції, інструмент управління ризиками та репутацією, а також механізм підтримки суспільної стійкості. У сучасній практиці обліку КСВ сформувалася концепція інтеграції нефінансових показників із фінансовою звітністю, що дозволяє ширше інтерпретувати результати соціально орієнтованої діяльності. Водночас залишається невирішеною проблема моніторингу та оцінювання ефективності такої діяльності в межах багатовимірних суспільних інтересів, які часто не мають уніфікованих форм кількісного вираження.

Отже, соціальне підприємництво та корпоративна соціальна відповідальність у воєнних умовах набувають критичного значення не лише як інструменти підтримки соціальної стабільності, а й як об'єкти бухгалтерського відображення, що потребують розроблення нових стратегічних підходів і стандартів у сфері обліку.

На основі порівняльного методу, що ґрунтується на даних бізнес-опитувань та соціологічних досліджень корпоративної соціальної відповідальності в Україні протягом 2022–2025 років, можна дійти висновку, що в умовах війни КСВ перетворюється на фундаментальний елемент функціонування підприємств. Зіштовхуючись із фінансовими, логістичними та безпековими ризиками, багато компаній не змогли б підтримувати свою діяльність без інтеграції принципів соціальної відповідальності у власні стратегії розвитку. Українська практика демонструє, що соціально відповідальні ініціативи – від забезпечення безпеки працівників до підтримки місцевих громад – стали не лише інструментами виживання, а й важливими механізмами підтримки економіки.

У цьому контексті КСВ розглядається як світоглядна концепція, що зобов'язує суб'єктів господарювання враховувати суспільні інтереси, здійснювати діяльність на засадах сталого розвитку та створювати суспільну цінність. Важливо підкреслити, що безперервність ведення бізнесу та своєчасна сплата податків також розглядаються як прояви соціально відповідальної поведінки, оскільки безпосередньо сприяють забезпеченню національної стійкості.

Результати бізнес-опитувань ілюструють масштаб викликів, з якими стикаються українські компанії. «Серед найпоширеніших перешкод для ведення бізнесу в умовах війни респонденти називали недостатню кількість платоспроможних споживачів (49,7 %), непередбачуваність розвитку подій в Україні та на внутрішньому ринку (46,1 %), непередбачувані дії держави, які можуть погіршити стан бізнесу (34,0 %), нестачу капіталу (32,4 %), перешкоди з боку регуляторних та фіскальних органів (26,1 %), високі податки та збори (23,2 %), а також обмежений доступ до кредитних ресурсів (23,0 %)» [110] (таблиця 1.2, рис. 1.3). Наведені дані підкреслюють крихкість бізнес-середовища у воєнний період та засвідчують зростаючу актуальність КСВ як чинника стабілізації.

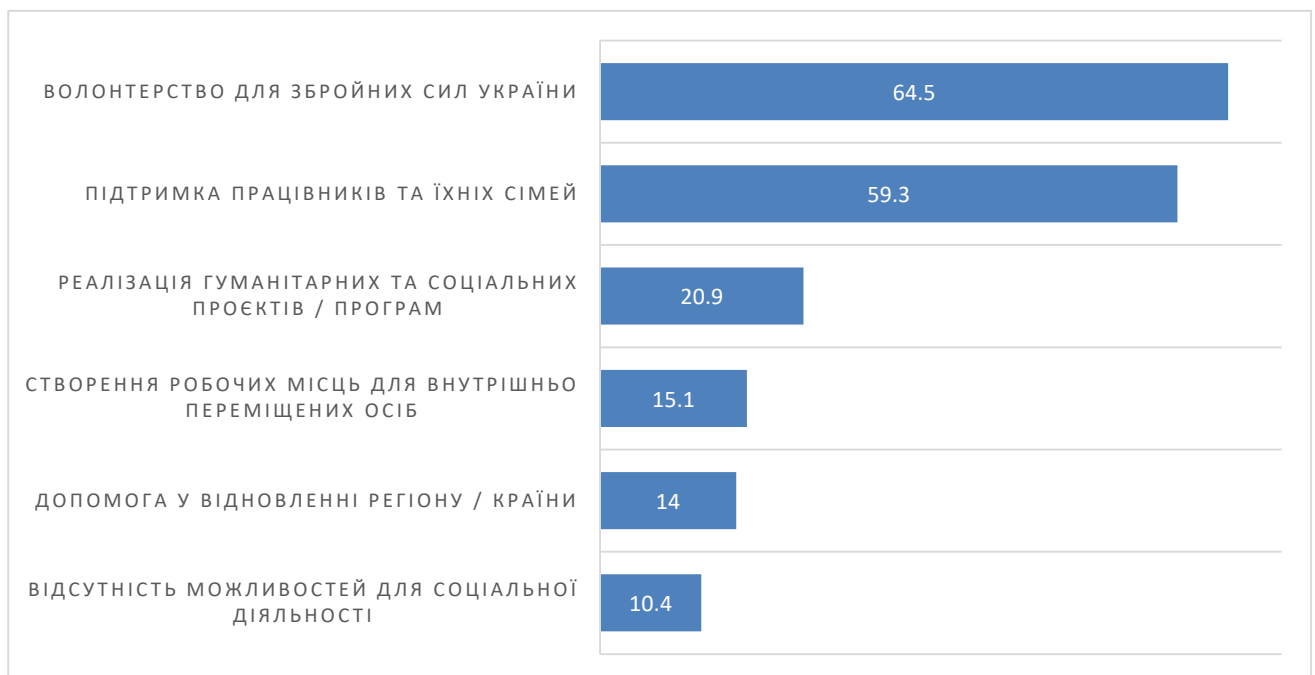
Таблиця 1.2

**Основні перешкоди для ведення бізнесу в Україні в умовах війни  
(за результатами опитування *CSR Ukraine*)**

<b>Перешкода</b>	<b>Частка респондентів (%)</b>
Недостатня кількість платоспроможних споживачів	49,7
Непередбачуваність розвитку подій в Україні та на внутрішньому ринку	46,1
Непередбачувані дії держави, що можуть погіршити становище бізнесу	34,0
Нестача достатнього капіталу	32,4
Перешкоди з боку регуляторних та/або фіскальних органів	26,1
Високі податки та збори	23,2
Недоступність кредитних ресурсів	23,0

*Джерело: власне дослідження на основі даних CSR Ukraine, 2025 [110].*

Крім того, сучасні дослідження свідчать про розширення меж корпоративної соціальної відповідальності. Зокрема, Баміатзі В., Брігер С. А. та Каракулак О. зазначають, що війна зумовила появу нових форм так званої «партизанської КСВ», за якої компанії відкрито займають політичну позицію через підтримку української економіки, сприяння безпеці громадян та реалізацію символічних актів солідарності [98]. Подібних висновків дійшли Пател П. та Ріхтер Дж., які доводять, що вихід західних компаній з російського ринку був зумовлений поєднанням етичних і прагматичних чинників, включаючи репутаційні та фінансові ризики [153]. Такий тип КСВ демонструє, що бізнесова діяльність більше не є нейтральною, а безпосередньо інтегрована у ширший процес забезпечення виживання суспільства та зміцнення національної стійкості.



**Рис. 1.3. Соціальна відповідальність українського бізнесу під час війни**

*Джерело: власне дослідження на основі даних ПРООН, жовтень 2023 року [187].*

В академічному дискурсі КСВ та соціальне підприємництво дедалі частіше розглядаються як механізми забезпечення стійкості. Покин'ючі В. та співавтори наголошують, що соціально відповідальні практики сприяють підвищенню ділової репутації підприємств, продуктивності праці та конкурентоспроможності, водночас підтримуючи досягнення цілей сталого розвитку [157], а також пропонують систему показників оцінювання КСВ, яка охоплює відповідальність перед працівниками, екологічну діяльність, взаємодію з громадськістю та спеціальні ініціативи, пов'язані з умовами війни.

Подібної позиції дотримується й О. Фоміна, яка підкреслює необхідність відмежування воєнної політики КСВ від традиційних підходів, акцентуючи увагу на дотриманні прав людини, забезпеченні безпеки праці, сумлінній сплаті податків та припиненні співпраці з державами-агресорами [122].

На основі цих підходів науковці та практики пропонують низку показників для відображення КСВ у системі бухгалтерського обліку, зокрема витрати на облаштування укриттів та систем оповіщення, витрати на запобігання забрудненню довкілля та ліквідацію його наслідків, витрати на матеріальне забезпечення волонтерської діяльності, а також дані щодо участі працівників у заходах, пов'язаних із захистом держави. Хоча такі показники складно стандартизувати, вони дають можливість продемонструвати багатовимірний вплив соціально відповідальної діяльності підприємства.

Практика українських підприємств під час війни також свідчить про зміну суспільного сприйняття відповідальності бізнесу. Багато компаній інвестують у соціальні програми та гуманітарну допомогу, тоді як суспільство переосмислює систему цінностей і дедалі більше усвідомлює важливість колективної відповідальності. Підприємства стикаються не лише з фінансовими втратами, а й із новими категоріями ризиків – загрозами безпеці працівників та їхніх сімей, кадровим дефіцитом через мобілізацію, екологічними ризиками та необхідністю забезпечення енергетичної стійкості. Вирішення цих проблем через механізми КСВ стало невід'ємною складовою виживання бізнесу.

Особливо складною в умовах війни стала роль бухгалтерів. Окрім оцінювання економічних наслідків діяльності підприємства, вони повинні аналізувати та відображати соціальні й етичні аспекти господарської діяльності. Добровільне розкриття інформації, хоча й залишається поширеною практикою, має певні недоліки: воно знижує порівнянність даних між компаніями та може створювати суперечності з фіскальними органами, особливо коли пов'язане з податковими пільгами.

У зв'язку з цим в Україні дедалі більшої актуальності набуває необхідність обов'язкового відображення інформації про КСВ у фінансовій звітності. Такий підхід сприятиме підвищенню прозорості, зменшенню інформаційної асиметрії та зміцненню довіри з боку зацікавлених сторін. Водночас внутрішні користувачі інформації також потребують достовірних даних про соціально відповідальну діяльність для ухвалення управлінських рішень. Це зумовлює необхідність інтеграції КСВ у систему управлінського обліку, що дозволить послідовно та методично відображати відповідні операції.

Крім того, потреба в оцінюванні витрат на КСВ спричинила появу нових підходів до їх вимірювання. Серед запропонованих показників – витрати на охорону довкілля, дані про участь персоналу в оборонній діяльності, витрати на будівництво укриттів та систем оповіщення, а також ресурси, спрямовані на волонтерську діяльність. Оскільки подібні ініціативи складно відобразити в межах стандартних фінансових категорій, особливого значення набуває професійне судження, засноване на етичних принципах. Такий підхід забезпечує розгляд витрат на КСВ не як другорядних, а як невід'ємних елементів управлінського обліку та корпоративної стратегії.

Попри це, низка проблем залишається невирішеною. Моніторинг та оцінювання ефективності КСВ ускладнюються відсутністю стандартизованих методик, а багато соціальних ініціатив важко виміряти у вартісному вираженні. У таких випадках вирішальне значення має професійне судження, що ґрунтується на етичних стандартах. Одним із перспективних напрямів є

інтеграція нефінансових показників із фінансовою звітністю, оскільки це дозволяє ширше інтерпретувати результати соціально відповідальної діяльності та пов'язувати їх із загальними показниками ефективності бізнесу.

Таким чином, корпоративна соціальна відповідальність в умовах війни виступає одночасно етичним імперативом і стратегічним об'єктом бухгалтерського обліку, що потребує інноваційних підходів, надійної системи показників та вдосконалення професійних практик. Інтегруючи КСВ у стратегічні облікові системи, українські підприємства здатні зміцнювати суспільну довіру, підвищувати власну стійкість та робити вагомий внесок у підтримку держави в умовах збройного конфлікту.

У сучасних умовах екстремальних криз, зумовлених глобальними пандеміями та масштабними воєнними конфліктами, стратегії виживання суб'єктів господарювання зазнають докорінної трансформації, зміщуючи фокус із суто економічного виживання на парадигму довгострокової стійкості.

У цьому контексті корпоративна соціальна відповідальність бізнесу виходить за межі факультативної діяльності та інтегрується у загальну систему стратегічного управління й обліку. Історична генеза цього явища, що бере початок від праць Дж. Перкінса, який ще у 1908 році у праці «Сучасна корпорація» наголошував на зростанні зобов'язань бізнесу перед громадою пропорційно до його масштабів, та Г. Боуена, який у 1953 році у монографії «Соціально відповідальний бізнесмен» визначив сутність соціальних обов'язків підприємців через призму суспільних цінностей, демонструє тривалий шлях еволюції корпоративної філософії [41]. Тривалий час, як зазначають Зінчук Т. та Левківський Є., бізнес схилився до філантропічного або суто маркетингового сприйняття цієї концепції [39].

Ф. Котлер та Н. Лі визначали соціальну відповідальність як добровільний внесок компанії у суспільний розвиток, проте такий підхід часто зводився до символічних жестів, волонтерства чи гуманітарних ініціатив, спрямованих переважно на покращення репутаційного іміджу бренду без суттєвого впливу

на баланс чи фінансові результати організації [143]. Спроби М. Портера та М. Креймера обґрунтувати перехід до концепції створення спільної вартості також зіткнулися з проблемою верифікації, оскільки фінансові інституції та інвестори не мали чітких інструментів для відображення цих ефектів в обліковій системі компаній [158].

Сучасний етап розвитку ринкових відносин знаменує масштабну кількісну та якісну трансформацію – перехід від традиційної корпоративної соціальної відповідальності до системного фреймворку ESG. Якщо класична модель розглядалася як інструмент зовнішніх комунікацій, то ESG трансформує соціальні та екологічні ініціативи у вимірювану систему підзвітності та аналізу ризиків, що впливає на інвестиційні управлінські рішення. Цей перехід базується на моделі потрійної мети стійкого розвитку для бізнесу Дж. Елкінгтона, відомої як модель 3P (People, Planet, Profit), де соціальна справедливість, збереження екосистем та максимізація доходів розглядаються як рівноцінні й взаємопов'язані компоненти капіталізації [118]. Платформа ESG надає інвесторам чіткі кількісні метрики: від обсягів викидів вуглецю та управління ланцюгами постачання до показників різноманітності персоналу й прозорості корпоративного управління. Отже, сучасний управлінський облік перетворюється на інформаційну базу, яка акумулює і структурує ці дані, переводячи етичні зобов'язання у площину фінансово-аналітичного контролю.

Необхідність жорсткої фіксації та верифікації нефінансових показників зумовлена активним протидіянням практикам інформаційних маніпуляцій. Важливим стало прийняття Директиви ЄС про екологічні претензії (EU Green Claims Directive), яка радикально змінює правила комунікації екологічних переваг продуктів і послуг [182]. Законодавчі нововведення спрямовані на реалізацію фундаментального принципу, сформульованого у звіті Комісії Брундтланд при ООН, згідно з яким «сталий розвиток – це задоволення потреб теперішнього часу без шкоди для здатності майбутніх поколінь задовольняти свої власні потреби» [191]. Ключові положення Директиви вимагають

обов'язкової попередньої верифікації будь-яких добровільних екологічних заяв незалежною третьою стороною, повністю забороняючи загальні бездоказові твердження на кшталт «еко-френдлі» чи «кліматично нейтральний».

Облікова система підприємства тепер має забезпечувати аналіз даних протягом усього життєвого циклу продукту, оскільки невиконання цих вимог тягне за собою жорсткі фінансові санкції та репутаційні втрати. У науковому та практичному дискурсі це дозволяє нівелювати явище, відоме як «Green Masking» – деструктивну ситуацію, коли організації самостійно оцінюють власну домашню роботу без залучення незалежних аудиторів, що веде до зниження прозорості та точності в звітності.

Глобальна інтеграція принципів сталого розвитку в корпоративний сектор регулюється міжнародними стандартами, серед яких ключову роль відіграє стандарт ISO 26000, який визначає «відповідальність організації за вплив її рішень та дій на суспільство і навколишнє середовище через прозору та етичну поведінку, що передбачає відповідність законодавству, врахування очікувань стейкхолдерів та інтеграцію цих засад у щоденну діяльність» [138].

Водночас стрімка цифровізація бізнес-процесів в умовах кризового менеджменту створює нові специфічні ризики, які вимагають розширення традиційних меж контролю та формування концепції Корпоративної цифрової відповідальності. Як справедливо зазначають експерти, «цифрова відповідальність – це не просто ще одне модне слово, це заклик до дії для організацій керувати своїми цифровими операціями етично та стратегічно» [109]. Розширення стратегії соціальної відповідальності на цифрове середовище передбачає формування нових об'єктів управлінського обліку, пов'язаних із кібербезпекою, захистом персональних даних, етичним використанням алгоритмів штучного інтелекту та мінімізацією цифрового сліду компанії (табл.1.3).

**Сфери та ключові аспекти корпоративної цифрової відповідальності в архітектурі сталого розвитку бізнесу**

<b>Сфера відповідальності</b>	<b>Ключові аспекти</b>
Регуляторна	Захист даних, відповідність GDPR та галузевим нормам.
Етична	Етичне використання ШІ, запобігання дискримінаційним упередженням в алгоритмах.
Соціальна	Цифрова інклюзія, доступність технологій для населення, зміна методів роботи.
Екологічна	Енергоспоживання центрів обробки даних, управління електронними відходами (e-waste).

*Джерело: сформовано автором на основі [109]*

Таким чином, сучасний управлінський облік в умовах криз перетворюється на комплексний інструмент, який поєднує фінансові, соціальні, екологічні та цифрові метрики, забезпечуючи формування збалансованої вартості та гарантуючи життєздатність і конкурентоспроможність бізнесу на засадах сталого розвитку.

У науковому дискурсі такий підхід безпосередньо корелює з еволюцією моделей ведення бізнесу від суто філантропічних ініціатив до системного управління ризиками на засадах сталого розвитку. Як зазначають Зінчук Т. та Левківський Є., «сучасні трансформації моделей агробізнесу та інших секторів економіки вимагають переходу до утворення так званої «збалансованої вартості», де фінансові цілі підприємства мають узгоджуватися із соціальними та екологічними ефектами» [39]. У цьому контексті дані таблиці демонструють, як саме цифрові технології стають новим об'єктом відповідальності бізнесу перед суспільством.

Детальний аналіз структуризованих у таблиці сфер кризь призму управлінського обліку та контролю дозволяє виокремити такі закономірності:

- Регуляторна сфера фокусується на захисті даних та відповідності вимогам Європейського Загального регламенту про захист даних (*General Data Protection Regulation*) і ЗУ «Про захист персональних даних». Для

системи управлінського обліку цей аспект формує потребу в ідентифікації та калькулюванні витрат на комплаєнс, кібербезпеку та управління ризиками регуляторних штрафів, що є критично важливим для забезпечення фінансової безпеки компанії в умовах екстремальних криз.

- Етична сфера (зокрема, етичне використання штучного інтелекту та запобігання дискримінаційним упередженням в алгоритмах) вимагає впровадження внутрішнього соціального аудиту. Обліково-аналітичне забезпечення в цій зоні спрямоване на оцінку нематеріальних активів, репутаційного капіталу та мінімізацію ризиків «етичних дефолтів» при автоматизації HR-процесів та клієнтського сервісу.
- Соціальна сфера відображає цифрову інклюзію та трансформацію методів роботи, що безпосередньо перегукується з елементом «Люди» у класичній моделі потрійної мети сталого розвитку Дж. Елкінгтона. Управлінський облік тут має забезпечувати моніторинг інвестицій у розвиток цифрових навичок персоналу та оцінку доступності сервісів компанії для різних верств населення.
- Екологічна сфера (енергоспоживання центрів обробки даних та управління електронними відходами) прямо підпорядкована компоненту «Планета» концепції сталого розвитку. З погляду обліку, це створює підґрунтя для застосування методів екологічного менеджменту (наприклад, обліку витрат матеріальних потоків), оцінки вуглецевого сліду IT-інфраструктури підприємства та калькулювання витрат повного життєвого циклу обладнання з урахуванням його утилізації.

Таким чином, узагальнені у таблиці компоненти свідчать, що корпоративна цифрова відповідальність є логічним продовженням міжнародних стандартів, зокрема стандарту ISO 26000, який вимагає від прозорого бізнесу врахування очікувань зацікавлених сторін та інтеграції принципів відповідальної поведінки у щоденну діяльність організації. Для системи управлінського обліку представлена класифікація є готовим

аналітичним каркасом для розробки внутрішньої управлінської звітності та формування ключових показників ефективності (KPI) у сфері цифрової сталості компанії. Проте, у більшості компаній стратегії КСВ та цифрові стратегії залишаються відокремленими і потребують тісної координації між ІТ-відділами та департаментами сталого розвитку.

Таким чином, бізнесу необхідно провести внутрішній аудит екологічних претензій та підготувати базу даних для їх обґрунтування, адже сталий розвиток має бути інтегрований у ядро бізнес-стратегії, а не залишатися на периферії. Для ефективного управління корпоративною соціальною відповідальністю в процесі євроінтеграції України впровадження корпоративної цифрової відповідальності має стати пріоритетом, а компаніям слід призначити офіцерів із захисту даних, які підпорядковуються вищому керівництву. Для інвесторів ESG-метрики стають надійним індикатором довгострокової фінансової стабільності та стійкості до криз, в той час як використання ШІ для збору даних про сталість вимагає обережності через ризик "галюцинацій" алгоритмів, за які компанії нестимуть юридичну відповідальність.

## **1.2. Концептуальні засади та трансформація корпоративної соціальної відповідальності в систему ESG-стандартів**

Сучасний етап еволюції взаємовідносин між бізнесом та суспільством характеризується глибоким концептуальним переходом від традиційної корпоративної соціальної відповідальності до інтегрованої системи екологічного, соціального та корпоративного управління (ESG). Історично КСВ формувалася як переважно філантропічна концепція, що спиралася на добровільні етичні зобов'язання бізнесу перед соціумом. Хоча такий підхід сприяв розвитку корпоративної благодійності та меценатства, він мав суттєві обмеження: відсутність загальноприйнятої стандартизації, розмитість критеріїв оцінки та переважно декларативний характер ініціатив. У багатьох випадках традиційна КСВ функціонувала радше як інструмент маркетингу та зв'язків із

громадськістю, що нерідко призводило до негативного явища «грінвошингу» [130], тобто створення оманливого іміджу соціально відповідальної компанії без реальних глибинних змін у сутності її операційної діяльності.

Обмеженість філантропічного підходу та зростаючий тиск з боку ринків капіталу зумовили необхідність трансформації КСВ у кількісно вимірну та інституціоналізовану систему ESG-критеріїв, яка розширює рамки класичної КСВ, перетворюючи її з виключно благодійної концепції на сувору аналітичну систему, яка надає інвесторам та іншим стейкхолдерам стандартизовані метрики для об'єктивної оцінки нефінансових ризиків компанії, інтегруючи екологічні, соціальні та управлінські чинники безпосередньо у ядро бізнес-стратегії.

Сучасна ітерація цієї концепції – ESG 2.0 – розглядає сталий розвиток не просто як дотримання регуляторних вимог (комплаєнс) для уникнення штрафів, а як фундаментальний драйвер інновацій, конкурентних переваг та довгострокового створення економічної вартості<sup>1</sup>. У межах системи ESG соціальні та екологічні ініціативи підлягають суворому обліку, що дозволяє чітко вимірювати їхній вплив на фінансову результативність (наприклад, через зниження вартості залучення капіталу) та операційну стійкість підприємства.

Трансформація якісних намірів КСВ у вимірні ESG-показники потребувала формування потужного інституційного підґрунтя, яким стала розробка міжнародних стандартів. «Ключову роль у цьому процесі відіграла Міжнародна організація зі стандартизації (ISO), яка у 2010 році, після масштабних багатосторонніх консультацій за участі урядових структур, бізнесу та громадянського суспільства, ухвалила міжнародне керівництво ISO 26000 «Керівництво із соціальної відповідальності» [138]. Цей документ узагальнив розрізнені тлумачення і вперше запропонував єдине глобальне визначення соціальної відповідальності як відповідальності організації за вплив її рішень і дій на суспільство та довкілля через прозору й етичну поведінку.

Унікальність стандарту ISO 26000 полягає в тому, що він є виключно добровільним і не підлягає обов'язковій сертифікації (на відміну від галузевих

систем менеджменту якості ISO 9001 чи екологічного управління ISO 14001). Проте він слугує фундаментальним концептуальним дороговказом для інтеграції соціально відповідальної поведінки в організаційні стратегії різних масштабів. «Стандарт детально структурує політику КСВ за сімома ключовими аспектами: організаційне управління, права людини, трудові відносини, чесна операційна діяльність, захист довкілля, питання захисту прав споживачів та розвиток місцевих громад» [138]. Застосування цих орієнтирів дозволяє бізнес-структурам системно адаптуватися до мінливого інституційного середовища та ефективно реалізовувати Цілі сталого розвитку ООН.

Паралельно з ISO 26000, архітектуру ESG-стандартів формують інші впливові міжнародні ініціативи, що забезпечують фінансову вимірність та публічну підзвітність. Заснована наприкінці 1990-х років, Глобальна ініціатива зі звітності стала першим у світі загальновизнаним інструментом, що перевів якісні екологічні та соціальні наміри в чіткі індикатори. Оновлені Універсальні стандарти запровадили концепцію «суттєвості впливу», яка зобов'язує підприємства розкривати інформацію про те, як їхня діяльність впливає на економіку, довкілля та суспільство, незалежно від наявності негайного фінансового ефекту [186].

Рада з міжнародних стандартів сталості (ISSB) створена під егідою Фонду МСФЗ (IFRS Foundation) здійснила масштабну консолідацію розрізнених ринкових інструментів, зокрема Ради зі стандартів обліку сталого розвитку (SASB) та Ради зі стандартів розкриття інформації про клімат (CDSB) [165]. Ухвалені стандарти IFRS S1 («Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталістю») та IFRS S2 («Розкриття інформації, пов'язаної з кліматом»), що офіційно діють для звітних періодів з 1 січня 2024 року, запровадили концепцію «фінансової суттєвості», яка відображає вплив факторів сталості на фінансовий стан підприємства, його фінансові потоки та ринкову капіталізацію [36].

Директива ЄС про корпоративну звітність щодо сталого розвитку (CSRD) та Європейські стандарти звітності про сталий розвиток (ESRS) остаточно

перевели ESG-звітність з категорії добровільних практик у ранг обов'язкових корпоративних зобов'язань на європейському просторі. Починаючи з фінансового року 2024, компанії в межах дії директиви зобов'язані впроваджувати принцип «подвійної суттєвості», що гармонійно об'єднує підходи GRI (вплив на світ) та ISSB (вплив на бізнес). Станом на 2026 рік, після ухвалення пакетів спрощення нормативних вимог, бізнес перейшов до етапу безпосередньої побудови повторюваних та аудійованих систем внутрішнього управлінського контролю нефінансових даних з тією самою дисципліною, що застосовується до традиційного фінансового обліку.

Зокрема, Глобальна ініціатива зі звітності надає компаніям чітку структуру індикаторів для розкриття детальної інформації про їхній економічний, екологічний та соціальний вплив. Водночас Принципи відповідального інвестування ООН (UN PRI), запроваджені у 2006 році, стимулюють інституційних інвесторів в обов'язковому порядку включати ESG-фактори у процеси аналізу та прийняття інвестиційних рішень.

Таким чином, концептуальне розмежування філантропічної КСВ та інвестиційних ESG-критеріїв відображає глобальний перехід від добровільної моральної відповідальності до жорсткого системного управління нефінансовими аспектами діяльності корпорацій. Міжнародні стандарти (ISO 26000, GRI, SASB та інші) виконують функцію методологічної основи, перетворюючи соціальні та екологічні ініціативи на вимірні управлінські метрики, що забезпечують абсолютну прозорість, підзвітність стейкхолдерам та довгострокову життєздатність сучасної бізнес-моделі.

Міжнародний стандарт ISO 26000 «Керівництво із соціальної відповідальності» відіграє фундаментальну роль у трансформації стратегічного управління сучасними вертикально інтегрованими аграрними формуваннями. На відміну від галузевих стандартів систем менеджменту, ISO 26000 є добровільним інструментом, що не підлягає обов'язковій сертифікації, проте слугує концептуальним дороговказом для інтеграції принципів сталого розвитку в операційну діяльність та довгострокові стратегії підприємств.

Вплив цього стандарту на стратегії агрохолдингів є багатовекторним і виявляється у зміні самої філософії ведення аграрного бізнесу – переході від екстенсивного використання природних ресурсів та епізодичної філантропії до системного управління екологічними, соціальними та економічними ризиками.

Історично діяльність агрохолдингів була зосереджена на максимізації прибутку через ефект масштабу, що часто призводило до негативних екстерналій: виснаження земель, надмірного використання хімічних засобів, монополізації ринків та зниження рівня зайнятості сільського населення. Впровадження принципів ISO 26000 змушує аграрні корпорації переглядати свої бізнес-моделі відповідно до концепції «інтегрованої вартості», яка передбачає, що реалізація фінансових цілей компанії має одночасно забезпечувати соціальну вартість та вирішувати еколого-соціальні проблеми суспільства. Відповідно до стандарту, стратегія агрохолдингу повинна охоплювати сім ключових аспектів корпоративної соціальної відповідальності: організаційне управління, права людини, трудові відносини, навколишнє середовище, чесну операційну діяльність, питання споживачів та розвиток місцевих громад [14].

Сьогодні провідні українські аграрні корпорації активно інтегрують орієнтири ISO 26000 у свої стратегічні документи, що підтверджується такими практичними кейсами: Компанія ПрАТ «МХП» затвердила комплексну Стратегію сталого розвитку до 2030 року, де соціальна, економічна та екологічна стійкість визначені невід'ємною частиною бізнес-стратегії. Відповідно до принципів стандарту щодо охорони довкілля та залучення громад, холдинг інвестує в біогазові проєкти для зменшення вуглецевого сліду, впроваджує відновлювану енергетику та здійснює масштабну підтримку локального бізнесу й розвитку територій через свій благодійний фонд «МХП-Громаді» [50].

Стратегія компанії Агрохолдинг «Кернел» чітко відображає вимоги стандарту щодо розвитку місцевих громад та трудових практик. Компанія імплементує проєкти підтримки людського капіталу (наприклад, освітній

проект Open Agro University), допомагає малим і середнім фермерам покращувати технології через ініціативу Open Agribusiness, а також здійснює систематичні соціальні виплати, обсяг яких зростає навіть у кризові періоди воєнного часу, що свідчить про глибоку інтеграцію КСВ у фінансове планування [90].

Компанія Астарта-Київ адаптувала свою стратегію до Цілей сталого розвитку ООН, акцентуючи увагу на правах людини та розвитку сільської інфраструктури. Холдинг реалізує гендерно орієнтований проєкт «Крила» для підвищення економічної безпеки сільських жінок, а також підтримує локальне підприємництво (проєкт «Сміливі»), що безпосередньо відповідає вимогам ISO 26000 щодо розвитку громад та поваги до прав людини [1].

Стратегічна орієнтація на ISO 26000 стала для агрохолдингів критично важливим інструментом доступу до міжнародних ринків капіталу та сировини. Європейський Союз як основний імпортер українського продовольства висуває жорсткі вимоги до якості, безпеки та вуглецевого сліду продукції (зокрема через Таксономію ЄС та керівні принципи FAO). Відповідність базовим принципам ISO 26000 допомагає аграрним компаніям вибудовувати відповідальні ланцюги постачання, проходити екологічну сертифікацію (наприклад, ISCC чи ISO 14001) та залучати пільгове фінансування від міжнародних інституцій (ЄБРР, IFC), які вимагають суворого дотримання ESG-критеріїв.

Отже, міжнародний стандарт ISO 26000 перетворює корпоративну соціальну відповідальність з іміджевого доповнення на фундаментальний компонент стратегічного управління агрохолдингів. Він спонукає їх переходити до сталих бізнес-моделей, які гармонізують досягнення економічних результатів зі збереженням довкілля та соціальним розвитком регіонів, що в підсумку гарантує компаніям зниження нефінансових ризиків та стійку конкурентоспроможність на глобальному рівні.

Особливу роль у структурі національної безпеки відіграє продовольча та економічна стабільність, гарантами якої виступають, зокрема, потужні

вертикально інтегровані агропромислові структури. Діяльність таких агрохолдингів набуває яскраво вираженої подвійної природи: їхні програми КСВ спрямовані на збереження безперервності операційних процесів та ланцюгів постачання, що безпосередньо підтримує глобальну та внутрішню продовольчу безпеку. Окремим проявом економічної підтримки держави є авансова сплата податків великим бізнесом, що виступає критичним механізмом гарантування ліквідності державного бюджету для фінансування збройних сил.

З інституційної точки зору, соціально-практичні кроки бізнесу формують міцний базис суспільної стійкості. Стратегічний менеджмент підприємств в умовах екстремальних шоків доводять, що корпоративна соціальна відповідальність стала невіддільною від управління стабільністю підприємства. Збереження робочих місць, релокація персоналу та безперервне надання критичних послуг (наприклад, логістичними операторами на кшталт «Нової Пошти» чи телекомунікаційними компаніями) свідчать, що бізнес бере на себе частку функцій державного управління в умовах кризи. У період макроекономічних та геополітичних шоків соціальна відповідальність корпорацій виходить за рамки етичної чи маркетингової парадигми і стає жорстким, концептуально інтегрованим механізмом забезпечення економічної, продовольчої, інформаційної та прямої військової безпеки.

Впровадження критеріїв екологічного, соціального та корпоративного управління докорінно трансформує операційні та стратегічні моделі агрохолдингів, перетворюючи сталий розвиток із декларативного репутаційного інструменту на фундаментальний драйвер створення довгострокової економічної вартості. З точки зору управлінського обліку та фінансового менеджменту, імплементація ESG-стандартів генерує для вертикально інтегрованих аграрних структур комплекс конкретних фінансових переваг, які можна систематизувати за п'ятьма ключовими напрямками.

1. Доступ до пільгового фінансування та капіталу На сучасному ринку капіталу відповідність критеріям ESG стає критичною умовою для залучення

зовнішнього фінансування. Інституційні інвестори та банки все частіше інтегрують цілі щодо зниження впливу на довкілля як обов'язковий критерій підтримки транзакцій<sup>1</sup>. Національний банк України запровадив нові екологічні та соціальні (ЕС) вимоги для агровиробників у межах державної програми «Доступні кредити 5-7-9%»: фінансування надається лише за умови дотримання ЕС-стандартів, а позичальники із середнім рівнем ризику зобов'язані розробляти плани заходів для їх зменшення<sup>2</sup>.

Водночас міжнародні донори (ЄБРР, IFC) впроваджують інструменти розподілу портфельних ризиків, що значно пом'якшує умови кредитування для сталого агробізнесу. Наприклад, у межах спільної програми ЄБРР та комерційних банків (зокрема, Credit Agricole Bank) агровиробники мають змогу отримати грант у вигляді кешбеку в розмірі від 10% до 15% від суми фінансування на придбання сучасної енергоефективної сільськогосподарської техніки, що має менший шкідливий вплив на довкілля. Загалом компанії з високим рівнем ESG-комплаєнсу отримують переваги у вигляді нижчих спредів за кредитами та вищих кредитних рейтингів [95].

2. Сильна політика ESG безпосередньо корелює зі зменшенням поточних витрат агрохолдингів. Впровадження ресурсоефективних ініціатив – точного землеробства, біогазових установок, переходу на відновлювану енергію та систем управління відходами (циркулярної економіки) – сприяє суттєвій економії коштів у довгостроковій перспективі. Дослідження підтверджують, що оптимізація споживання енергії, води та управління відходами може позитивно впливати на операційний прибуток компаній до 60%, а застосування практик регенеративного сільського господарства (зменшення обробітку ґрунту, використання покривних культур) не лише підвищує секвестрацію вуглецю, але й зберігає вологу та продуктивність ґрунтів, що адаптує бізнес до кліматичних змін і стабілізує врожайність [149].

3. Для українського аграрного сектору, який є ключовим експортером, відповідність критеріям сталості виступає головним фактором доступу до преміальних сировинних ринків. Європейський Союз як основний імпортер

висуває жорсткі вимоги щодо вуглецевого сліду та екологічної безпеки продукції. Сертифікація за міжнародними стандартами (GLOBALG.A.P., Organic Standard, HACCP) дозволяє агрохолдингам уникати торговельних бар'єрів та вибудовувати стійкі ланцюги постачання. Запровадження Добровільних стандартів сталого розвитку дозволяє маркувати продукцію як сталу, що обґрунтовує преміальне ціноутворення, підвищує лояльність споживачів та покращує конкурентні торгові позиції.

4. Управління ESG-факторами слугує ефективним інструментом превентивного ризик-менеджменту. Фінансові установи при кредитуванні агросектору поступово переходять від простої оцінки «кількості гектарів» (масштабу земельного банку) до глибинної оцінки якості корпоративного управління, стійкості логістики та здатності адаптуватися до змін. Компанії, що ігнорують екологічні, соціальні та управлінські критерії, з більшою ймовірністю стикаються з регуляторними штрафами, судовими позовами та репутаційними втратами, що може призвести до стрімкого падіння ринкової капіталізації. Натомість високий рівень внутрішньої безпеки та соціальної відповідальності (гідна оплата праці, програми підтримки громад) мінімізує кадрові ризики, знижує плинність персоналу та усуває стимули до внутрішнього шахрайства.

5. Стратегічне впровадження ESG трансформується у збільшення акціонерної вартості. Ринки капіталу схильні дисконтувати майбутні вигоди від КСВ, тому навіть якщо в короткостроковому періоді екологічні чи соціальні інвестиції вимагають значних витрат (що тимчасово знижує рентабельність інвестицій), у довгостроковій перспективі вони генерують високий вартісний мультиплікатор. Підприємства, що спрямовують стабільний відсоток доходу на системні програми сталого розвитку, демонструють вищу рентабельність активів (ROA) порівняно з конкурентами, які ігнорують ці принципи.

Таким чином, для ESG-комплаєнс перестає бути статтею пасивних витрат і стає інструментом оптимізації капіталовкладень (наприклад, уникнення інвестицій в активи, які можуть знецінитися через кліматичні зміни),

забезпечуючи підприємствам статус відповідального позичальника та гарантуючи стійке фінансове зростання.

### **1.3. Управлінський облік у досягненні цілей корпоративної соціальної відповідальності**

Обґрунтування бізнес-кейсу сталого розвитку в сучасному підприємстві потребує ретельного аналізу емпіричних даних, які демонструють трансформацію соціальних ініціатив у конкретні фінансово-економічні метрики. Хоча найбільш репрезентативні кількісні закономірності наразі зафіксовані у глобальному фінансовому секторі – зокрема, аналіз діяльності великих компаній наочно доводить наявність прямого зв'язку між інституціоналізацією ESG-активності та ринковою результативністю, – ці тенденції набувають критичної ваги для великих вертикально інтегрованих структур аграрного бізнесу та фермерських господарств.

Суб'єкти господарювання, які спрямовують щонайменше 5% чистого доходу на структуровані програми корпоративної соціальної відповідальності, продемонстрували середнє зростання рентабельності активів на 3,1%, що підтверджує інвестиційну доцільність фінансування еколого-соціальних заходів. Фондовий ринок миттєво реагує на вектори сталого розвитку: оголошення про значні інвестиції в екологізацію та модернізацію спричиняють позитивну аномальну прибутковість акцій, яка в середньому становить +2,8% протягом п'яти торгових днів. У контексті залучення довгострокового капіталу в аграрний сектор та нарощування його експортного потенціалу особливого значення набуває той факт, що 70% інституційних інвесторів вважають показники КСВ критичними для прийняття рішень, а 79% вбачають у дотриманні ESG-стандартів базовий інструмент мінімізації операційних та репутаційних ризиків [149]. Це безпосередньо гарантує ринкову стабільність бізнес-моделей, адже компанії з високим ESG-рейтингом демонструють нижчу волатильність вартості своїх активів та акцій, забезпечуючи захист капіталу в періоди макроекономічної турбулентності.

Для практичної інтеграції зазначених метрик в архітектуру менеджменту аграрних холдингів та фермерських підприємств доцільно використовувати стратегічні фреймворки, серед яких провідне місце посідає методологія паралельного відображення нефінансових ефектів. Цей інструмент дозволяє класифікувати управлінські дії організацій за трьома фундаментальними типами залежно від їхньої внутрішньої мотивації та реальної користі для стейкхолдерів.

Перший тип охоплює спрямовані управлінські дії, які базуються на чистому альтруїзмі й приносять користь суспільству чи сільським громадам, проте мають мінімальну фінансову віддачу для самого бізнесу, через що є найбільш вразливими до скорочення бюджетів під час гострих економічних криз. Другий тип репрезентує втілені операційні практики – стратегії, що одночасно покращують екологічні показники підприємства та зміцнюють його ринкові позиції, як-от впровадження систем точного землеробства, перехід на відновлювані матеріали чи замкнені цикли виробництва, що підвищує лояльність клієнтів і забезпечує довгостроковий синергетичний ефект. Третій тип включає закріплені (інституціоналізовані) практики, які орієнтовані переважно на отримання внутрішньої вигоди бізнесу, але загорнуті в риторику сталості, що часто межує з деструктивними практиками грінвошингу.

Впровадження таких орієнтирів відбувається під безпосереднім впливом трьох тектонічних сил, виокремлених у дослідженнях McKinsey, які докорінно змінюють ландшафт сучасного бізнесу. Першою силою є масштабне впровадження технологій, де штучний інтелект та автоматизація повністю переосмислюють виробничі процеси, логістичні ланцюги та структури управління. Друга сила полягає в хронічній економічній та геополітичній нестабільності, яка вимагає від аграрних виробників глибокої гнучкості та здатності до миттєвого перерозподілу обмежених ресурсів. Третьою силою виступає кардинальна зміна очікувань працівників, де нові демографічні зрушення та моделі організації праці вимагають переходу до

людиноцентричного лідерства й посилення соціальних гарантій для персоналу [149].

Узгодження цих глобальних тенденцій із національними особливостями організації сільськогосподарського виробництва дозволяє розширити теоретико-методологічну базу вітчизняної науки. Як обґрунтовують у своїх працях Т. О. Зінчук та Є. В. Левківський, формування корпоративної соціальної відповідальності вертикально інтегрованих структур аграрного бізнесу є невід'ємною умовою їхнього сталого розвитку та успішної адаптації до вимог міжнародних стандартів [39]. Науковці доводять, що монополізація ринків та гонитва великих агрохолдингів за надприбутками часто призводять до виснаження земельних ресурсів, ігнорування екологічних імперативів та нівелювання інтересів розвитку сільських територій. Саме тому перехід від традиційної точкової філантропії до вимірних, сталих агромоделей, які забезпечують створення інтегрованої вартості, стає стратегічним пріоритетом. Поєднання інструментів методології паралельного відображення нефінансових ефектів та врахування тектонічних сил McKinsey з підходами Т. О. Зінчук та Є. В. Левківського дозволяє розробити ефективну систему управлінського обліку, яка трансформує соціальні та екологічні зобов'язання у чіткі економічні індикатори, мінімізуючи ризики інформаційних маніпуляцій та гарантуючи стабільне зростання капіталізації вітчизняного агробізнесу у довгостроковій перспективі.

Трансформація корпоративної соціальної відповідальності з формату декларативної благодійності у вимірну систему сталого розвитку вимагає фундаментального перегляду інформаційного забезпечення менеджменту. У цьому контексті управлінський облік виступає ключовим інтегруючим механізмом, який перетворює розрізнені соціальні та екологічні ініціативи на структуровані масиви даних, придатні для прийняття стратегічних рішень. Ефективними інструментами управління соціальною відповідальністю компанії є соціальний облік та соціальна (нефінансова) звітність про результати соціальних програм, а також доведення цієї інформації до стейкхолдерів.

Облікова система формує базис для оцінки нефінансових ризиків, прозорості корпоративних процесів та обґрунтування соціальних інвестицій.

Для досягнення цілей КСВБ управлінський облік має чітко ідентифікувати та класифікувати специфічні витрати. Головними об'єктами обліку соціальної відповідальності бізнесу є соціальні витрати, які включають витрати компанії на найм працівників, рекреацію, трудову мотивацію, соціальні виплати на охорону довкілля та витрати на соціальні потреби. Здійснення контролю за цими витратами створює передумови для генерації релевантної інформації в інтересах усіх груп стейкхолдерів.

У площині екологічної відповідальності архітектура управлінського обліку розширюється за рахунок впровадження обліку екологічного менеджменту. Як зв'язок між управлінським обліком і корпоративними екологічними стратегіями, облік екологічного менеджменту відіграє вирішальну інформаційну роль у корпоративному сталому розвитку. Впроваджуючи стратегії чистого виробництва, облік природоохоронних витрат надає менеджерам відповідну економічну та екологічну інформацію для прийняття рішень і оцінки ефективності. Такий підхід гарантує, що екологічні аспекти виробництва (споживання енергії, управління відходами, викиди) отримують чітку фінансову оцінку в системі внутрішнього контролю.

Важливим завданням сучасного управлінського обліку є переведення якісних результатів КСВ у мову фінансових показників. «Для сучасних компаній вартісна оцінка КСВ перетворюється з факультативного напрямку на ядро управлінської інформаційної системи, здатне безпосередньо впливати на довгострокову вартість бізнесу» [152]. Проте сьогодні управлінські системи стикаються зі значними методологічними труднощами: близько 47% опитаних фінансових директорів визнають відсутність стандартизованих процедур трансформації нефінансових даних у вартісно орієнтовані індикатори, що обмежує стратегічний потенціал КСВ [152].

Аргументованим вирішенням цієї проблеми є застосування прогресивних методик оцінки повного впливу на суспільство та довкілля. Активізація

«неохопленого резерву вартості» підприємств можлива шляхом застосування таких інструментів, як Environmental Profit & Loss (EP&L) або Справедлива облікова вартість (True Cost Accounting). Інтеграція цих інструментів у систему обліку дозволяє компаніям відображати некомпенсовані екологічні витрати у вартісному вимірі та доводити позитивний вартісний ефект від інвестицій у сталий розвиток через збільшення ринкової капіталізації.

Реалізація завдань КСВБ вимагає критичного переосмислення традиційних парадигм бухгалтерського та управлінського обліку, які історично орієнтовані на короткострокові фінансові результати в межах одного підприємства. На сьогодні більшість традиційних підходів до бухгалтерського обліку застосовуються в традиційних межах корпорацій, які не відображають взаємозв'язку та взаємозалежності природної екосистеми. Антропогенний вплив та екологічні кризи доводять, що дії компанії мають глобальні наслідки за межами її фізичних активів. Складність взаємодії між екосистемами та галузями потребує розширення розуміння бухгалтерського обліку та повної зміни парадигми в розумінні підзвітності, функцій і меж традиційних методів. Управлінський облік повинен виходити за рамки суто внутрішніх витрат і калькулювати зовнішні ефекти (екстерналії), відображаючи реальний рівень впливу компанії на природний та соціальний капітали.

Сучасна облікова практика функціонує в рамках фінансової моделі, яка зародилася в епоху раннього капіталізму та була розрахована суто на відображення комерційних операцій торговельного капіталу. Перехід до сталого розвитку та циркулярних моделей економіки вимагає фундаментального розширення меж бухгалтерського обліку через демонтаж традиційних фіскально-орієнтованих кордонів.

Традиційний бухгалтерський подвійний запис функціонує в замкненому одновимірному контурі. Балансове рівняння, що описує стан підприємства, є лінійним:  $\text{Активи} = \text{Зобов'язання} + \text{Власний капітал}$ . Будь-який факт господарської діяльності трансформується системою виключно через призму уніфікованого вартісного вимірника. Такий підхід зумовлює неможливість

створення інформації щодо зовнішніх екологічних та соціальних ефектів (екстерналій). Зменшення біорізноманіття, виснаження родючості ґрунтів, накопичення цифрового вуглецевого сліду або вигорання людського ресурсу не фіксуються в системі рахунків до моменту, поки вони не перетворяться на прямі фінансові витрати (штрафи, компенсації чи капітальні витрати). Як наслідок, класичний облік викривляє реальну картину капіталізації підприємства, створюючи інформаційну асиметрію між бізнесом та суспільством.

Щоб облік став релевантним концепції потрійної мети сталого розвитку ЗР, стан суб'єкта господарювання має описуватися не грошовою сумою, а багатокомпонентним вектором капіталів, включаючи фінансовий капітал (класичний контур вартості); природний (екологічний) капітал (стан екосистем, земельних ресурсів, сировини); людський (соціальний) капітал (здоров'я, лояльність персоналу, безпека); цифровий капітал (віртуальна інфраструктура, захищеність даних). За таких вихідних умов, для досягнення інформаційної прозорості система обліку обов'язково має набувати багатовимірного вигляду, реєструючи метрики одночасно у багатьох вимірах: вартісний вимір, натурально-енергетичний вимір, соціально-часовий вимір, цифровий вимір.

Теоретичним містом, що поєднує ці виміри, є концепція подвійного запису матеріальних потоків, яка полягає у автоматизованому паралельному кодуванні, коли первинний документ фіксує господарську операцію, система за допомогою матричних крос-кодів здійснює розщеплення інформаційного потоку на вартісний (традиційну фінансову проводку на рахунках витрат чи активів для фінансової звітності) та натурально-балансовий (одночасно відображає рух фізичної речовини або енергії в контурі екологічного та соціального менеджменту). Це дозволяє уникнути ізольованості якісних нефінансових ефектів від традиційних звітів, переводячи їх у площину системного фінансово-аналітичного контролю.

Саме паралельний багатовимірний облік змінює лінійне облікове бачення, за якого будь-які відходи або використані ресурси безальтернативно списуються на операційні збитки чи безповоротні втрати періоду. Впровадження натурально-енергетичного виміру в поєднанні з вартісним контуром змінює економічну логіку замикання ланцюгів за «стратегією 9R» у циркулярній економіці: система фіксує, що фізична маса відходів (екологічний капітал) не втрачає своєї корисності, а має потенціал термічної регенерації, рециклінгу чи повторного застосування, в той час як облік матеріальних потоків дозволяє капіталізувати додаткову цінність зворотних матеріальних потоків, відображаючи її як дохід від скорочення матеріальних втрат.

Інституціоналізація КСВБ в обліковій системі вимагає створення комплексної архітектури збору, аналізу та трансляції даних. «Обліково-аналітична система, яка ґрунтується на даних оперативного, статистичного, фінансового й управлінського обліку, уможлиблює формування інформаційної бази для прийняття адекватних до ситуації рішень щодо управління фінансовою безпекою» [49].

Фінальним етапом трансформації соціальних ініціатив в інформаційні потоки є інтегрована звітність. З огляду на відсутність агрегованої інформації про соціальні витрати та її локалізація на різних рахунках, доцільно розробити окрему форму звітності або розділ інтегрованого звіту, який би розкривав інформацію про участь компанії в охороні довкілля та вирішенні соціальних проблем. Практична реалізація таких пропозицій з обліку соціально відповідальної діяльності дозволить підприємству формувати достовірну нефінансову звітність, інформувати стейкхолдерів і підтримувати довгострокову конкурентоспроможність. Таким чином, управлінський облік виступає фундаментом, на якому будується легітимність, підзвітність та економічна доцільність реалізації корпоративної соціальної відповідальності.

## Висновки до розділу 1

В Україні сформувалася ситуація, яка свідчить, що корпоративна соціальна відповідальність є необхідним елементом функціонування бізнесу і не потребує додаткової мотивації. Великий бізнес не лише не скоротив соціальні програми, а й розширив їх, досягнувши нового рівня реалізації принципів КСВ в умовах війни. Можна припустити, що бізнес в Україні трансформується у сучасну модель соціально відповідальної взаємодії із суспільством.

Єдиною перешкодою для реалізації такої діяльності є критичний фінансовий стан або повне припинення функціонування підприємств. У зв'язку з цим перед бухгалтерами постають завдання оцінювання таких процесів, формування відповідних індикаторів та відображення витрат на соціальну діяльність у системі обліку, зокрема шляхом оцінювання волонтерської роботи працівників через облік витрат часу.

У сучасних умовах воєнної нестабільності та посилення соціально-економічних ризиків важливим стає формування методів управлінського обліку витрат соціальної відповідальності бізнесу. Відсутність системного підходу до облікового відображення таких витрат призводить до втрати релевантної управлінської інформації та ускладнює процес прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Наявні методики управлінського обліку не забезпечують належної ідентифікації, оцінки та аналізу витрат на соціальну відповідальність, що обмежує можливості контролю ефективності соціальних ініціатив підприємств. Крім того, фрагментарність облікової інформації не дозволяє оцінити вплив соціальної відповідальності на довгострокову стійкість бізнесу та його взаємодію із суспільством. Особливої актуальності набуває питання інтеграції соціальних та екологічних показників у систему управлінського обліку в контексті сталого розвитку та циркулярної економіки. Це потребує переосмислення ролі управлінського обліку як інструменту не лише економічного контролю, а й забезпечення соціальної стабільності та відповідальної поведінки бізнесу. Формування сучасних підходів до

управлінського обліку соціальної відповідальності дозволить створити інформаційну основу для підвищення прозорості діяльності підприємств, зміцнення довіри між бізнесом, державою та суспільством, а також забезпечення стійкого розвитку в умовах воєнних викликів.

Облік соціальної відповідальності залишається інструментом досягнення стратегічних цілей сталого розвитку за умови розроблення показників, які дозволяють ефективно оцінювати КСВ та підтримувати управлінські рішення, демонструючи не лише ефективність витрат, а й соціальний, безпековий, екологічний та інший вплив кожної ініціативи підприємства.

## РОЗДІЛ 2

### УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ПРО КОРПОРАТИВНУ СОЦІАЛЬНУ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ БІЗНЕСУ

#### **2.1. Суть та класифікація витрат на корпоративну соціальну відповідальність бізнесу**

Трансформація сучасних ринкових відносин супроводжується поступовим зміщенням акцентів із суто фінансових результатів діяльності підприємств на їхній екологічний та суспільний вплив. У цьому контексті корпоративна соціальна відповідальність постає не просто як сукупність етичних принципів, а як інтегрована складова стратегічного управління організацією. «Економічний зміст соціальних витрат полягає у фінансуванні заходів, спрямованих на гармонізацію інтересів широкого кола зацікавлених сторін, тобто стейкхолдерів» [15]. Це поняття часто ототожнюють із «концепцією «корпоративного громадянства», яка передбачає активну участь бізнесу у вирішенні суспільних проблем через благодійну діяльність, спонсорство або цілеспрямовану адаптацію щоденних бізнес-процесів» [58].

Бухгалтерський облік, предметом якого є факти господарського життя підприємства, не виявляє суперечності між прагненням бізнесу до максимізації економічного прибутку та необхідністю досягнення соціальних і екологічних цілей [64], адже з бухгалтерського погляду соціальні витрати є безповоротним вилученням фінансових ресурсів. Разом з тим, необхідно відмітити, що більшість витрат на корпоративну соціальну відповідальність за своєю суттю є витратами за обмінними операціями, оскільки компанія, фінансуючи соціальні та екологічні проєкти, отримує натомість стабілізацію свого операційного середовища, підвищення лояльності персоналу та довіри з боку громади [21], а обмінна операція – це трансакція, під час якої підприємство передає певні активи (найчастіше грошові кошти) і натомість отримує безпосередній, прямий та еквівалентний за вартістю компенсаційний ресурс. Коли ми стверджуємо, що сталі витрати «за своєю суттю є витратами за обмінними операціями», це

означає, що кожна витрачена підприємством гривня трансформується у конкретну корисність, товар або послугу, які мають ринкову ціну.

Залежно від масштабів компанії мотивація до здійснення таких витрат суттєво відрізняється. Великі корпорації розглядають КСВ як інструмент досягнення чітких економічних цілей, серед яких диференціація від конкурентів, залучення нових клієнтів, утримання наявних споживачів та побудова надійного ланцюжка постачань, натомість у секторі малого та середнього бізнесу ключовим рушієм часто виступає особиста самомотивація власників або менеджменту, при цьому витрати на соціальні заходи зазвичай не використовуються для активних маркетингових комунікацій. У будь-якому разі, ефективність таких витрат критично залежить від залученості вищого керівництва, яке транслиє ключові цінності на всі рівні організації.

Для побудови дієвої системи управлінського обліку та забезпечення прозорості нефінансової звітності необхідно інтегрувати витрати на КСВ у загальноприйнятту систему обліку підприємства [63], що вимагає використання класичних класифікаційних ознак для коректного калькулювання собівартості продукції, планування та контролю.

У розрізі економічного змісту всі операційні витрати, включно із соціальними, групують за економічними елементами, до яких належать матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати [11]. До елементу «Відрахування на соціальні заходи» традиційно відносять суми обов'язкового соціального внеску, тоді як амортизаційні відрахування можуть відображати знос основних засобів, залучених до екологічних чи рекреаційних програм [61]. Залежно від динаміки операційних процесів змінні соціальні витрати можуть змінюватися пропорційно або непропорційно (прогресивно чи дегресивно) стосовно обсягів виробництва. Наприклад, витрати на оплату праці та мотивацію персоналу за шкідливі умови праці можуть зростати прогресивними темпами в разі підвищення інтенсивності роботи. Постійні витрати на КСВ, такі як утримання

очисних споруд чи фіксовані бюджети на корпоративну безпеку, залишаються стабільними незалежно від обсягу випуску продукції [19].

Систематизація нефінансових чинників у контурі стратегічного управління потребує чіткої класифікаційної декомпозиції зобов'язань компанії перед різними групами стейкхолдерів. Узагальнена структура зобов'язань соціально відповідального підприємства за заінтересованими сторонами та їхній безпосередній зв'язок з операційною і фінансово-господарською діяльністю, згідно з концептуальними підходами С. Я. Король, унаочнена у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

**Структура зобов'язань соціально відповідального підприємства за заінтересованими сторонами та зв'язком з господарською діяльністю**

<b>Вид зобов'язань</b>	<b>Зв'язок з господарською діяльністю</b>	<b>Зміст зобов'язань</b>
Перед працівниками	Існує зв'язок	Конкурентна оплата праці, навчання та розвиток персоналу, система охорони праці та її зовнішній аудит, запобігання випадків виникнення професійних захворювань, спеціалізоване лікування, добровільне медичне страхування, мотиваційні програми
	Немає зв'язку	Надання додаткового соціального пакету, медичне страхування підтримка мобілізованих на військову службу працівників і членів їх сімей
Екологічні	Існує зв'язок	Впровадження системи енергоменеджменту, зниження витрат води через використання оборотних систем водопостачання, захист повітряного басейну, скорочення обсягів відходів виробництва, що підлягають захороненню через їх утилізацію, аудит і сертифікація виробництва, використання упаковки, яка повністю підлягає переробці, оптимізація друку, впровадження електронного документообігу, електронне навчання, проведення відео-конференцій (як альтернатива відрядженням), обмеження на використання службового транспорту, розширення використання сучасних девайсів (телефонів, ноутбуків, комп'ютерів)
	Немає зв'язку	Участь у екологічних акціях
Перед бізнес-партнерами	Існує зв'язок	Оцінка виробничих активів та основної діяльності за вимогами партнерів і клієнтів, проведення аудиту виробників сировини і матеріалів, забезпечення якості продукції та її захист від фальсифікацій, розширення мережі роздрібною торгівлі у регіонах

Перед місцевою громадою	Існує прямий зв'язок	Поліпшення якості життя та економічного благополуччя мешканців регіонів присутності через створення робочих місць, роботи зі стажерами, надання баз практики студентам ВНЗів, надання допомоги у забезпеченні навчальних аудиторій обладнанням для профільного навчання, інженерно-транспортної інфраструктури
	Немає прямого зв'язку з господарською діяльністю підприємства	Фінансування соціальних та екологічних програм, які пов'язані з розвитком, обслуговуванням, будівництвом і утриманням об'єктів соціального, культурного і спортивного призначення; реалізацією проектів, спрямованих на покращення життя мешканців регіонів присутності, сферу освіти та охорони здоров'я; надання можливостей доступу до сучасної та якісної освіти; реалізація спеціальних програм допомоги малозабезпеченим групам населення, волонтерська діяльність

*Джерело: [40]*

Побудова цілісної та функціональної системи управлінського обліку корпоративної соціальної відповідальності бізнесу критично залежить від якості первинної систематизації та класифікації інформаційних потоків. Традиційні підходи до обліку витрат, орієнтовані виключно на фіскальні цілі, нівелюють специфіку еколого-соціальних видатків, розчиняючи їх у загальних адміністративних або загальновиробничих витратах. Для подолання цієї методологічної асиметрії виникає об'єктивна необхідність адаптації класичних облікових ознак під вимоги концепцій сталого розвитку, циркулярної економіки та міжнародних стандартів нефінансової звітності (GRI, CSRD).

На основі критичного аналізу та глибокого узагальнення фундаментальних праць провідних вітчизняних і зарубіжних вчених у сфері обліку і калькулювання, нами було здійснено класифікацію витрат на КСВБ, яка дозволяє не просто згрупувати витрати за класичними ознаками, а й розкрити їхній специфічний економічний зміст та прикладне управлінське значення для сучасного менеджменту в умовах кризового середовища. Зокрема, особливий акцент зроблено на розмежуванні витрат за можливістю здійснення контролю та доцільністю витрачання, що є критично важливим для превентивного ризик-менеджменту. Класифікація виступає методологічним підґрунтям для подальшого проектування аналітичних ESG-кодів та

наскрізного впровадження сталих індикаторів у робочий рахунків, узагальнена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2.

**Класифікація витрат на корпоративну соціальну відповідальність бізнесу за ознаками та управлінським спрямуванням**

<b>Ознака класифікації витрат</b>	<b>Групи витрат на КСВ</b>	<b>Економічний зміст та управлінське значення в обліку</b>
За центрами відповідальності та місцем виникнення	Внутрішньоструктурні, позаструктурні, за службами або цехами	Дозволяє локалізувати соціальні витрати за конкретними підрозділами (наприклад, витрати служби охорони праці чи медичного пункту).
За відношенням до процесу виробництва	Основні, накладні	Основні витрати безпосередньо формують безпеку робочих місць, тоді як накладні пов'язані з загальним управлінням соціальними проєктами.
За способом віднесення на собівартість	Прямі, непрямі	Прямі витрати можна прямо віднести на конкретний екологічний продукт, а непрямі розподіляються пропорційно обраній базі.
За ступенем впливу обсягу виробництва	Змінні (пропорційні, прогресивні, дегресивні), постійні	Дозволяє моделювати фінансовий стан підприємства при зміні масштабів діяльності та прогнозувати соціальне навантаження
За можливістю здійснення контролю	Контрольовані, неконтрольовані	Контрольовані витрати коригуються менеджментом (бюджети благодійності), неконтрольовані визначаються зовнішніми чинниками (податки, внески).
За доцільністю витрачання	Продуктивні (ефективні), непродуктивні (неефективні)	Продуктивні витрати фінансують розвиток потенціалу, неефективні відображають витрати на компенсацію екологічних штрафів.
За періодами визнання та відображення у звітності	Поточні витрати, витрати майбутніх періодів, забезпечення (резерви) майбутніх екологічних та соціальних витрат	Поточні забезпечують щоденну діяльність, витрати майбутніх періодів відображають авансовані активи, а забезпечення (резерви) формуються під теперішні довгострокові екологічні та соціальні зобов'язання підприємства.
За видами діяльності підприємства	Витрати звичайної діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові), надзвичайні	Дає можливість відокремити щоденні соціальні витрати від капітальних інвестицій у зелене будівництво чи ліквідацію аварій.
За можливістю прийняття рішень	Релевантні, нерелевантні	Використовуються в управлінському аналізі для оцінки доцільності фінансування альтернативних соціальних програм.

*Джерело: сформовано автором*

Наукова новизна розробленої класифікації (табл. 2.2) полягає в її управлінській спрямованості, що дозволяє трансформувати витрати на КСВБ з категорії нерегульованих безповоротних втрат періоду в системний об'єкт стратегічного калькулювання, бюджетування та контролю через інтеграцію в наявні центри відповідальності та види діяльності підприємства. Представлена класифікація може бути базовим інструментом для проектування системи рахунків та аналітичних розрізів. Розглянемо детально на прикладі фермерських господарств, оскільки процес виробництва в них нерозривно пов'язаний із безпосереднім використанням природних екосистем та людського капіталу.

Виділення для сільськогосподарського виробництва ознаки класифікації за центрами відповідальності та місцем виникнення дозволяє чітко розмежувати внутрішньоструктурні витрати, до яких належить утримання мобільного безпекового укриття безпосередньо на польовому стані під час збиральної кампанії або витрати на сертифікацію праці трактористів, від позаструктурних видатків. До останніх належать витрати агрохолдингу або фермера на фінансування соціальної інфраструктури села, зокрема ремонт локального водогону чи фінансування сільської амбулаторії, що є класичним механізмом підтримки лояльності орендодавців земельних паїв.

Диференціація за відношенням до процесу виробництва та способом віднесення на собівартість виділяє прямі або основні витрати, які безпосередньо закладаються у вартість конкретного «екологічного» продукту. Прикладом є закупівля сертифікованих органічних біодобрих або екологічних засобів для біологічного захисту рослин замість хімічних пестицидів, що прямо включається в дебет рахунку виробництва під номенклатурну групу органічної продукції. Натомість непрямі або накладні витрати охоплюють загальногосподарські екологічні заходи, такі як утримання та амортизація меліоративних систем, систем крапельного зрошення або витрати на оплату праці головного еколога й агронома з точного землеробства, які накопичуються

на рахунку загальновиробничих витрат і розподіляються між культурами пропорційно площі посіву.

Моделювання залежності витрат від ступеня впливу обсягу виробництва на змінні та постійні є критичним для фінансового планування фермера, де закупівля біорозкладної тари чи еко-упаковки для збору ягід або овочів є змінними витратами, оскільки їхній обсяг прямо пропорційний фактичному збору врожаю. При цьому витрати на проведення щорічного обов'язкового аудиту стану ґрунтів або фіксована плата за добровільне медичне страхування постійного штату працівників господарства є постійними витратами, які не залежать від коливань урожайності у конкретному сезоні.

Оцінка за можливістю здійснення контролю та доцільністю витрачання дозволяє виокремити контрольовані або продуктивні витрати у вигляді добровільних і гнучких інвестицій, обсяг яких повністю регулюється керівником фермерського господарства залежно від наявної вільної ліквідності, наприклад виділення гранту на відкриття пекарні для родин ВПО у селі. Їм протиставляються неконтрольовані або непродуктивні витрати, зумовлені зовнішніми чинниками, як-от сплата до бюджету пені та штрафів за порушення правил поводження з відходами тваринництва чи забруднення місцевої водойми силосними стоками. Поточні витрати визнаються у періоді їх понесення для забезпечення щоденної діяльності; витрати майбутніх періодів відображають авансовані ресурси, що будуть амортизовані у наступних циклах; забезпечення формують екологічні та соціальні резерви під теперішні зобов'язання, оцінка яких є невизначеною (наприклад, майбутня рекультивація земель чи виплати персоналу). За періодами визнання у часі поточні витрати агробізнесу забезпечують щоденний еко-статус, наприклад оплата послуг із вивезення та утилізації тари від засобів захисту рослин, тоді як витрати майбутніх періодів або майбутні витрати формують резерви під майбутні екологічні зобов'язання та рекультивацію земель після завершення строку дії договору оренди, що відображається через створення цільових забезпечень.

Таким чином, представлена галузева декомпозиція доводить, що запропонована класифікація дозволяє трансформувати облік з ретроспективного спостереження в активний інструмент сталого менеджменту. Виокремлення прямих, змінних та контрольованих сталих витрат формує прозору інформаційну базу для впровадження калькулювання за життєвим циклом товару та забезпечує менеджмент верифікованими даними для проходження міжнародного екологічного аудиту без викривлення показників поточної комерційної ліквідності агробізнесу.

Інтеграція такої класифікації в аналітичний облік дозволяє керівництву не просто фіксувати факт здійснення витрат, але й оцінювати їхній вплив на загальну фінансову стійкість організації та її інвестиційну привабливість.

Для забезпечення системного моніторингу та оцінки результативності еколого-соціальних інвестицій у межах фермерських господарств, управлінський облік має акумулювати дані не лише у класифікаційних матрицях витрат, а й у розрізі глобальних векторів сталого розвитку. Це дозволяє реалізувати триєдину концепцію ESG, трансформуючи натуральні показники виконання соціальних та екологічних програм у чітко детерміновані вартісні, регуляторні та репутаційні регулятори капіталізації бізнесу. Для відповідності міжнародним стандартам нефінансової звітності та рейтингам сталого розвитку підприємства здійснюють групування витрат за трьома ключовими векторами: екологічним, соціальним та управлінським, а у моделях оцінки КСВ виокремлюють економічну, екологічну, соціально-трудова, нормативно-правову, інформаційну, гуманістичну та комунікативну складові [23], хоча класична тріада ESG залишається найбільш універсальним інструментом систематизації.

Природоохоронні витрати охоплюють витрати, безпосередньо спрямовані на охорону навколишнього середовища, протидію кліматичній кризі та зниження техногенного тиску на біосферу [24]. Сюди відносять капітальні та поточні інвестиції у зелене та енергоефективне виробництво, сортування сміття, переробку відходів, озеленення територій та зниження обсягів

шкідливих викидів, які, крім очевидної користі для суспільства, мають виражений довгостроковий фінансовий ефект. Завдяки впровадженню енергоефективних стандартів підприємства оптимізують споживання енергоресурсів, суттєво знижують поточні операційні витрати, забезпечують дотримання екологічного законодавства та отримують додаткові податкові пільги.

Категорія «Витрати на здійснення КСВ» традиційно поділяється на два взаємопов'язані субвектори, які забезпечують внутрішню та зовнішню стабільність організації [131]:

- внутрішній субвектор (персонал) – охоплює фінансування програм мотивації, соціального розвитку працівників, покращення умов та безпеки праці, включаючи витрати на добровільне індивідуальне страхування робітників і апарату управління, фінансування корпоративного навчання, медичне забезпечення та створення інклюзивного середовища;
- зовнішній субвектор (громада), включає філантропічну та благодійну діяльність, надання цільових пожертвувань, спонсорство, підтримку соціальних ініціатив місцевого значення та активний діалог із жителями регіонів присутності. Такі витрати формують позитивну ділову репутацію та забезпечують компанії лояльність з боку громадськості.

Управлінські витрати спрямовані на побудову прозорої, етичної та підзвітної системи корпоративного менеджменту і включають витрати на розробку та впровадження внутрішніх кодексів поведінки, протидію корупції, захист прав акціонерів, а також надійну співпрацю зі стейкхолдерами вздовж усього ланцюжка створення вартості [155]. Участь компанії в профільних асоціаціях та спільних ініціативах сталого розвитку також потребує значних управлінських витрат, які забезпечують довгострокову стабільність партнерських відносин.

З метою забезпечення аналітичного супроводження зазначених процесів та формування доказової бази для стейкхолдерів, нами було структуровано

взаємозв'язок між цільовими програмами і очікуваними ефектами, що логічно унаочнено у вигляді деталізованої архітектури сталих детермінант на рис. 2.1.



**Рис. 2.1. Архітектура ESG-напрямів витрат на корпоративну соціальну відповідальність бізнесу та їхніх стратегічних ефектів**

*Джерело: сформовано автором на основі [158, 192]*

Аналіз представленої схеми дозволяє стверджувати, що інтеграція ESG-параметрів у систему управлінського обліку забезпечує перехід від пасивного покриття витрат до проактивного формування вартості бізнесу: екологічний напрям (Е) через впровадження програм вторинної переробки та енергозбереження безпосередньо впливає на контур операційних витрат,

мінімізуючи навантаження на собівартість та нівелюючи фіскальні ризики у вигляді екологічних штрафів; соціальний вектор (S), спрямований на внутрішнє та зовнішнє оточення, дозволяє збалансувати інвестиції в персонал із капіталізацією відносин із місцевими громадами, що є критично важливим для збереження стабільності господарства та підвищення продуктивності праці; управлінський компонент (G) виступає стабілізатором усієї системи, оскільки прозорий контроль відповідності та оптимізація ланцюжків постачання формують довгостроковий гудвіл підприємства, відкриваючи бізнесу доступ до міжнародних ринків та інвестиційного капіталу.

Важливим аспектом фінансового планування є поділ витрат на КСВ за рівнем їх нормативно-правової обов'язковості, що дає змогу виокремити витрати, безпосередньо пов'язані з виживанням бізнесу в правовому полі (комплаєнс) та витрати, що формують його довгострокові стратегічні переваги (ініціативні).[158]. (таблиця 2.3)

До категорії обов'язкових витрат належать витрати, які суб'єкт господарювання зобов'язаний здійснювати відповідно до чинного законодавства країни ведення бізнесу. Класичним прикладом таких витрат є обов'язкові відрахування на соціальні заходи, сплата збору на обов'язкове пенсійне страхування під час першої реєстрації придбаного транспортного засобу, витрати на обов'язкове страхування працівників шкідливих виробництв, фінансування законодавчо встановлених нормативів охорони праці та сплата обов'язкових екологічних податків. Невиконання цих вимог тягне за собою штрафні санкції, судові позови та загрозу припинення діяльності підприємства.

Добровільні або ініціативні витрати здійснюються за власним рішенням менеджменту та власників компанії понад встановлений законодавством мінімум, а їхнім рушієм є стратегічне бачення розвитку бізнесу, бажання виділитися серед конкурентів, отримати прихильність нових клієнтів та сформувати стійкий репутаційний капітал. Ініціативні витрати фінансують недержавне пенсійне забезпечення, добровільне медичне страхування працівників, безкоштовні освітні програми, благодійність, цільову фінансову

підтримку місцевих громад та інвестиційні екологічні проекти, які перевищують державні екологічні вимоги [137]. Хоча в короткостроковому періоді добровільні витрати можуть знижувати поточний прибуток, у довгостроковій перспективі вони створюють передумови для стабільного зростання вартості бізнесу.

Таблиця 2.3

**Обов'язкові та добровільні витрат на корпоративну соціальну відповідальність бізнесу в системі управлінського обліку**

<b>Характеристика порівняння</b>	<b>Обов'язкові витрати (комплаєнс)</b>	<b>Добровільні витрати (ініціативні)</b>
<b>Джерело виникнення зобов'язань</b>	Державне законодавство, нормативні акти та галузеві угоди	Етичні кодекси, стратегічні цілі, рішення власників компанії
<b>Типові об'єкти витрат</b>	Нарахування ЄСВ (22% та 8,41%), пенсійні збори при реєстрації авто, обов'язкові екологічні податки	Корпоративні університети, добровільна гуманітарна допомога, реінтеграція ветеранів
<b>Облікове відображення</b>	Систематично відображаються на операційних субрахунках	Відображаються у складі інших операційних витрат або фінансуються з прибутку
<b>Еластичність фінансування</b>	Абсолютно нееластичні; не можуть бути зменшені в період фінансової кризи.	Високоеластичні; бюджет адаптується або переривається за потреби
<b>Стратегічна спрямованість</b>	Захист від правових та операційних ризиків, уникнення штрафів	Отримання конкурентних переваг, утримання клієнтів, капіталізація бренду

*Джерело: сформовано та доповнено автором на основі [145, 89, 112].*

Збалансоване співвідношення обов'язкових та добровільних витрат свідчить про високий рівень фінансового менеджменту та зрілість корпоративної культури компанії.

Ефективність теоретичних моделей класифікації витрат на КСВ найяскравіше підтверджується у практиці великих промислових холдингів, які функціонують в умовах кризових явищ макроекономічного чи геополітичного походження. Як репрезентативний об'єкт практичного моделювання було

обрано фактичні емпіричні дані нефінансової звітності Групи Метінвест за період 2022–2024 рр. (табл. 2.4), що дозволило оцінити зміщення акцентів у фінансуванні еколого-соціальних програм в умовах повномасштабного кризового середовища [62].

Отримані результати аналізу свідчать про те, що класична тріада індикаторів ESG зазнала тектонічних змін: пріоритетним напрямом з очевидних безпекових причин став соціальний вектор, який де-факто трансформувався у захисну стратегію мілітарного комплаєнсу та збереження життєдіяльності як внутрішніх стейкхолдерів (персоналу), так і зовнішніх (місцевих громад) - загальний обсяг фінансової та матеріальної допомоги, спрямованої компанією на підтримку держави, громадян та працівників, перевищив 9,7 млрд грн.[62]. У цей період межа між добровільними соціальними витратами та обов'язковими заходами забезпечення життєдіяльності бізнесу фактично розмилася, оскільки збереження людського капіталу та підтримка інфраструктури міст присутності стали базовою передумовою подальшого існування підприємств.

Таблиця 2.4

### **Аналіз структури витрат та стратегічних ефектів цільових програм КСВБ великого корпоративного сектору на прикладі Групи Метінвест**

<b>Напрямок витрат (Вектор ESG)</b>	<b>Цільові програми та заходи</b>	<b>Фінансовий обсяг інвестицій (2022–2024 рр.)</b>	<b>Стратегічні результати та вплив на стійкість бізнесу</b>
<b>Соціальний (Громада)</b>	Оборона та мілітарна безпека («Сталевий Фронт»)	- 5,2 млрд грн (58% від загальних витрат на КСВБ). - Додатково майже 26 млн грн на тактичну медицину.	- Передано 805 мобільних укриттів, 150 тис. одиниць амуніції, 25 тис. шоломів, 8200 дронів. - Побудовано два підземні стабілізаційні пункти (шпитали) на передовій. - Захист виробничих активів холдингу та збереження життя персоналу.
<b>Соціальний (Персонал)</b>	Соціальний захист працівників та реінтеграція ветеранів	- Близько 49 млн дол. США на добробут персоналу. - 550 тис. дол. США на програми реінтеграції ветеранів.	- Фінансування тимчасового житла, реабілітації та лікування. - Програма «Метінвест – разом!» надала понад 11 500 психологічних консультацій. - Проєкт «Вільні хвилі» (фізична реабілітація ветеранів у басейнах).

<b>Соціальний (Громада)</b>	Гуманітарні та інфраструктурні проєкти («Рятуємо життя»)	- Гуманітарна допомога понад 500 тис. мирних жителів. - Розподілено понад 4200 тонн продуктів та гігієнічних засобів.	- Проєкт «Цитадель» (модульні укриття в школах) та встановлення 2000 «м'яких вікон» у Запоріжжі. - Проєкт «Сталева мрія» (розробка понад 200 готових проєктів будівель для повоєнної відбудови).
<b>Соціальний (Персонал) / Управлінський</b>	Професійна освіта та розвиток кадрів («Метінвест Політехніка»)	- 513 млн грн на матеріальну базу першого приватного гірничо-металургійного університету.	- Вступило понад 1330 студентів, випущено 267 магістрів та 970 слухачів курсів. - 4150 працівників пройшли спеціалізовані тренінги. - Системне подолання кадрового дефіциту.

*Джерело: узагальнено та сформовано автором на основі [62], гривневі показники розраховано на основі даних звітності за середньорічним курсом.*

Аналітична оцінка структури фінансування доводить, що домінуючу частку в бюджеті корпоративної відповідальності (58%, або 5,2 млрд. грн.) посіли програми оборони та мілітарної безпеки в межах ініціативи «Сталевий Фронт». З позицій стратегічного управлінського обліку ці витрати, попри їхній формально некомерційний характер, виконують пряму попереджувальну функцію, оскільки спрямовані на нівелювання критичних операційних ризиків – фізичний захист виробничих потужностей підприємств та збереження кадрового ядра в регіонах присутності. Водночас інвестиції у людський капітал демонструють перехід від традиційних соціальних пакетів до системних програм ментальної та фізичної реабілітації, що безпосередньо впливає на зниження коефіцієнтів плинності кадрів та підтримку продуктивності праці на релокованих чи прифронтових активах.

Витрати на університет «Метінвест Політехніка» дозволяють компанії самостійно готувати майбутню інженерну еліту в умовах зруйнованої традиційної системи освіти, що мінімізує витрати на зовнішній рекрутинг та забезпечує довгострокове кадрове планування. Такі інвестиції формують специфічні нематеріальні активи та гудвіл бізнесу, що дозволяє компанії утримувати ринкові позиції.

Фінансування гуманітарних ініціатив та розробка готових проєктів відновлення («Сталева мрія») формують високий ступінь довіри з боку

місцевих громад та створюють відкладений попит на металопродукцію компанії під час майбутнього відновлення інфраструктури [62]. Цей практичний кейс доводить, що раціональне структурування та цілеспрямоване фінансування КСВ дозволяє великому бізнесу трансформувати соціальні витрати у стратегічну зброю протидії системній кризі.

Таким чином, економічний зміст витрат на корпоративну соціальну відповідальність полягає у переході від короткострокового філантропічного реагування до стратегічного інвестування в активи сталого розвитку підприємства. Системне використання загальнометодологічних бухгалтерських класифікацій дає змогу точно інтегрувати ці витрати в собівартість продукції та управляти ними як релевантними чинниками формування ринкової вартості бізнесу.

Розподіл соціальних витрат за векторами ESG забезпечує прозорість нефінансової звітності, підвищуючи довіру інвесторів та забезпечуючи відповідність діяльності компанії вимогам екологічного та етичного комплаєнсу, водночас чітке розмежування обов'язкових та добровільних витрат дозволяє фінансовим менеджерам оптимізувати соціальні бюджети, зберігаючи необхідний баланс між законодавчою дисципліною та ініціативним розвитком.

Практичний досвід провідних вітчизняних підприємств свідчить, що в періоди глибоких криз інвестиції в безпеку країни, збереження здоров'я персоналу, професійне навчання та розвиток громад стають ключовими чинниками збереження операційної спроможності та життєстійкості бізнесу у довгостроковій перспективі.

## **2.2. Оцінка соціально-екологічних показників діяльності підприємства в системі управлінського обліку**

В умовах глобалізації та посилення регуляторних вимог до сталого розвитку корпоративна соціальна відповідальність стає стратегічним драйвером довгострокової вартості компанії, підтримати який складно без надійного обліково-аналітичного інструментарію. Сучасна практика управлінського

обліку не забезпечує повного відображення та вартісної оцінки соціально-екологічних витрат, що зумовлює потребу у моделях інтеграції нефінансових чинників у систему управлінського обліку, адже в сучасній обліковій практиці відсутні уніфіковані підходи до вартісної оцінки результатів КСВ у стратегічному контексті. Як зазначають Семанюк В. та Мельник Н. «Потрібні нові підходи, щоб відображати перетворення відходів з цінних і нецінних матеріалів у джерело вартості, яке має економічну, екологічну та/або соціальну цінність» [78, с. 183]. Складність інтеграції соціальних ефектів у систему стратегічного обліку унеможливорює прийняття обґрунтованих управлінських рішень в той час, коли корпоративна соціальна відповідальність розглядається як стратегічний ресурс, здатний впливати на довгострокову вартість компанії через формування репутаційного капіталу, зміцнення довіри інвесторів, підвищення лояльності споживачів. З іншого боку, відсутність інструментів для кількісної оцінки результатів КСВ, зокрема вартісної, створює бар'єри для реалізації соціальних ініціатив. Отже, виникає потреба у формуванні підходів до вартісної оцінки корпоративної соціальної відповідальності у системі стратегічного обліку як ключового управлінського інструменту.

А. Танасе та ін. доводять, що ефективне застосування систем облікової інформації (AIS) суттєво підвищує здатність компаній оцінювати вплив CSR-ініціатив у вартісному вимірі, включаючи показники задоволеності працівників, екологічного впливу та лояльності клієнтів [179]. Подібні результати підтверджує дослідження Л.Фонсеки, Ф. Карвальйо і Г. Сантоса, яке пропонує інтеграцію ESG-метрик у стратегічне планування на основі концепції інтегрованих управлінських систем (IMS) [124]. Д. Шарма, С. Чакраборті встановили, що стратегічна прив'язка CSR до бізнес-моделі суттєво впливає на фінансову ефективність, особливо у довгостроковому горизонті [171].

Окрему увагу привертають дослідження, присвячені зв'язку CSR зі стратегічним типом компанії. Зокрема, за результатами публікації Джоанна Л. Хо, Фу-Сюань Сюй, Цзя-Лін Лі; в *Journal of International Accounting Research* доведено, що ступінь ефективності CSR значною мірою залежить від

стратегічного профілю підприємства – чи є воно «prospector» або «defender» [140].

В українському науковому дискурсі питання вартісної оцінки CSR розглядається переважно в контексті соціально-економічної трансформації та сталого розвитку. В. Семанюк доводить важливість управлінського і стратегічного обліку при трансформації нефінансових ефектів у вартісні показники і стверджує, що «Облік майбутнього повинен мати властивість конвертації нефінансових даних у релевантні вартісні оцінки, здатні бути використаними для стратегічного аналізу та рішень» [63, с. 215], а в контексті КСВ «стратегічний облік у циркулярній економіці має розширити часові горизонти аналізу, включаючи цикли поновлення ресурсів та відновлення капіталів» [53]. Р. Бруханський розробив «концепцію системи стратегічного управлінського обліку, що базується на логіці побудови ланцюжка вартості, і дозволяє проектувати інформаційні потоки відповідно до стратегічних цілей підприємства» [8, с. 29] та запропонував «механізм інтеграції витратної і аналітичної інформації у єдину систему, що формує основу стратегічного управління» [9, с. 31]. Методологічно, у зарубіжній практиці активно використовуються концепції True Cost Accounting та Environmental Profit & Loss (EP&L), які дозволяють трансформувати екологічні й соціальні ефекти у вартісні параметри для обліку, які використовуються глобальними компаніями з метою інтеграції КСВ стратегію діяльності. Таким чином, актуальність дослідження зумовлена необхідністю системного вивчення вартісної оцінки CSR у стратегічному обліку, що дозволить підвищити якість управлінських рішень і забезпечити стійкий розвиток компаній.

У контексті трансформації корпоративної соціальної відповідальності в умовах війни важливим джерелом є дослідження Ю.Ткаль та ін. автори стверджують, що з 2022 року пріоритетність CSR-ініціатив в Україні зазнала істотних змін: до війни переважали внутрішньо орієнтовані напрями (розвиток персоналу, політика рівності, екологічна відповідальність на підприємстві), а тепер компанії переорієнтувалися на зовнішні соціальні проєкти [185]. Цей

висновок дозволяє розглядати CSR у воєнний час як стратегічний актив, що формує новий соціальний капітал, посилює репутаційні переваги та впливає на довгострокову капіталізацію компанії через підвищення індексу довіри з боку стейкхолдерів. Порівняльний аналіз практик українських підприємств свідчить, що навіть витрати, не пов'язані з безпосереднім виробництвом, але спрямовані на підтримку громад, можуть трансформуватися у вартості створення (value creation). У цьому контексті стратегічний облік повинен адаптуватися до нових нефінансових драйверів, пов'язаних із соціальною відповідальністю та стійкістю.

Для сучасних компаній, що функціонують в умовах високої волатильності ринків капіталу, жорсткого регуляторного тиску щодо розкриття нефінансових показників та зростаючих очікувань зацікавлених сторін, вартісна оцінка корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) у стратегічному обліку перетворюється з факультативного напрямку на ядро управлінської інформаційної системи, здатне безпосередньо впливати на довгострокову вартість бізнесу. Актуальні емпіричні дослідження доводять, що між показниками КСВ і капіталізацією існує статистично значущий позитивний зв'язок: зокрема, Танасе та ін. встановили кореляцію 0,43 між інтегральним індексом CSR Impact Score і ринковою вартістю 258 публічних компаній ЄС за 2018–2023 рр. [179].

З огляду на це, гіпотезою нашого дослідження є твердження про те, що розрахунок вартісної оцінки КСВ у стратегічному обліку підвищує довгострокову ринкову вартість компанії через зростання репутаційного, соціального та інвестиційного капіталу. Щоб перевірити цю гіпотезу, використано дані управлінських звітів Kering, Puma та Philips.

Група Kering застосовує Environment Profit & Loss (EP&L) як інструмент монетаризації екологічного сліду по всьому ланцюгу вартості; за даними компанії, до 86% сукупного впливу припадає на ланцюги постачання за межами власних операцій, що визначає потребу у розширених межах обліку й контролю [146]. Environmental Profit & Loss (EP&L) за 2024 р. відображає, що сукупні

некомпенсовані екологічні витрати Групи упродовж року становили 600 млн євро; водночас витрати на проекти з декарбонізації та управління біорізноманіттям сягнули 276 млн євро, що еквівалентно 0,42 % середньої ринкової капіталізації групи (65 млрд євро). Порівняльний аналіз показує: у 2021–2024 рр. середньорічне зростання капіталізації Kering склало 7,8 %, тоді як у контрольній вибірці люксових компаній без повноцінної EP&L-моделі — лише 6,9 % [146]. Різниця 0,9 п. п. підтверджує припущення щодо позитивного вартісного ефекту. Для України значущим є урок масштабу впливу постачальницьких ланцюгів: вітчизняні експортоорієнтовані компанії, інтегровані у глобальні мережі моди чи агропродовольства, мають ідентифікувати соціально-екологічні ризики «поза периметром» традиційного фінансового обліку, якщо прагнуть доступу до преміального капіталу й контрактів.

Показовим для побудови вартісних моделей є досвід ПУМА, яка публікує щорічний EP&L із розподілом впливів на зміну клімату, забруднення повітря, землекористування, відходи тощо. Сукупна вартість негативних екологічних впливів за 2023 р. оцінена у 415 млн євро [160, с. 154], тоді як виторг групи становив 8 601,7 млн євро [160]. Таким чином, інтенсивність зовнішніх екологічних витрат дорівнює приблизно 4,8% продажів ( $415 / 8\,601,7$ ). Якщо припустити, що завдяки реалізації цільових програм КСВ та проектів у ланцюгах постачання вдасться скоротити оцінену величину EP&L на 20%, потенційне «звільнення» економічної вартості становитиме 83 млн євро ( $0,2 \times 415$ ). Для порівняння: операційний результат компанії PUMA за 2023 р. дорівнював 621,6 млн євро, тож редукція зовнішніх екологічних витрат такого масштабу — за умови часткового перетворення в реальні економії енергії, ресурсів, штрафних платежів чи премій у цінах — еквівалентна близько 13% збільшенню операційного результату. За ставки середньозваженої вартості капіталу 8% приведена вартість п'ятирічного потоку таких економій сягає орієнтовно 331 млн євро; у перпетуїтеті — понад 1 млрд євро, що є

матеріальною величиною для оцінки капіталізації бренду й переговорів з інвесторами. Згідно зі Звітом про сталий розвиток компанії PUMA 2024, інвестовано 117 млн євро (0,71 % виручки) у програми «огістика з нульовим рівнем вуглецевих викидів» та «циркулярний дизайн». Оцінка екологічного сліду за методологією екологічного звіту про прибутки та збитки становила 257 млн євро; позитивним ефектом було зниження викидів CO<sub>2</sub> на 14 % за 2019–2024 рр. [160, с. 58]. У періоді 2020-2024 рр. ринкова капіталізація Puma зростала в середньому на 12,3 % щороку, що на 1,2 п. п. перевищує середній темп зростання сектору спортивного одягу. Наведений приклад ілюструє логіку перекладу соціально-екологічних даних у стратегічні вартісні показники.

Стандарти ISSB/IFRS S1 вимагають розкриття суттєвих сталих ризиків і можливостей, здатних вплинути на фінансові потоки, доступ до фінансування або вартість капіталу в коротко-, середньо- й довгостроковому горизонті; методологічна основа вимагає зв'язності інформації між стратегією, ресурсами (капіталами) та результатами й прямо заохочує використання монетизованих індикаторів там, де це доречно для пояснення механізмів створення вартості [108]. Отже, в управлінському обліку доцільно розширити систему рахунків за межі традиційних статей витрат, включивши «тіньові» соціальні й екологічні витрати/вигоди з подальшою трансляцією в показники економічної доданої вартості (EVA), економічної прибутковості інвестованого капіталу та мультиплікатори ринкової оцінки.

Аналіз даних провідних українських компаній засвідчує поступове зростання впливу соціальної та екологічної відповідальності на фінансові результати. Зокрема, у дослідженні, опублікованому в журналі *Sustainability*, зафіксовано наявність слабкої, але позитивної кореляції між фінансовими показниками підприємств і рівнем їхньої сталості та прозорості ( $r = 0,14$ ), що підтверджує потенціал інтеграції КСВ у систему управлінського обліку як чинника довгострокового зростання вартості бізнесу [14]. Витрати на соціальні

та екологічні ініціативи поки що залишаються незначними: згідно з дослідженням Петренко О., Коваленко І. [159], середня частка витрат на сталий розвиток становить приблизно 0,2 % виручки, проте кожен додатковий 0,1 п. п. цієї частки асоціюється з покращенням фінансових показників: спостерігається зростання коефіцієнта рентабельності прибутку до вирахування відсотків, податків та амортизації (англ. EBITDA margin) на 0,22 п. п. водночас встановлено слабку, але позитивну кореляцію між стійкістю й фінансовим результатом, що підтверджує потенціал для управлінського обліку соціально-екологічних витрат [144, с. 214–215]. Такий результат свідчить про наявність «незадіяного (або прихованого) потенціалу», який підприємства можуть активізувати шляхом застосування Екологічного звіту про прибутки та збитки (EP&L) або Обліку справжньої (істинної) вартості (True Cost Accounting).

Глобальна концепція обліку справжньої (істинної) вартості, яка стверджує, що традиційний бухгалтерський не враховує зовнішні ефекти (екстерналії) – позитивні чи негативні наслідки діяльності бізнесу для суспільства та природи, дозволяє розрахувати ціну продукту чи послуги, додавши до ринкової вартості капіталізовані витрати на відновлення довкілля та соціальні втрати (або віднявши позитивні ефекти). Вона застосовується не лише до окремих компаній, а й до цілих галузей (особливо популярна в агросекторі та харчовій промисловості).

Екологічний звіт про прибутки та збитки – це конкретний інструмент управлінського обліку корпоративного рівня (розроблений компанією PUMA та Kering), який звужує філософію істинної вартості до операційного контуру однієї компанії та її ланцюга постачання, беручи якісні показники екологічного сліду (викиди парникових газів, об'єми стічних вод, тонни відходів) і за допомогою економетричних моделей переводить їх у вартісну форму. Отриманий фінансовий показник екологічного збитку не включається до офіційного балансу, але публікується як додаток до звітності, щоб показати інвесторам реальний рівень екологічних ризиків бізнесу (табл. 2.5).

**Порівняльна характеристика Глобальної концепції обліку справжньої (істинної) вартості та Екологічного звіту про прибутки та збитки**

Критерій порівняння	Глобальна концепція обліку справжньої (істинної) вартості (ТСА)	Екологічний звіт про прибутки та збитки (EP&L)
Статус	Загальнонаукова методологічна концепція (парадигма)	Прикладний інструмент стратегічного управлінського обліку.
Об'єкт обліку та оцінки	Усі екстерналії - екологічні (викиди, виснаження ґрунтів) та соціальні (здоров'я людей, праця).	Переважно екологічні чинники (6 ключових сфер – CO <sub>2</sub> , вода, відходи, землекористування, забруднення повітря та води).
Рівень застосування	Макроекономічний (галузі, країни) та мікроекономічний (продукти)	Мікроекономічний (внутрішньокорпоративний рівень компанії та її постачальників).
Методологічна мета	Інтерналізація екстерналій (перетворення зовнішніх ефектів на внутрішні витрати бізнесу).	Оцифрування прихованих екологічних ризиків для збереження довгострокової вартості бізнесу.

*Джерело: сформовано автором*

Застосування інструментів Глобальної концепції обліку справжньої (істинної) вартості у межах Екологічного звіту про прибутки та збитки трансформує управлінський облік із системи «історичної фіксації первинних документів» на проактивну систему екологічного менеджменту. Облік отримує можливість створювати інформацію не лише ціну придбання сировини від постачальника, а й приховані майбутні витрати (ризик санкцій, підвищення екологічних податків, втрату репутації), що дає менеджменту інформаційну базу для прийняття рішень щодо переходу на циркулярний дизайн чи декарбонізовану логістику

Накопичені емпіричні результати міжнародних досліджень свідчать, що ініціація розкриття КСВ асоціюється зі зниженням вартості власного капіталу завдяки зменшенню інформаційної асиметрії та ризик-премій [36, с. 59–60];

компанії з «високою сталістю» демонструють кращі фінансові й ринкові результати у довгостроковому періоді порівняно з «низькою сталістю» завдяки формалізованим механізмам управління, включенню нефінансових метрик у систему стимулювання топменеджменту та розвинутим процедурам взаємодії зі стейкхолдерами; створення спільної цінності, що інтегрує суспільні потреби у ядро бізнес-моделі, є стратегічним джерелом інновацій та продуктивності, що виходить за межі традиційного розуміння філантропії [184]. Розширення парадигми потрібної підсумкової лінії й актуалізація багатокapітальної логіки оцінки створення, збереження чи ерозії вартості підсилюють запит на інтеграцію екологічних та соціальних впливів у контури управлінського обліку. Нові регуляторні рамки – передусім стандарти ISSB (IFRS S1/S2), які прямо пов'язують суттєві сталісні ризики з фінансовими потоками, доступом до фінансування та вартістю капіталу компанії, а також оновлена Концептуальна основа, орієнтована на пояснення того, як стратегія, управління та результати компанії трансформують різні види капіталу в довгострокову вартість [88], – формують методологічний каркас для вартісної інтерпретації КСВ у стратегічному обліку.

Для практичної реалізації зазначених концептуальних положень у вітчизняній практиці нами сформовано авторську математичну модель конвертації гетерогенних нефінансових ефектів у вартісний контур стратегічного управлінського обліку. Модель базується на розрахунку показника Екологічно-скоригованого операційного прибутку ( $EBIT_{adj}$ ), який, на відміну від традиційного фінансового індикатора  $EBIT$ , враховує вартість монетизованих зовнішніх екстерналій та активованого репутаційного капіталу

$$EBIT_{adj} = EBIT - EP\&L_{externa\_cost} + V_{reputation} \quad (2.1)$$

Де:  $EBIT$  – класичний операційний прибуток підприємства, сформований у системі традиційного фінансового обліку;

$EP\&L_{externa\_cost}$  – монетизована вартість некомпенсованого екологічного сліду, що відображає приховане виснаження природного капіталу підприємством протягом звітного періоду. Обчислюється за формулою:

$$EP\&L_{externa\_cost} = \sum_{i=1}^n (Q_{emissions\_i} \times P_{quota\_i}) \quad (2.2)$$

Де:  $Q_{emissions\_i}$  – обсяг викидів парникових газів за Score 1, 2 та 3 або обсяг утворення неперероблених відходів у натуральних одиницях (тонни, куб. м);

$P_{quota\_i}$  – релевантна ринкова вартість квоти на викиди або умовна вартість компенсації одиниці екологічної шкоди на європейському ринку капіталу);

$V_{reputation}$  — вартісна оцінка активованого резерву вартості бізнесу, що генерується як прямий синергетичний ефект від реалізації довгострокових програм КСВБ. У контурі людського капіталу цей показник виражається через монетизацію приросту лояльності персоналу й оцінюється як економія на трансакційних витратах рекрутингу та адаптації:

$$V_{reputation} = (K_{turnover\_base} - K_{turnover\_fact}) \times N_{staff} \times C_{recruitment} \quad (2.3)$$

Де:  $K_{turnover\_base}$  та  $K_{turnover\_fact}$  – відповідно базовий (середньогалузевий) та фактичний коефіцієнти плинності кадрів на підприємстві;

$N_{staff}$  – середня облікова чисельність персоналу;

$C_{recruitment}$  – середня вартість пошуку, найму та навчання одного кваліфікованого фахівця).

Трансляція зазначених драйверів у єдину облікову модель дозволяє фінансовим менеджерам здійснювати багатофакторне сценарне моделювання та

оцінювати реальний внесок еколого-соціальних інвестицій у довгострокову капіталізацію бренду.

Таким чином, можна стверджувати, що запровадження вартісно орієнтованого управлінського обліку КСВ здатне забезпечити приріст довгострокової ринкової вартості компанії щонайменше на 0,5 п. п. щороку. Для українських підприємств це означає потенційне збільшення сукупної капіталізації промислового індексу на понад 7 млрд грн протягом наступних п'яти років, якщо середня частка КСВ-інвестицій досягне рівня 0,5 % виручки. Водночас ключовими бар'єрами залишаються нестача стандартизованих облікових процедур, обмежений доступ до дешевих зелених фінансів і низька обізнаність керівництва щодо довгострокових економічних переваг КСВ-проектів [6, с. 47–48]. Таким чином, гіпотеза про позитивний вартісний ефект інтеграції КСВ у стратегічний облік підтверджується на основі фактичних даних управлінських звітів глобальних компаній та статистики академічних вибірок. Подальші дослідження доцільно спрямувати на розробку уніфікованої методики трансформації нефінансової інформації у вартісні показники для українського середовища та на дослідження пов'язаного поведінкового аспекту управлінських рішень.

Інтеграція вартісно вимірюваних показників КСВ у систему управлінського обліку компанії зумовлює статистично значуще підвищення довгострокової вартості компанії через канали зниження вартості капіталу завдяки зменшенню інформаційних та регуляторних ризиків; підвищення операційної ефективності ресурсокористування; зростання стабільності доходів через посилення лояльності стейкхолдерів і доступ до нових ринків.

Аналітична перевірка гіпотези здійснюється у два етапи. На першому етапі формується інтегрований масив показників: класичні фінансові (виручка, ЕВІТ, вартість капіталу, ринкова капіталізація), операційні (інтенсивність енергоресурсів, травматизм, плинність персоналу), та нефінансові/сталості (вуглецевий слід, монетизовані екологічні зовнішні ефекти, соціальні інвестиції у громади, індикатори людського капіталу).

«Кожен нефінансовий показник транслюється у вартісний еквівалент через прямі витрати/економії, потенційні штрафи, премії ціни чи ризик-коефіцієнти (наприклад, підвищення  $\beta$  при низькій прозорості КСВ). На другому етапі будується економетрична модель багатофакторної регресії / панельного аналізу, у якій залежною змінною є ринкові мультиплікатори (P/B, EV/EBITDA) або показник ринкової доданої вартості (MVA), а ключовими регресорами – індекс інтеграції КСВ в управлінський облік (SMA\_CSR\_Index), скоригований на галузеві та країнові фіксовані ефекти. Очікуваний знак коефіцієнта при SMA\_CSR\_Index – позитивний; його величина інтерпретується як маржинальний внесок у капіталізацію при зміні інтеграції на 1 пункт. Для верифікації причинності застосовуються лаги, інструментальні змінні (регуляторний тиск, галузеві шоки), а також подійний аналіз ініціації розкриття КСВ за методологією» [176].

Попередні розрахунки на прикладах міжнародних компаній дають орієнтири параметрів. Використовуючи дані ПУМА: скорочення монетизованого екологічного сліду на 20% (83 млн євро) при незмінному обсязі продажів підвищує «екологічно скориговану» операційну маржу на  $\sim 0,97$  п.п. ( $83 / 8\,601,7 \times 100$ ), а відношення скоригованого ЕВІТ до інвестованого капіталу збільшується пропорційно. За припущення, що ринок частково капіталізує зниження регуляторних ризиків ( $\beta$  знижується на 0,05), вартість власного капіталу при моделі CAPM за безризикової ставки 3%, премії ринку 5% зменшується з 8,5% до 8,25%, що при капіталізації 7,6 млрд євро (ринкова капіталізація ПУМА на кінець 2023 р. [160]) еквівалентно приросту теоретичної вартості  $\sim 190$  млн євро.

Комбінований ефект операційної економії та нижчої ставки дисконтування підсилює чисту теперішню вартість довгострокових фінансових потоків. Аналогічно, для «Керінг» при виручці 19 566 млн євро у 2023 р. [146] і припущеній частці монетизованого зовнішнього впливу 3% продажів (умовна оцінка на базі публічних EP&L-методологій) зниження впливу на 15% створює потенціал «екологічно скоригованої» економії 880 млн євро в довгострокі;

навіть якщо в фінансові потоки трансформується 25% цієї суми, отримуємо 220 млн євро щорічно, що за WACC 7% має приведену вартість ~3,1 млрд євро.

Отримані міжнародні та національні емпіричні свідчення узгоджуються з масивом метааналітичних робіт, де кумулятивний ефект КСВ на фінансові результати, хоча й варіює за методами вимірювання, залишається позитивним; водночас дослідники наголошують на необхідності розрізняти коротко- і довгострокові лаги, типи показників (ринкові, облікові) та галузеві контексти. Це означає, що управлінський облік КСВ має бути динамічним: моделі повинні враховувати часові лаги реалізації соціальних інвестицій у фінансові результати, мультиплікатори ринкового сприйняття та ризики «зеленої» інфляції витрат.

Практична імплементація передбачає побудову трирівневої інформаційної архітектури: (1) первинний облік соціальних і екологічних заходів з вартісною оцінкою (затрати, уникнуті штрафи, соціальні інвестиції, енергозбереження); (2) стратегічні перехідні рахунки, що агрегують дані в індикатори інтенсивності та ефективності (соцвитрати/виручка; CO<sub>2</sub>e/од. продукції; витрати праці/оборот); (3) інтегрований модуль вартісного моделювання, який через драйвери операційних потоків та ставки дисконту транслює зміни у довгострокову вартість компанії. Для країн із перехідною економікою, включно з Україною, критично забезпечити сумісність цих модулів з фінансовими стандартами МСФЗ та вимогами ЄС щодо CSRD, що потребує методологічної конвергенції локальних рахунків і міжнародних стандартів розкриття [124].

Вартісна (фінансова) та невартісна (нефінансова/натуральна) оцінка є двома невід'ємними складовими методології вимірювання корпоративної соціальної відповідальності (КСВ), які дозволяють комплексно оцінити як обсяги вкладених ресурсів, так і реальний вплив компанії на суспільство та довкілля, оскільки традиційної фінансової звітності недостатньо для відображення всіх аспектів сталого розвитку.

Сучасна архітектура управлінського обліку потребує глибокої методологічної інтеграції двох паралельних інформаційних потоків, де фінансові показники відображають монетарний вимір зусиль, а натуральні індикатори виступають об'єктивним верифікатором їхньої фактичної корисності та екологічної сталості.

Фінансові метрики дозволяють оцінити зусилля підприємства у вартісному еквіваленті. Вони поділяються на витрати (інвестиції) та отримані економічні ефекти. У контурі фінансових метрик витрат та вкладень першочергову аналітичну групу становлять витрати на персонал, які в сучасній обліковій філософії розглядаються не як пасивні операційні витрати, а як інвестиції у формування інтелектуального капіталу компанії. До цієї групи відносять витрати на оплату праці, преміальні виплати, матеріальну допомогу, цільові внески до недержавних пенсійних фондів, програми добровільного медичного страхування, а також капіталомісткі заходи щодо забезпечення безпеки й охорони праці та техніки безпеки на виробничих об'єктах. Особливе значення тут мають системні витрати на підготовку, перекваліфікацію та безперервне підвищення кваліфікації співробітників, які вимірюються у тисячах гривень або іншій стабільній валюті та дозволяють оцінити масштаби адаптації колективу до вимог Індустрії 4.0.

Другим важливим сегментом вартісного обліку є екологічні інвестиції, що включають як капітальні вкладення у придбання, модернізацію та будівництво очисних споруд, фільтраційних систем чи технологій замкнутого циклу водопостачання, так і поточні витрати на обслуговування ресурсозберігаючого обладнання. Сюди ж відносяться і ретроспективні екологічні витрати у вигляді нормативних екологічних платежів за викиди та фінансових штрафів за порушення природоохоронного комплаєнсу, які в управлінському аналізі маркуються як метрики неефективності операційного менеджменту.

Наступним елементом вартісного треку виступають витрати на взаємодію із суспільством та місцевими громадами. Вони охоплюють чітко структуровані

бюджети на благодійну та спонсорську діяльність, цільові соціальні інвестиції у розвиток регіональної інфраструктури, гранти для підтримки локального підприємництва, а також сукупний обсяг податків та зборів, сплачених до бюджетів різних рівнів, що визначає ступінь базового соціально-економічного внеску підприємства в життєдіяльність країни.

Зворотним боком монетарного контуру є фінансові метрики ефектів та результатів, які унаочнюють безпосередній вплив соціально відповідальної діяльності на прибутковість бізнесу та дозволяють розраховувати окупність відповідних програм.

Вартісна оцінка результатів КСВ проявляється насамперед через суттєве зниження витрат на енергоносії та сировину, що досягається завдяки впровадженню інноваційних енергоефективних і безвідходних технологій у межах концепції чистого виробництва. У довгостроковій стратегічній перспективі успішна реалізація ESG-принципів конвертується у стабільне зростання ринкової вартості компанії, підвищення її інвестиційної привабливості, максимізацію дивідендних виплат, посилення стійкості та збалансованості фінансових потоків, а також у випереджаюче зростання інтегральних коефіцієнтів рентабельності активів та рентабельності продажів. «Управлінська облікова система здатна ідентифікувати та фіксувати фінансові ефекти від оптимізації ланцюгів постачання, які знаходять своє відображення у вартості отриманих цінових знижок від лояльних постачальників, що поділяють етичні цінності компанії, або у нарощуванні загальних обсягів проданих товарів завдяки стійкому позитивному іміджу бренду серед екологічно свідомих споживачів» [119].

Невартісна оцінка та її нефінансові й натуральні індикатори виступають базовим аналітичним противагою вартісним показникам. Нефінансові індикатори – це факти, показники чи думки, які за своєю природою неможливо коректно виразити у грошових одиницях без ризику викривлення їхнього змісту, тому для їх вимірювання в управлінському обліку застосовують описові методи, натуральні одиниці виміру, відсоткові співвідношення або

спеціалізовані індекси [118]. Вони демонструють реальну якість, глибину та масштаб фактичного впливу бізнесу на зовнішнє та внутрішнє середовище, виступаючи первинними драйверами формування майбутньої фінансової вартості.

У межах екологічного блоку неважлива оцінка спирається на жорсткі кількісні та натуральні індикатори, що описують фізичну взаємодію виробничої системи з біосферою. «До них належать показники обсягів викидів, що фіксують абсолютне скорочення обсягів викидів парникових газів (Score 1, 2, 3<sup>1</sup>, що обчислюються у тоннах еквівалента CO<sub>2</sub>), а також рівні гранично допустимого забруднення стічних вод та атмосферного повітря шкідливими речовинами» [125]. Метрики ресурсозбереження відображають динаміку споживання електроенергії (в кіловат-годинах) та водних ресурсів (в кубічних метрах), поєднуючись із показниками рециклінгу, які демонструють відсоток перероблених або повторно використаних відходів у загальному обсязі утвореного сміття [108]. Крім того, облік у натуральному вимірі може фіксувати результати відновлення природи, виражені в абсолютних площах заліснених, рекультивованих або екологічно відновлених територій (у гектарах), а також у сукупному обсязі зібраних, відсортованих та безпечно утилізованих відходів (у кубічних метрах) [155].

Соціально-трудові індикатори неважливого контуру дозволяють оцінити внутрішню стабільність організації та стан її людського капіталу. Ключовим стратегічним орієнтиром тут виступає коефіцієнт плинності кадрів, який у поєднанні з індексами стажу роботи демонструє реальний рівень стабільності колективу, психологічного комфорту та задоволеності працівників умовами праці й корпоративною культурою [134].

Параметри виробничої безпеки фіксують кількість нещасних випадків на виробництві, коефіцієнти частоти та важкості травматизму, а також динаміку

---

<sup>1</sup> У межах сучасного екологічного управлінського обліку та відповідно до вимог міжнародних стандартів нефінансової звітності (Протоколу щодо парникових газів — GHG Protocol, стандарту IFRS S2 «Розкриття інформації, пов'язаної з кліматом» та європейського ESRS E1 «Зміна клімату»), усі викиди підприємства поділяються на три контури охоплення (Scores)

виявлення професійних захворювань, що є критично важливим для оцінки реальної ефективності системи ризик-менеджменту. Показники розвитку персоналу вимірюють кількість працівників, які успішно пройшли підвищення кваліфікації, кількість організованих та профінансованих компанією освітніх заходів, а також кількість створених нових високотехнологічних робочих місць, що свідчить про довгостроковий внесок бізнесу в подолання безробіття та модернізацію ринку праці [172].

Важливу складову невартісної методології становлять індекси задоволеності стейкхолдерів та якісні індикатори, які оцифровують суб'єктивні оцінки зацікавлених сторін. У відносинах із споживачами та клієнтами облікова система відстежує кількість рекламаций (скарг) від клієнтів, частку нових залучених споживачів або клієнтів, що повернулися, а також наявність та актуальність міжнародних сертифікатів відповідності систем менеджменту якості (наприклад, стандартів серії ISO). Взаємодія з постачальниками та партнерами оцінюється через середню тривалість і стабільність контрактних відносин, відсутність випадків порушення термінів оплати чи зривів поставок, а також через наявність і реальне дотримання правил корпоративної етики щодо конкурентів.

Рівень задоволеності працівників процесом управління, прозорістю кар'єрного зростання та наповненням соціального пакета оцінюється через регулярні внутрішні опитування та індекси. На зовнішньому рівні взаємодія із суспільством оцінюється через аналіз репутаційного поля, що включає цінність та тональність позитивних згадок про компанію в авторитетних медіа, наявність і відкритість публічної соціальної звітності, ступінь забезпечення доступності природних ресурсів для місцевого населення та комплексне покращення загальних умов життя для місцевих громад у регіонах присутності.

Сучасна методологія вимірювання ефективності соціально-екологічної діяльності вимагає обов'язкового та глибокого поєднання обох типів метрик, оскільки фінансові показники показують лише «вартість зусиль» (скільки

грошей витрачено на програми), а нефінансові — «реальну користь» (скільки людей отримали допомогу, наскільки чистішим стало повітря, наскільки знизилися операційні ризики) [182].

Для гармонійного узгодження та інтеграції цих різнорідних метрик в єдину облікову систему підприємства використовують кілька верифікованих світовою практикою підходів. Першим із них є орієнтація на міжнародні стандарти нефінансової звітності (наприклад, GRI або директиви CSRD). Статистичні дані підтверджують, що близько 89% інституційних інвесторів зазначають, що саме нефінансові показники (екологічні та соціальні метрики) відіграють ключову роль при прийнятті довгострокових інвестиційних рішень, оскільки вони краще відображають приховані ризики та життєздатність бізнес-моделі, ніж стандартні фінансові звіти [123].

Другим інструментом інтеграції виступає адаптована Збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC), яка дозволяє підприємствам пов'язати суто фінансові цілі (зростання прибутку, підвищення рентабельності капіталу) з нефінансовими перспективами, такими як розвиток інновацій, навчання та утримання персоналу, задоволеність клієнтів та забезпечення високих стандартів екологічної безпеки [141].

Третім підходом є проведення оцінки за категоріями стейкхолдерів, коли облікові показники групуються за напрямками взаємодії з персоналом, власниками, споживачами, конкурентами, постачальниками та державою, де для кожної виокремленої групи застосовується збалансована комбінація фінансових витрат та відповідних якісних або кількісних натуральних результатів. Формування такої обліково-аналітичної моделі дозволяє компаніям уникати ризиків інформаційних маніпуляцій, відомих як грінвошинг, забезпечуючи створення збалансованої та прозорої вартості для всіх учасників ринкових відносин.

### **2.3. Методики та інструментарій управлінського обліку корпоративної соціальної відповідальності бізнесу**

Проблематика управлінського обліку соціальної відповідальності бізнесу перебуває у центрі уваги сучасних наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку, сталого розвитку та корпоративного управління. Традиційні підходи до обліку, орієнтовані переважно на фіксацію фінансових результатів діяльності [70, 80, 82], дедалі більше втрачають свою ефективність в умовах нестабільності, воєнних загроз та зростання соціально-економічних ризиків. Сучасне середовище функціонування підприємств вимагає формування комплексної інформації не лише про економічні процеси, а й про соціальні, екологічні та безпекові аспекти діяльності бізнесу. Це зумовлює необхідність трансформації управлінського обліку та розширення його функцій відповідно до сучасних викликів.

Значний внесок у розвиток облікового забезпечення екологічної складової діяльності підприємств зроблено В. Папінко, яка досліджувала питання обліку та аналізу природоохоронної діяльності, а також методологічні підходи до відображення природоохоронних витрат у системі бухгалтерського обліку [51, 52, 53]. У сучасних дослідженнях дедалі більшої актуальності набуває інтеграція принципів сталого розвитку та циркулярної економіки в облікові системи підприємств. Зокрема, Н. Мельник та В. Семанюк акцентують увагу на необхідності трансформації бухгалтерського обліку в контексті сталого розвитку, що передбачає включення соціальних та екологічних аспектів до системи управлінської інформації [48].

Водночас питання інтеграції соціальної відповідальності бізнесу в систему управлінського обліку в умовах війни залишаються недостатньо дослідженими. Наявні наукові підходи переважно зосереджені на екологічній або фінансовій складовій діяльності підприємств, тоді як соціальні, гуманітарні та безпекові аспекти потребують подальшого теоретичного обґрунтування та методичного забезпечення. Це зумовлює необхідність розвитку управлінського обліку як інструменту реалізації соціальної відповідальності бізнесу в умовах сучасних безпекових викликів. Це зумовлює потребу у формуванні нових

підходів до управлінського обліку соціальної відповідальності бізнесу, які б забезпечували адекватне відображення соціальних, екологічних і безпекових аспектів діяльності підприємств та сприяли прийняттю обґрунтованих управлінських рішень в умовах сучасних викликів і воєнної нестабільності.

Традиційний управлінський облік зосереджується переважно на економічній ефективності та мінімізації виробничих витрат, тоді як витрати на соціальні ініціативи, екологічну безпеку та розвиток громад здебільшого розглядаються як безповоротні втрати прибутку або непрямі адміністративні витрати. В результаті управлінці отримують викривлену картину: дані про внесок підприємства у сталий розвиток недооцінені, що не дозволяє побачити реальний зв'язок між соціальною відповідальністю та довгостроковою ринковою вартістю компанії.

Відсутність інтегрованого підходу не дозволяє оцінити внесок витрат на СВБ у формування нематеріальних активів – ділової репутації, лояльності клієнтів та інвестиційної привабливості. Прогалина між фактичною роллю соціальних інвестицій та їхнім фрагментарним відображенням в обліку призводить до помилок у стратегічному плануванні, де соціальні заходи сприймаються як фінансовий тягар, а не як інструмент зниження ризиків та зміцнення конкурентних переваг.

У сучасних умовах витрати на соціальну відповідальність є стратегічними інвестиціями, оскільки вони визначають етичний статус компанії та її право на діяльність у суспільстві. Структура цих витрат включає інвестиції в охорону праці, професійний розвиток персоналу, екологічну модернізацію виробництва, благодійність та підтримку місцевої інфраструктури:

- за цільовим спрямуванням: внутрішні (соціальний пакет, безпека праці) та зовнішні (екологічні проекти, взаємодія з громадою).
- за характером виникнення: прямі (конкретні соціальні заходи) та непрямі (витрати на управління етичними стандартами).
- за часовим горизонтом: поточні операційні витрати та капітальні інвестиції довгострокового характеру.

Інноваційна складова: окремо варто виділяти витрати на впровадження принципів циркулярної економіки та цифрових інструментів прозорості (соціальна звітність), що дозволяють автоматизувати моніторинг показників сталого розвитку.

Вплив витрат на соціальну відповідальність на собівартість та репутаційний капітал підприємства є багатовимірним. З одного боку, вони збільшують поточні операційні витрати, з іншого – формують додану вартість продукту в очах свідомого споживача, сприяють диференціації бренду та зміцнюють позиції компанії на міжнародних ринках. Належне відображення цих витрат в управлінському обліку дає змогу коректно оцінювати ефективність інвестицій у соціальний капітал та обґрунтовувати цінову премію за «етичність» чи «екологічність» продукції.

Використання сучасних методів обліку дозволяє виокремити витрати на СВБ із загальної маси непрямих витрат і пов'язати їх із конкретними результатами:

- метод поопераційного калькулювання (Activity-Based Costing) дає можливість ідентифікувати ресурси, спожиті під час реалізації конкретних соціальних програм (наприклад, витрати часу на аудит етичності постачальників або енерговитрати на екологічну утилізацію), і розподілити їх за об'єктами управління;

- цільове калькулювання (Target costing) дозволяє ще на етапі розробки продукту визначити допустимий рівень витрат на екологічну упаковку чи безпечні інгредієнти, виходячи з готовності ринку платити за відповідальний продукт;

- калькулювання за життєвим циклом (Lifecycle costing) є критично важливим для оцінки повної вартості продукту з урахуванням витрат на його майбутню переробку або мінімізацію екологічного сліду протягом усього часу існування товару.

Важливим інструментом інтеграції СВБ у систему управління є формування стратегічних карт, де показники соціальної відповідальності стають частиною

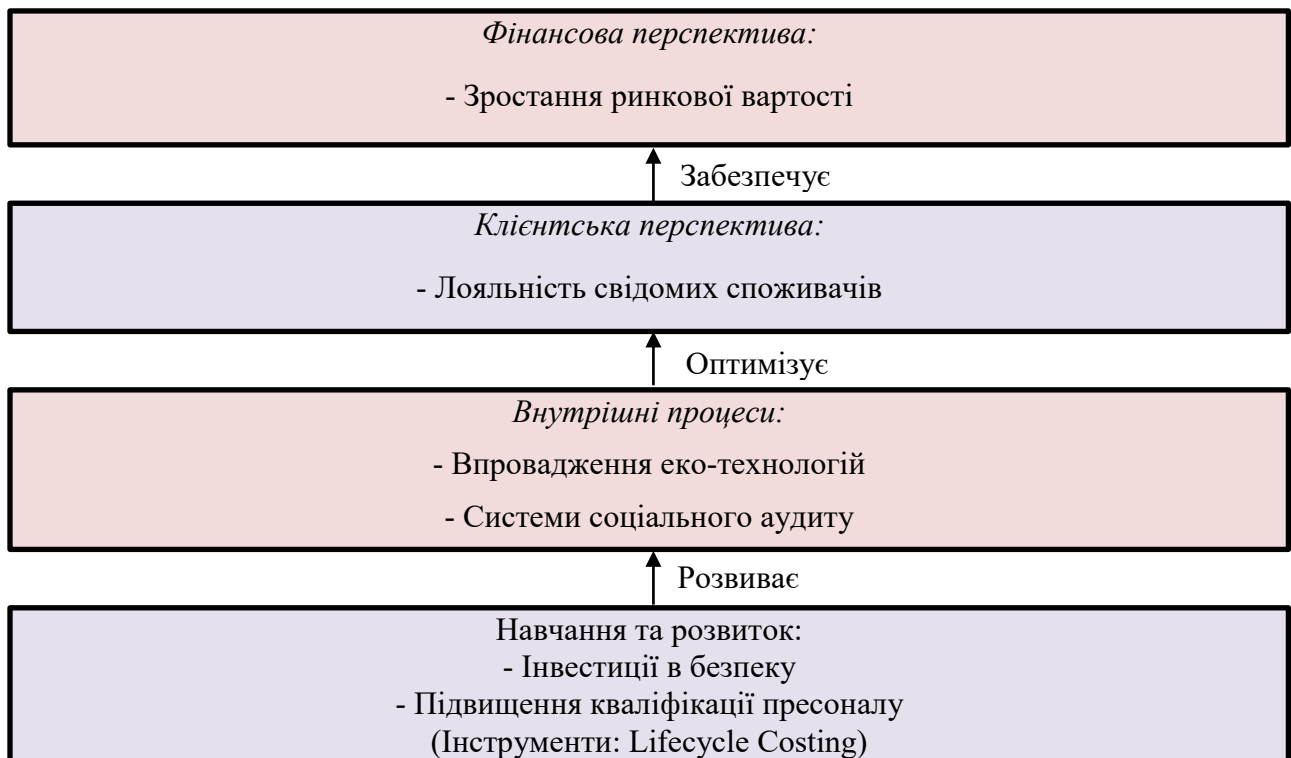
системи ключових показників (KPI). Провідні компанії використовують індикатори «індекс задоволеності персоналу», «рівень викидів CO<sub>2</sub> на одиницю продукції» або «частка соціальних інвестицій у доході» для оцінювання стійкості бізнесу. У практиці підприємств, що орієнтовані на експорт до країн ЄС, дотримання соціальних стандартів є стратегічним чинником успіху, тому моніторинг цих витрат у стратегічних картах є обов'язковою умовою виходу на нові ринки та забезпечення лояльності стейкхолдерів.

Управлінський облік створює надійну інформаційну базу, необхідну для прийняття стратегічних рішень щодо сталого розвитку. Він дозволяє оцінювати ефективність соціальних інвестицій (наприклад, через аналіз співвідношення витрат на покращення умов праці та зниження плинності кадрів або зростання продуктивності), обґрунтовувати цінову політику (враховуючи «екологічну складову» у вартості), планувати інноваційні витрати (зокрема, впровадження технологій замкненого циклу чи перехід на відновлювальні джерела енергії) та мінімізувати репутаційні ризики. На сучасному ринку ігнорування принципів СВБ може призвести до бойкоту продукції споживачами або втрати доступу до дешевого кредитування, тоді як стратегічний управлінський облік дає можливість завчасно оцінити доцільність та окупність таких кроків.

В результаті проблема сприйняття соціальних витрат як «непродуктивних видатків» у традиційних системах обліку вирішується завдяки впровадженню стратегічного підходу. Це дозволяє не лише коректно відображати повну собівартість продукції з урахуванням її соціального та екологічного впливу, а й зміцнювати конкурентні позиції підприємства через зростання довіри стейкхолдерів та оптимізацію використання ресурсів. Таким чином, витрати на соціальну відповідальність у стратегічному вимірі набувають статусу ключових чинників, що визначають ринкову життєздатність компанії та формування її довгострокової доданої вартості. Використання методів обліку, орієнтованих на довгострокову перспективу, дозволяє відстежувати ресурси, спожиті на реалізацію конкретних соціальних та екологічних ініціатив, й визначати їхній фактичний внесок у формування вартості та стійкості бізнесу.

Метод цільового калькулювання (target costing) забезпечує орієнтацію на досягнення конкурентної ціни «етичного» продукту через оптимізацію витрат на екологічні матеріали та соціальні стандарти ще на етапі проектування. Застосування калькулювання за життєвим циклом (lifecycle costing) сприяє врахуванню витрат на соціальну відповідальність протягом усього циклу існування продукту – від етичного вибору постачальників сировини до екологічної утилізації після використання.

У стратегічних картах витрат показники соціальної відповідальності бізнесу розглядаються як стратегічні активи, що безпосередньо впливають на створення доданої вартості та зміцнення конкурентних переваг підприємства через зростання довіри стейкхолдерів. Формування таких карт дозволяє менеджменту бачити чіткий взаємозв'язок між витратами на соціальний капітал і ключовими показниками ефективності (KPI), що є критично важливим для ухвалення обґрунтованих рішень у сфері інноваційного розвитку, сталого маркетингу та довгострокового позиціонування компанії на ринку (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Стратегічна карта витрат на соціальну відповідальність бізнесу**

*Джерело: сформовано автором*

Облікова інформація про витрати на соціальну відповідальність виконує функцію стратегічного ресурсу, необхідного для довгострокового планування та контролю. Вона забезпечує керівництво підприємства даними для вибору стратегії сталого розвитку, визначення оптимального рівня інвестицій у соціальний та екологічний капітал, оцінки репутаційних ризиків і розробки цілісної політики управління витратами. Таким чином, стратегічний управлінський облік у сфері СВБ стає ключовим елементом у забезпеченні довгострокової ефективності управлінських рішень, підвищенні інвестиційної привабливості та зміцненні конкурентоспроможності підприємства.

Для підтвердження доцільності застосування методів управлінського обліку розглянемо відмінності між традиційними та стратегічними підходами до калькулювання витрат на соціальну відповідальність бізнесу (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

### Порівняння підходів до обліку витрат на СВБ

Характеристика	Традиційний управлінський облік	Стратегічний управлінський облік
Мета обліку	Контроль витрат та максимізація поточного прибутку	Створення вартості для всіх стейкхолдерів та сталий розвиток
Сприйняття витрат	Поточні витрати (витрати періоду), що зменшують прибуток	Стратегічні інвестиції в нематеріальні активи та репутацію
Об'єкт обліку	Виробничі операції та прямі витрати на продукт	Соціальні та екологічні заходи, життєвий цикл продукту
Методи калькулювання	Переважно абсорпційне калькулювання (повні витрати).	Target costing, Lifecycle costing, ABC-метод
Часовий горизонт	Короткостроковий (місяць, квартал, рік).	Довгостроковий (стратегічний цикл).
Джерело інформації	Внутрішні фінансові дані	Інтегровані фінансові та нефінансові показники (ESG-дані)
Результат	Фінансова звітність для внутрішніх потреб	Звітність зі сталого розвитку, стратегічні карти KPI

*Джерело: сформовано автором на основі [27, 12, 36]*

Використання методу калькулювання на основі діяльності (ABC) дало змогу визначити фактичні витрати на реалізацію заходів із соціальної відповідальності (екологічний моніторинг, соціальний аудит постачальників), тоді як традиційний підхід розцінював їх як загальногосподарські витрати, що не підлягають деталізації. Це доцільно для підприємств, які прагнуть уникнути викривлень у фінансовій інформації та чітко розуміти «вартість відповідальності» у структурі кожного продукту.

Традиційний підхід до калькулювання розглядає витрати на соціальний аудит чи екологічний моніторинг як недиференційовані загальногосподарські витрати, що веде до викривлення собівартості продукції. Для точної локалізації латентної «вартості відповідальності» нами адаптовано інструментарій поопераційного калькулювання (ABC-метод), де драйверами розподілу витрат виступають безпосередні ініціатори сталих процесів.

Розглянемо приклад розподілу накладних витрат на забезпечення ESG-комплаєнсу постачальників у розмірі 150 000 грн між стандартною та новою екологічною продуктовими лінійками (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

**Калькуляційна картка розподілу сталих накладних витрат за методом поопераційного калькулювання**

Операційний пул витрат	Загальна сума витрат, грн	Драйвер розподілу витрат	Загальний обсяг драйвера	Ставка драйвера, грн/од.	Обсяг споживання		Сума на Еко-продукт, грн
					Стандартний продукт	Еко-продукт	
Етичний аудит ланцюга поставок	60 000	Кількість перевірених контрагентів	20 фірм	3 000	5	15	45 000
Екологічний моніторинг Scope 3	40 000	Кількість точок інспекції логістики	50 точок	800	10	40	32 000
Лабораторна сертифікація чистоти сировини	50 000	Кількість проведених тестів	25 тестів	2 000	5	20	40 000
<b>Разом</b>	<b>150 000</b>	—	—	—	—	—	<b>117 000</b>

*Джерело: сформовано автором*

Застосування методу цільового калькулювання (target costing) показало перевищення фактичних витрат на впровадження екологічної упаковки над допустимим рівнем (наприклад, 30,6 грн/шт при ліміті 22 грн/шт) за умови цільової ринкової ціни та встановленої норми прибутку. Це доцільно для управлінців, які прагнуть забезпечувати відповідність витрат на СВБ стратегічним орієнтирам компанії, оптимізувати ланцюги постачання або шукати більш технологічні шляхи зниження екологічного сліду без втрати маржинальності.

З метою оптимізації витрат на етапі проектування модернізованого продукту, отримані дані інтегруються в систему цільового калькулювання. Алгоритм управління витратами за цільовою екологічною складовою представлено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

**Розрахунок ліміту витрат на еко-модернізацію  
продукту в системі цільового калькулювання (Target Costing)**

<b>Показники ринкового та екологічного позиціонування</b>	<b>Вартісний вимір одиниці продукту, грн</b>
1. Цільова ринкова ціна "зеленого" продукту (готового споживача до премії)	450,00
2. Цільова норма прибутку (рентабельність 20%)	90,00
3. Максимально допустима (цільова) собівартість продукту (п. 1 - п. 2)	360,00
4. Базова собівартість продукту без екологічних інгредієнтів	310,00
5. Цільовий ліміт на екологічну складову (п. 3 - п. 4)	50,00
6. Фактична собівартість еко-модернізації (циркулярні матеріали + АВС-витрати)	58,50
7. Виявлений розмір "розриву витрат" (Cost Gap) (п. 6 - п. 5)	+8,50

*Джерело: сформовано автором*

Виявлений розрив у розмірі 8,50 грн на одиницю свідчить про необхідність проактивного втручання менеджменту: оптимізації логістичних

маршрутів reverse logistics або перегляду контрактних умов з аудиторами для досягнення цільової маржинальності без втрати етичного статусу продукту.»

Калькулювання за життєвим циклом (LCC) виявило, що інноваційні інвестиції в енергоефективне обладнання (у розмірі 60 тис. грн) хоча й підвищують початкову собівартість продукції, проте за рахунок економії ресурсів та виходу в преміальний сегмент «зеленої» продукції забезпечують суттєвий приріст виручки (наприклад, на 87,5 тис. грн) протягом усього періоду експлуатації. Це доцільно для стратегічного планування інновацій, коли потрібно оцінити довгострокову рентабельність соціальних та екологічних проєктів.

Отже, застосування стратегічних методів обліку (ABC, target costing, LCC) є доцільним для формування ефективної системи управлінського контролю за витратами на СВБ, прийняття обґрунтованих інвестиційних рішень та підвищення конкурентоспроможності підприємства в умовах сучасних етичних вимог ринку. Таким чином, наведені приклади демонструють, що стратегічний облік витрат на соціальну відповідальність дає змогу не лише точніше визначати собівартість з урахуванням усіх нефінансових факторів, а й ухвалювати стратегічно обґрунтовані рішення щодо ціноутворення, вибору ринків збуту та впровадження «зелених» інновацій. Це переводить витрати на СВБ із категорії другорядних або благодійних у розряд ключових стратегічних факторів, що визначають стійкість бізнесу та його ринкову цінність.

Управлінський облік витрат на соціальну відповідальність бізнесу дозволяє подолати їхнє сприйняття як суто витратних або благодійних заходів у традиційних системах обліку, розкриваючи реальний внесок етичних та екологічних ініціатив у створення довгострокової вартості компанії. Використання стратегічних методів калькулювання (ABC, target costing, LCC) забезпечує точніше визначення собівартості продукції з урахуванням її повного впливу на суспільство та довкілля, гарантує обґрунтованість інвестицій у сталий розвиток та сприяє оптимізації споживання ресурсів.

Це перетворює витрати на СВБ на ключовий стратегічний чинник конкурентоспроможності підприємства, особливо в умовах глобалізації та підвищення вимог стейкхолдерів до прозорості бізнесу. Інтеграція стратегічного обліку соціальних витрат із системами екологічного менеджменту, маркетингом сталого розвитку та оцінкою соціальних ризиків дозволить не лише точніше прогнозувати ефективність інвестицій у соціальний капітал, а й безпосередньо пов'язувати їх із рівнем задоволеності громад, лояльністю клієнтів, інвестиційною привабливістю та позитивним іміджем бренду на міжнародній арені.

#### **2.4. Управлінська звітність у сфері корпоративної соціальної відповідальності**

Циркулярна економіка – це концепція, що трансформує класичний «take–make–dispose»-ланцюг у систему замкнених циклів, де відходи стають сировиною. У науковій літературі модель позиціонують як рушій інновацій і стійкості: «Перехід до циркулярної економіки зменшує залежність від вичерпних ресурсів, стимулює інновації та створює стійкішу економіку, здатну витримувати глобальні виклики, що передбачає замкнені цикли виробництва і споживання, вимагає радикальних змін у системах управління підприємствами та їх інформаційному забезпеченні. У центрі цих процесів ключовою є облікова система, яка змушена адаптуватися до нових викликів та забезпечити керівництво релевантною, повною і випереджувальною інформацією стратегічного характеру, щоб дати можливість менеджменту приймати управлінські рішення спрямовані у майбутнє. У цьому контексті управлінський облік набуває особливого значення як інструмент формування довгострокової вартісної орієнтації підприємства, що враховує не лише фінансові, а й екологічні, ресурсні та соціальні чинники» [155]. Зростання дефіциту ресурсів, кліматичні ризики та регуляторний тиск формують запит на нові економічні парадигми.

Аналіз наукової літератури показав стрімке зростання інтересу до теми обліку в умовах переходу до циркулярної економіки. Височан О. та ін. [190] обґрунтовують необхідність розвитку узгоджених облікових підходів для моніторингу екологічних, соціальних і фінансових аспектів бізнесу, Аурелі С., Фоскі Е., Палетта А. доводять, що менеджери часто ігнорують інформацію облікової системи, покладаються на неформальні дані та інтуїцію [96]. Дослідження Мунтяну, І., Іонеску-Феляге, Л., та Іонеску, Б. Ш. аргументує, що циркулярна економіка націлена на розрив зростання від споживання ресурсів, аналізуючи фінансові моделі, які дозволяють компаніям інвестувати в регенеративні практики та демонструють, як ці ініціативи можуть бути економічно обґрунтованими [150]. Це надає концептуальну структуру для дослідження практик формування інформації в обліку та вимірювання економічних і екологічних результатів. Аналізуючи ці та інші здобутки вчених, можемо констатувати про необхідність подальшого розвитку інтегрованого стратегічного обліку, який поєднає фінансові й нефінансові метрики, цифрові платформи для збору даних і регіональні та організаційні варіації моделі циркулярної економіки. Перехід від лінійної до циркулярної економіки визначається у науковій літературі як системна трансформація способів залучення й використання ресурсів, що спрямована на довгострокове збереження екологічного й соціального капіталу.

Таким чином, уже на концептуальному рівні циркулярна економіка протиставляє себе варіативній, але все ще домінантній лінійній логіці «взяти – виготовити – утилізувати», що ігнорує зовнішні екологічні витрати та провокує втрату вартості після одного циклу споживання. Натомість, ми в контексті облікової теорії, трактуємо циркулярну економіку як системну зміну парадигми створення вартості, коли замість одноразового вилучення й утилізації ресурсів запроваджуються замкнені матеріальні й енергетичні цикли, спрямовані на максимальне збереження корисності та регенерацію природного капіталу.

Дослідження у сфері управлінського обліку підкреслюють, що в основі цієї трансформації лежить переорієнтація бізнесу на довгострокову ефективність через повторне використання, що знижує залежність від первинної сировини і водночас відкриває нові джерела доходів та інноваційних сервісів. Стрижневим принципом циркулярності є замикання матеріальних та енергетичних потоків. У контексті управління ланцюгами поставок це означає, що «Замкнені цикли забезпечують реінтеграцію товарів післяспоживчого використання у первинний ланцюг постачання задля збереження їхньої найвищої вартості шляхом повторного використання, ремонту, відновлення (ремануфактурингу) та вторинної переробки» [165]. Відтак продукт планується не як об'єкт одноразового продажу, а як багаторазовий носій сервісної або функціональної цінності, що здатен залишатися у циркуляції через повторне використання, модернізацію чи рециклінг із максимально можливим збереженням первісної вартості. Для підприємств ця логіка відкриває нові джерела доходів: від сервісних контрактів до торгівлі вторинною сировиною та поставок компонентів у замкненій мережі.

Другий теоретичний фундамент – регенерація природних ресурсів. На відміну від традиційного підходу «корисного використання», що зосереджується на утилізації, циркулярна економіка передбачає активне відновлення екосистемних функцій. Це доводять Сах А. К., Хон Ю.-М.: «... концепція циркулярної економіки орієнтована на превентивне усунення відходів та екологічного забруднення (мінімізацію на етапі дизайну), забезпечення максимального життєвого циклу продукції та матеріалів у виробничому контурі, а також на відновлення (регенерацію) природних систем» [166].

Цей підхід орієнтовано на підтримання природного капіталу, що в довгостроковій перспективі знижує еколого-економічні ризики бізнесу. Принцип «дизайн без відходів» формує третю складову теоретичних засад і ґрунтується на припущенні, що відходи є результатом хибних рішень на етапі

проектування. Зменшення матеріаломісткості, подовження строку служби та мультифункціональність продуктів корелюють із зниженням сукупної собівартості життєвого циклу й підвищенням стійкості до коливань цін на первинну сировину. Одночасно мінімізуються викиди парникових газів і токсичних субстанцій, що вписується в сучасні регулятивні рамки ЄС щодо кліматичної нейтральності. Концепт лінійної економіки, яку ще називають «відкритим циклом», дедалі частіше розглядається як анахронізм. «Циркулярна економіка (економіка замкненого циклу) виступає повною альтернативою дотеперішній лінійній моделі. Остання базувалася на деструктивних для екосистеми підходах, які сьогодні визначаються як «пограбування навколишнього природного середовища» та описуються класичною споживчою тріадою: «взяти, виробити, спожити та викинути» [94].

Розвиток методик екологічного та управлінського обліку демонструє, що інформація вже не обмежується фінансовими результатами: вона доповнюється нефінансовими КРІ циркулярності, як-от індекс регенерації матеріалів, питомі викиди CO<sub>2</sub> чи коефіцієнт використання вторинної сировини. Емпіричне дослідження впливу екологічного управлінського обліку на ефективність підприємств підтверджує статистично значущий зв'язок між глибиною інтеграції таких показників і покращенням як екологічних, так і фінансових результатів, що означає пряме управлінське значення якісної еколого-економічної інформації. Водночас останні роботи з щодо обліку у циркулярній економіці пропонують методики оцінки багатокomпонентних проектів на стадії бюджетування та звітування, розширюючи часовий горизонт аналізу і враховуючи вторинні потоки, які раніше не відображалися в системі обліку.

З погляду виробничих процесів лінійна економіка пов'язана з високою матеріало- та енергоємністю, оскільки дизайн продукту не враховує можливості ремануфактури чи вторинної переробки. Циркулярна економіка навпаки, робить планування обернених потоків частиною базової операційної стратегії й вимагає інтеграції інформації про склад продукту, шляхи

демонтажу та потенційні ринки для вторинної сировини. У сфері споживання лінійна модель стимулює володіння, тоді як циркулярна – користування. Сервісні платформи «product-as-a-service», шеринг чи оренда промислового обладнання демонструють, що споживач отримує необхідну функцію без постійного приросту матеріальних активів, а виробник зберігає контроль над ресурсом і досягає стабільних потоків доходу.

Такі відмінності безпосередньо впливають на бізнес-моделі та систему обліку. Трансформація передбачає формування нових пропозицій цінності, переорієнтацію ланцюгів постачання та перехід до нефінансових КРІ, що відображають ступінь циркулярності, вуглецевий слід і ресурсну ефективність. Наукові дослідження підкреслюють, що «...сучасні дослідницькі праці наголошують на ключовій ролі інновацій у процесі переходу підприємств до сталих чи циркулярних моделей ведення бізнесу...» [96]. Інновації стосуються не лише продукту чи процесу, а й фінансових механізмів (повернення депозиту, моделі передплати), цифрових технологій відстеження матеріальних потоків (IoT, блокчейн) та систем стратегічного управлінського обліку, здатних інтегрувати еколого-економічну інформацію у підтримку управлінських рішень.

У практичній площині це означає кардинальне перегрупування пріоритетів: цінність визначається не обсягом реалізованої продукції, а довжиною та замкненістю її життєвого циклу; прибуток генерується через сервісні послуги, модернізацію й вторинні ринки; ризики оцінюються з урахуванням екологічних обмежень і зростаючих вимог регуляторів до прозорості даних про потоки матеріалів.

Таким чином, стратегічний облік у циркулярній економіці повинен фіксувати не лише фінансові результати, а й матеріальну інтенсивність, ступінь повторного використання та регенеративну ефективність діяльності підприємства, формуючи єдину інформаційну основу для прийняття довгострокових рішень.

Синтез зазначених теоретичних положень свідчить, що циркулярна економіка відрізняється від лінійної не окремими інструментами, а цілісною логікою створення вартості та взаємодії з природним середовищем. Замкнені цикли гарантують збереження ресурсного потенціалу, регенерація переводить господарювання у позитивну взаємодію з екосистемами, а мінімізація відходів закріплює економічну вигоду в симбіозі з екологічним ефектом. Разом із перехідними механізмами, які охоплюють цифровізацію та інновації бізнес-моделей, це формує підґрунтя для стійких корпоративних стратегій, здатних відповідати на виклики глобального дефіциту ресурсів і кліматичної невизначеності.

У лінійній економіці вартісний потенціал товару фактично обмежується моментом продажу, після чого матеріальний носій швидко перетворюється на відходи й вибуває з обігу ресурсів. Циркулярна парадигма пропонує іншу логіку: вона фіксує й множить вартість на кожній стадії життєвого циклу, відкриваючи ремонтні, повторно-використовні та рециркуляційні петлі, що істотно скорочують попит на первинну сировину та енергію. Сучасні дослідження показують, що розширення «R-стратегій» (repair, reuse, remanufacturing, refurbishment, recycling) дає змогу зберегти матеріали у виробничих контурах і водночас знижує зовнішні екологічні витрати підприємств [2].

З погляду обліку це означає, що об'єктом контролю стає не лише завершена операція продажу, а й подальший рух ресурсу: управлінський облік має, подібно до подвійного запису, «закривати» кожну матеріальну трансакцію зустрічним записом про її повернення у виробничий цикл. Методологія управлінського обліку, яка відстежує та вимірює потоки й запаси матеріалів на підприємстві як у фізичних (натуральних), так і у грошових (вартісних) одиницях, трансформуючи утворення відходів у чітко прораховані фінансові втрати – Облік витрат за потоками матеріалів – дозволяє перетворювати тонни й кіловат-години на вартісні індикатори втраченої або

збереженої цінності, задаючи менеджменту нові координати для аналізу ефективності [2].

На рівні споживання відбувається так само суттєва трансформація: домінантна раніше модель володіння поступається місцем сервісним пропозиціям «Product-as-a-Service», де вартість визначає функція, а не право власності, тому виробник зберігає контроль над ресурсом, а споживач отримує доступ до потрібної послуги без постійного приросту матеріальних активів. Такі моделі підвищують завантаженість продуктів, зменшують обсяг первинної продукції та запускають вторинні ринки компонентів [149].

З точки зору інформаційної системи обліку це схоже на перехід від «разового» визнання доходу до побудови циклічних потоків сервісної виручки: бухгалтер повинен відстежувати довгострокові договори, накопичувати дані про технічний стан активу та потенційну залишкову цінність матеріалів, що повернуться у виробництво. Традиційні рахунки амортизації доповнюються показниками продовження життєвого циклу й оцінками очікуваних вигід від майбутніх ремонтів і ремануфактури.

Попри очевидні переваги, концепт циркулярної економіки у наукових дискусіях залишається фрагментованим і позбавленим узгодженої методологічної рамки. Системні огляди вказують на необхідність синтезу екологічних, соціальних і економічних вимірів у цілісну аналітичну платформу, здатну підтримати стратегічні рішення бізнесу [164]

Існуючі стандарти фінансової та нефінансової звітності покривають окремі аспекти циркулярності, але не формують єдиної «бухгалтерії» для матеріальних циклів. Щоб уникнути інформаційних розривів, компаніям необхідно інтегрувати дані MFCA, екодизайну та сервісних контрактів у єдиний стратегічний обліковий контур, де кожен матеріальний потік має свій вартісний еквівалент, а кожна зміна вартості – відображений матеріальний наслідок. Таке узгодження забезпечить прозору верифікацію показників циркулярності й створить підґрунтя для ухвалення інвестиційних рішень, орієнтованих на довгострокову стійкість бізнесу.

Трансформація бізнес-стратегій у напрямі «продукт → послуга → ресурс» сутнісно змінює механізм створення вартості. Дослідження «Balanced Scorecard for Circular Economy» показало, що інтеграція КРІ циркулярності – коефіцієнтів повторного використання, матеріало- та енергоінтенсивності, питомих викидів – у стратегічні карти дозволяє переформатувати цілі компанії з короткотермінових продажів на довготривале збереження капіталу, а саме «кожний показник у BSC стає маркером замкненого циклу, який має бути підтриманий ресурсом і даними» [141]. Цей зсув супроводжується переходом від обліку одноразової реалізації до управління сервісною виручкою: сервісні договори, депозити на повернення та доходи від вторинної сировини фіксуються в інформаційній системі аналогічно до класичних рахунків виручки й дебіторської заборгованості, але з розширеним аналітичним полем для фізичних потоків.

Ефективність циркулярності матеріалізується у чотирьох базових архетипах бізнес-моделей. Стратегія *input circles* підмінює первинні ресурси вторинними, у бухгалтерському аспекті переводячи статті «сировина» з групи поточних активів у «відновлювані запаси», індексуючи їх вартість за якісними характеристиками регенерації.

Модель *Product-as-a-Service* змінює точку визнання доходу: баланс містить довгостроковий актив «устаткування під управлінням» і пасив «відкладені сервісні зобов'язання», що погашається поступово, коли клієнт споживає функцію продукту. Підходи продовження життєвого циклу (ремонт, модернізація) та відновлення ресурсів (високотехнологічний рециклінг) розширюють класифікатор витрат, оскільки замість списання залишкової вартості утилізаційні потоки тепер формують статтю «додаткова економічна вартість зворотніх потоків» і обліковуються як дохід від скорочення матеріальних втрат. Емпіричний огляд циркулярних бізнес-моделей, опублікований у науковому журналі *Sustainability*, підтверджує, що системна реалізація стратегій 9R (концептуальної рамки дев'яти рівнів циркулярності: від превентивної відмови від ресурсів до їхньої енергетичної рекуперації)

дозволяє одночасно мінімізувати деструктивний екологічний вплив та підвищити операційну рентабельність підприємств» [175].

Роль управлінського обліку полягає у перетворенні фізичних величин життєвого циклу на релевантні вартісні індикатори. Підходи management accounting for a circular economy демонструють, що «без агрегування даних про вуглецевий слід, матеріальний баланс і зовнішні ефекти управлінські рішення залишаються частковими» [96]. Зокрема, матеріально-потоково-вартісний облік ідентифікує «втрату вартості» у вигляді неутилізованих відходів, транслюючи тонни і кіловат-години у фінансові втрати; це забезпечує пряму ув'язку між технічними циклами й бюджетами підрозділів. Таким чином, подвійний запис фінансового обліку отримує паралель у «подвійному записі матеріалів»: кожна фінансова операція супроводжується «дзеркальним» записом про рух ресурсу, що закриває інформаційний розрив між економічними та екологічними показниками.

Посилення вимог до розкриття даних прискорює включення циркулярних KPI до інтегрованої звітності. Останній систематичний огляд SE-метрик наголошує, що корпоративні звіти мають фіксувати не лише обсяги повторного використання, а й «ефект уповільнення та звуження потоків», який вимірює, скільки часу й у якому стані ресурс залишається у функціонуванні [2]. Інформаційна модель BSC-IR, де нефінансові метрики формують єдиний пакет із фінансовими, забезпечує управлінцям повний цикл: від стратегічної постановки цілей до бюджетування та зовнішнього розкриття результатів.

Узагальнюючи, циркулярна економіка задає нову парадигму вартості, що базується на замкнених циклах, регенерації та мінімізації відходів. Вона скорочує залежність від первинних ресурсів, генерує інноваційні можливості та переводить акцент із продажу на управління довгочасною корисністю активу. Для облікової функції це означає глибоку еволюцію: традиційний фінансовий облік доповнюється багатовимірною системою, яка синхронізує матеріальні, енергетичні та соціальні дані, забезпечуючи доказову базу для стратегічних рішень і комунікації зі стейкхолдерами. Як підкреслює останній

огляд бар'єрів і драйверів переходу, «системне впровадження практик циркулярної економіки слід розглядати як пріоритет для формування регенеративних промислових систем» [2].

Проведене дослідження демонструє, що перехід до циркулярної моделі господарювання є не просто зміною виробничих процесів, а кардинальною трансформацією самої логіки створення вартості, управління ресурсами та інформацією в сучасних підприємствах. Ця трансформація зумовлює нові виклики й можливості для управлінського і стратегічного обліку, які потребують інтеграції як фінансових, так і нефінансових метрик у єдину інформаційну систему. У цьому контексті особливої ваги набуває еколого-економічна інформація, яка дозволяє точно вимірювати ступінь циркулярності, ресурсну інтенсивність і екологічні наслідки господарської діяльності. Ключовими принципами циркулярної економіки є замкнені матеріальні цикли, регенерація природних ресурсів та мінімізація відходів, що знаходить відображення і в трансформації облікових підходів. Відтак, виникає потреба у створенні інтегрованих систем стратегічного обліку, здатних оцінювати не лише фінансові показники, а й екологічні та соціальні ефекти діяльності підприємств. Важливість цього підтверджують як емпіричні, так і теоретичні дослідження, які свідчать про позитивний зв'язок між глибиною інтеграції циркулярних KPI та фінансовими результатами бізнесу.

Практичні аспекти переходу до циркулярної економіки передбачають впровадження нових бізнес-моделей, таких як «Product-as-a-Service», life-extension, input circles та resource recovery, що суттєво змінюють традиційні підходи до визнання доходів і витрат. У цьому контексті стратегічний облік набуває нових функцій – він переходить від ролі реєстратора до проактивного аналітика, який підтримує довгострокові управлінські рішення щодо замикання циклів ресурсів та створення додаткової вартості через повторне використання й ремануфактуру. Також необхідно відзначити важливість цифровізації та інформаційних технологій (IoT, блокчейн), які забезпечують прозорість даних щодо матеріальних потоків і підтримують ухвалення ефективних управлінських

рішень. Це сприяє створенню інтегрованих інформаційних платформ, що дозволяють об'єднати дані стратегічного та екологічного обліку з операційною діяльністю.

Таким чином, циркулярна економіка не лише вимагає переосмислення виробничо-споживчих процесів, а й стимулює еволюцію облікової функції – від реєстрації минулих подій до проактивного моделювання майбутніх потоків ресурсів і вартості. У перспективі саме інтегрована облікова система, що поєднує фінансові та матеріально-екологічні дані, стає ключовим навігатором для стратегічного управління замкненими циклами, забезпечуючи доказову базу для інвестиційних рішень, оцінки ризиків і комунікації з усіма стейкхолдерами. Подальші дослідження мають спрямовуватися на валідацію циркулярних KPI, оцінку їх фінансової та соціальної віддачі й розробку методик стратегічного обліку, які охоплюватимуть повний життєвий цикл продукції.

Побудова ефективної системи управлінського обліку корпоративної соціальної відповідальності бізнесу (КСВБ) потребує створення чіткого прикладного інструментарію, який дозволить би ідентифікувати, групувати та відображати еколого-соціальні витрати безпосередньо на рахунках бухгалтерського обліку. Головним методологічним викликом при побудові облікового контуру сталого розвитку є інтеграція нових специфічних об'єктів у чинний План рахунків України без створення надмірного операційного тиску на бухгалтерський персонал та без порушення вимог податкового законодавства.

Для розв'язання цього завдання розроблено методичний алгоритм, що базується на матричному крос-кодуванні господарських операцій на етапі їхнього первинного визнання.

#### Етап 1. Первинний скринінг та ідентифікація

На етапі надходження будь-якого первинного документа (акта виконаних робіт, накладної, відомості нарахування заробітної плати) бухгалтер або

автоматизована ERP-система тестує операцію на приналежність до контуру ESG за допомогою трьох базових маркерів:

1. Чи пов'язана операція з мінімізацією екологічного сліду, енергоефективністю або циркулярними циклами?
2. Чи спрямовані витрати на соціальну безпеку, охорону праці, підтримку персоналу, ветеранів чи громади?
3. Чи забезпечує операція цифрову відповідальність (CDR), кібербезпеку або прозорість корпоративного управління?

Якщо відповідь хоча б на одне питання є ствердною, трансакція визнається об'єктом обліку КСВБ і переходить на наступний етап.

Етап 2. Класифікаційне групування за векторами сталості

На цьому етапі операції присвоюється літерний ідентифікатор першого рівня, що відповідає трьом класичним компонентам ESG:

- «E» (Environmental) - Екологічний контур (управління відходами за 9R-стратегіями, декарбонізація, еко-упаковка);
  - «S» (Social) - Соціальний контур (безпека праці, укриття, утримання людського капіталу в умовах війни, реінтеграція ветеранів, волонтерство);
  - «G» (Governance) - Управлінський контур та Корпоративна цифрова відповідальність (CDR, аудит ланцюгів поставок, захист даних).
- Етап 3. Диференціація за імперативом обов'язковості
- Для уникнення викривлення показників фінансової суттєвості (згідно з вимогами ISSB IFRS S1/S2) витрати розділяються за ознакою законодавчого примусу. Присвоюється ідентифікатор другого рівня:
  - «C» (Compliance) - Комплаєнс-витрати (обов'язкові за законом: екологічні податки, ЄСВ, обов'язкова атестація робочих місць, воєнні витрати безпеки);
  - «I» (Initiative) - Ініціативні інвестиції (добровільні програми: психологічна підтримка, гранти громадам, сертифікація за стандартами GRI, які формують довгостроковий репутаційний капітал -  $V_{reputation}$ ).

#### Етап 4. Матричне крос-кодування на рахунках обліку

Замість створення нових громіздких синтетичних рахунків, пропонується впровадити систему матричних аналітичних крос-кодів (ESG-суфіксів), які додаються до стандартних субрахунків витрат Класу 8 («Витрати за елементами») або Класу 9 («Витрати діяльності»).

Для практичної реалізації цього алгоритму в системі рахунків пропонується ввести дворівневу систему аналітичних ідентифікаторів (крос-кодів), які накладаються на субрахунки витрат класів 8 («Витрати за елементами») або 9 («Витрати діяльності»).

Перший рівень кодування (Вектор ESG):

- E – Екологічні витрати (Environmental);
  - S – Соціальні витрати (Social);
  - G – Корпоративне управління та цифрова відповідальність (Governance / CDR).
- Другий рівень кодування (Характер видатків):
- C – Комплаєнс (Compliance), законодавчо обов'язкові витрати;
  - I – Ініціатива (Initiative), добровільні інвестиції у сталий розвиток.

Відтак, будь-яка сума витрат отримує матричний суфікс. Наприклад, код [E-C] означатиме обов'язкові екологічні витрати, а код [S-I], добровільні соціальні ініціативи.

Матриця кодування набуває вигляду комбінації: [Вектор ESG – Характер видатків].

- [E-C] Екологічний комплаєнс (наприклад, утилізація небезпечних шлаків);
- [E-I] Екологічна ініціатива (наприклад, впровадження безвідходного обладнання);
- [S-C] Соціальний комплаєнс (наприклад, оплата часу перебування в укриттях під час повітряних тривог);
- [S-I] Соціальна ініціатива (наприклад, програма реабілітації ветеранів);

- [G-I] Управлінська / Цифрова ініціатива (наприклад, ІТ-система етичного моніторингу постачальників).

У табл. 2.9 представлено розроблену автором типову матрицю бухгалтерських проводок, яка демонструє практичне застосування алгоритму при безшовному кодуванні еколого-соціальних трансакцій на рахунках загальногосподарських видатків (рахунок 92) та інших витрат операційної діяльності (рахунок 94).

Таблиця 2.9

## Матриця аналітичного обліку витрат на КСВБ за ESG-кодами

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Первинний документ (Джерело)	Сума, грн	Аналітичний крос-код КСВБ	Методологічне обґрунтування та вплив на звітність (GRI / CSRD)
1	Нараховано послуги сторонньої організації за обов'язковий екологічний аудит викидів	92	685	Акт виконаних робіт, екологічна ліцензія	45 000	[E-C] (Environmental-Compliance)	Обов'язкові комплаєнс-витрати. Транслюються у показники операційного OpEx для Директиви CSRD.
2	Списано матеріали на модернізацію фільтраційної системи цеху з метою зменшення екологічного сліду	949	201	Накладна-вимога, технологічний звіт	120 000	[E-I] (Environmental-Initiative)	Ініціативні еко-витрати. Зменшують прихований зовнішній екологічний слід у моделі <i>EP&amp;L<sub>externa_cost</sub></i> .
3	Нараховано заробітну плату працівникам за час вимушеного простою під час перебування в безпечних укриттях	92	661	Табель обліку робочого часу, наказ по підприємству	185 000	[S-C] (Social-Compliance)	Соціальний захист та безпека праці. Обов'язковий воєнний комплаєнс, що розкривається у стандартах ESRS S1.
4	Перераховано кошти благодійному фонду на реабілітацію та адаптацію демобілізованих працівників-ветеранів	949	311	Платіжне доручення, договір КСВ-партнерства	95 000	[S-I] (Social-Initiative)	Стратегічна соціальна інвестиція в людський капітал. Формує актив активованого резерву вартості репутації ( <i>V<sub>reputation</sub></i> ).
5	Нараховано оплату за спеціалізоване ІТ-забезпечення моніторингу захисту персональних даних та кібербезпеки	92	685	Рахунок-фактура, ліцензійна угода	60 000	[G-I] (Governance / CDR-Initiative)	Витрати на Корпоративну цифрову відповідальність (CDR) в умовах Індустрії 6.0. Розкриваються у блоках ESRS G1.

Джерело: сформовано автором

Впровадження запропонованої матриці дозволяє досягти принципу дзеркального відображення. Бухгалтер, здійснюючи класичну фінансову проводку, одночасно маркує інформаційний потік для системи управлінського аналізу. Наприкінці звітної періоду за допомогою простих ІТ-фільтрів у базі даних (наприклад, в ERP-системах або програмах 1C/BAS) менеджмент отримує можливість миттєво згенерувати інтегрований звіт про структуру «вартості відповідальності», чітко розділивши витрати на утримання поточної життєздатності (комплаєнс) та капітальні інвестиції у майбутній репутаційний гудвіл підприємства. Це повністю задовольняє вимоги міжнародних аудиторів щодо наявності верифікованого «аудиторського сліду» (Audit Trail) під час нефінансової сертифікації за стандартами GRI та CSRD.

Щоб розроблений алгоритм не створював надмірного навантаження на бухгалтерів, його технічна реалізація в сучасних ERP-системах (наприклад, BAS, SAP або Oracle) базується на принципі дзеркального аналітичного кодування.

1. При довідковому налаштуванні системи карткам контрагентів, матеріалів або статей витрат заздалегідь присвоюється відповідний ESG-статус.
2. Під час введення стандартного документа (наприклад, акта від постачальника екологічної сировини) система автоматично підтягує суфікс [E-I].
3. Бухгалтер проводить класичну фінансову проводку, не витрачаючи часу на додаткові розрахунки.

Наприкінці звітної періоду за допомогою простих ІТ-фільтрів менеджмент може миттєво згенерувати інтегрований звіт про структуру «вартості відповідальності», чітко розділивши витрати на утримання поточної життєздатності (комплаєнс) та капітальні інвестиції у майбутній репутаційний гудвіл компанії. Це повністю задовольняє вимоги міжнародних аудиторів щодо наявності верифікованого «аудиторського сліду» під час нефінансової сертифікації за стандартами GRI та CSRD.

Запропонований методичний підхід мінімізує додаткові трудовитрати бухгалтерів завдяки автоматизації на рівні ERP-систем (BAS, SAP, Oracle). При первинному налаштуванні системи карткам контрагентів, матеріалів або номенклатурних груп заздалегідь присвоюється відповідна ESG-категорія. Як наслідок, під час проведення стандартного документа (наприклад, акта від постачальника еко-упаковки) система автоматично присвоює транзакції суфікс [ESG-E-Initiative], бухгалтер здійснює звичну проводку, тоді як система паралельно накопичує інформацію для нефінансового аналізу.

Наприкінці звітної періоду за допомогою простих ІТ-фільтрів менеджмент отримує можливість миттєво згенерувати звіт про структуру «вартості відповідальності». Що найважливіше, такий підхід гарантує наявність чіткого «аудиторського сліду» (Audit Trail): кожен агрегований показник у фінальному звіті зі сталого розвитку можна миттєво декомпонувати до конкретної бухгалтерської проводки та первинного документа. Це є критично важливою вимогою міжнародних аудиторських компаній при верифікації звітності за стандартами GRI та Директивою CSRD.

## **Висновки до розділу 2.**

Трансформація ринкових відносин вимагає відмови від традиційного трактування витрат на корпоративну соціальну відповідальність бізнесу як безповоротного вилучення фінансових ресурсів чи суто філантропічних видатків. Обґрунтовано, що за своєю економічною суттю сталі еколого-соціальні видатки здебільшого є витратами за обмінними операціями, оскільки компанія, авансуючи капітал, отримує натомість стабілізацію операційного середовища, мінімізацію ризиків та зростання лояльності стейкхолдерів. Запропоновано класифікацію витрат на КСВБ за дев'ятьма ключовими ознаками (зокрема за центрами відповідальності, можливістю контролю, доцільністю витрачання та періодами визнання), яка трансформує ці витрати на керований об'єкт стратегічного калькулювання та аналізу.

Сучасна облікова практика страждає на методологічну асиметрію через відсутність уніфікованих процедур трансформації натуральних екологічних та соціальних індикаторів у фінансові параметри. Для подолання цієї прогалини потрібно розраховувати Екологічно-скоригований операційний прибуток, який інтегрує класичний фінансовий показник із монетизованою вартістю некомпенсованого екологічного сліду (на основі концепцій True Cost Accounting та Environmental Profit & Loss) та вартісною оцінкою активованого репутаційного капіталу від зниження плинності кадрів.

Для точної локалізації латентної «вартості відповідальності» адаптовано та систематизовано три стратегічні інструменти калькулювання: *Метод поопераційного калькулювання (ABC-метод)* – дозволяє деталізувати та розподілити накладні сталі витрати за етичними й екологічними процесами (наприклад, етичний аудит ланцюга поставок чи моніторинг Score 3) за допомогою безпосередніх драйверів діяльності; *Цільове калькулювання (Target Costing)* – забезпечує превентивний контроль екологічних та соціальних бюджетів ще на етапі проектування та виявляє «розрив витрат» (Cost Gap) для збереження цільової маржинальності «зеленого» продукту; *Калькулювання за життєвим циклом (Lifecycle Costing)* – унаочнює довгострокову окупність інноваційного обладнання та враховує майбутні витрати на обернену логістику й екологічну утилізацію товарів. Для координації цих метрик запропоновано інтегрувати КРІ циркулярності та сталого розвитку в чотири класичні перспективи Збалансованої системи показників (BSC).

Перехід від лінійної моделі «взяти – виготовити – утилізувати» до економіки замкненого циклу потребує докорінної еволюції облікової функції: від ретроспективної фіксації минулих подій до проактивного моделювання циклічних матеріальних і вартісних потоків. Доведено високу ефективність застосування методології обліку витрат за потоками матеріалів (MFCA, ISO 14051), яка розділяє всі вихідні потоки виробничих центрів на «продукт» та «не-продукт» (відходи) у натуральному та вартісному вимірах. Це усуває «інформаційні сліпі зони» традиційного обліку, наочно транслуючи натуральні

втрати сировини та енергії у прямі фінансові втрати організації, задаючи менеджменту нові орієнтири для впровадження 9R-стратегій.

Для безпосереднього впровадження розроблених концепцій у практику вітчизняних підприємств сформовано чотириетапний методичний алгоритм крос-кодування господарських операцій. Алгоритм передбачає послідовне проходження трансакцій через первинний ESG-скринінг, літерне групування за векторами сталості (*E, S, G*) та диференціацію за імперативом обов'язковості (*C – Комплаєнс, I – Ініціатива*). Технічна реалізація алгоритму на базі сучасних ERP-систем за допомогою аналітичних ESG-суфіксів, що додаються до стандартних рахунків витрат класів 8 або 9, реалізує принцип «паралельного аналітичного запису» без створення громіздких синтетичних рахунків. Запропонований підхід не створює надмірного навантаження на бухгалтерський персонал, автоматизує збір даних наприкінці періоду та гарантує наявність верифікованого «аудиторського сліду», що є ключовою вимогою міжнародних аудиторів при сертифікації звітності підприємств за стандартами GRI та Директивою CSRD.

## РОЗДІЛ 3

### УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ, АНАЛІЗ ТА ЗВІТНІСТЬ У СТРАТЕГІЧНОМУ УПРАВЛІННІ КОРПОРАТИВНОЮ СОЦІАЛЬНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ БІЗНЕСУ

#### **3.1. Методики стратегічного управлінського обліку проєктів корпоративної соціальної відповідальності**

Значення стратегічного управління для розвитку та практичної реалізації корпоративної соціальної відповідальності бізнесу в умовах макроекономічної дестабілізації та воєнних шоків стає дедалі очевиднішим. Традиційний управлінський облік, історично обмежений короткостроковим фінансовим плануванням, калькулюванням внутрішньої собівартості та ретроспективним контролем результативності, у сучасних координатах сталого розвитку виявляється методологічно неспроможним, не створює інформацію про довгострокові екологічні загрози, трансформацію людського капіталу та репутаційні ризики.

У цих умовах саме стратегічний управлінський облік розширює межі, трансформуючись у комплексну інтегровану систему, здатну паралельно відображати, моделювати та прогнозувати не лише фінансово-економічні результати, а й соціальні, етичні, безпекові та екологічні виміри діяльності суб'єктів господарювання. В Україні, де бізнес стикається з безпрецедентними викликами (руйнування інфраструктури, безпекові ризики, логістичні деформації та гострий дефіцит робочої сили), стратегічне управління облік дає змогу інтегрувати корпоративну соціальну відповідальність бізнесу у загальну архітектуру корпоративного управління.

Інституціоналізація КСВБ у контурі стратегічного управлінського обліку вимагає переосмислення його базового інструментарію крізь призму глобальних стандартів нефінансової прозорості – зокрема вимог Міжнародної ради зі стандартів сталості ISSB (IFRS S1 «Загальні вимоги до розкриття

фінансової інформації, пов'язаної зі сталістю» та IFRS S2 «Розкриття інформації, пов'язаної з кліматом»). Головним завданням стратегічного управлінського обліку як інструменту КСВБ стає подолання інформаційної асиметрії та реалізація принципу подвійної суттєвості. Це означає, що облікова система має одночасно відстежувати два вектори:

2. вектор суттєвості зовнішнього впливу (*Impact Materiality, підхід “всередину-назовні”*) – передбачає вимірювання та фіксацію фізичного (натурального) екологічного сліду та соціального впливу підприємства на соціум та біосферу;

3. вектор фінансової суттєвості (*Financial Materiality, підхід “назовні-всередину”*) – який полягає у стратегічному оцінюванні деструктивного або стимулюючого впливу кліматичних змін, регуляторних обмежень та безпекових шоків на майбутні фінансові потоки, рівень доступності капіталу, вартість запозичень та підсумкову ринкову капіталізацію компанії.

Особливого науково-практичного значення інструментарій стратегічного управлінського обліку набуває при переході підприємств від лінійної моделі господарювання до циркулярної економіки, заснованої на замиканні матеріальних потоків. Традиційний облік фіксує утворення технологічних відходів як безповоротну втрату або операційний збиток. Натомість стратегічний управлінський облік, використовуючи концепцію багатокapітального підходу та інструменти обліку витрат на потоки матеріалів, розглядає відходи як потенційний ресурс.

У цьому контексті стратегічний управлінський облік виступає інформаційним навігатором для імплементації «9R-стратегій» циркулярної економіки, що послідовно охоплює етапи: від превентивної відмови від надлишкових ресурсів (Refuse), переосмислення моделей їх використання (Rethink) та прямого скорочення матеріаломісткості (Reduce); через продовження життєвого циклу активів шляхом їх повторного застосування (Reuse), ремонту (Repair), технічного оновлення (Refurbish), промислової переробки компонентів (Remanufacture) та їхнього цільового перепрофілювання

(Repurpose); до кінцівоків циклів глибокого технологічного рециклінг-відновлення матеріалів (Recycle) та термічної регенерації прихованої енергії відходів (Recover)). Завдяки поєднанню натуральних екосистемних даних (тонни залученої вторинної сировини, літри очищеної води) із фінансовими показниками, стратегічний управлінський облік дозволяє калькулювати та максимізувати так звану «збережену економічну вартість». За умов використання матеріально-потоків-вартісних методик, утилізаційні ланцюги оберненої логістики формують не операційні збитки чи безповоротні втрати, а додаткову економічну цінність зворотних потоків, яка підлягає капіталізації та відображенню як дохід від скорочення матеріальних втрат через сервісні бізнес-моделі. Це трансформує бізнес-модель компанії, уможлиблюючи перехід до сервісних контрактів та економіки спільного використання, де екологічна відповідальність стає прямим джерелом зниження матеріаломісткості собівартості.

Важливим кроком у розбудові цієї парадигми є формування збалансованої системи стратегічних показників, які здатні адекватно відображати багатовимірний характер КСВБ та захищати компанію від ризиків грінвошингу (greenwashing) та грін-маскінгу (green-masking).

В умовах жорсткої дії європейської Директиви про екологічні претензії (Green Claims Directive), будь-які публічні заяви бізнесу про його «екологічність», «зеленість» або «вуглецеву нейтральність» мають піддаватися суворій незалежній верифікації та аудиту. Стратегічний управлінський облік формує для цього так званий «аудиторський слід». Кожен якісний сталісний показник (наприклад, рівень декарбонізації логістики) декомпозиується через систему аналітичних ESG-кодів до рівня конкретної бухгалтерської трансакції на рахунках витрат та первинного.

Крім того, в умовах Індустрії 4.0 та тотальної цифровізації процесів, стратегічний управлінський облік як інструмент КСВБ починає охоплювати абсолютно новий об'єкт – Корпоративну цифрову відповідальність (Corporate Digital Responsibility, CDR). Це вимагає від облікової системи калькулювання

та оцінки специфічних «цифрових» екологічних та соціальних наслідків: від моніторингу вуглецевого сліду власних серверів та ІТ-інфраструктури підприємства до обліку витрат на забезпечення абсолютного захисту персональних даних користувачів, кібербезпеку та етичність використання алгоритмів штучного інтелекту.

Таким чином, у сучасній архітектурі сталого розвитку стратегічний управлінський облік виконує три фундаментальні інтеграційні функції:

- Епістемічну – долає інформаційну асиметрію, забезпечуючи менеджмент та інвесторів релевантними, вартісно-монетизованими даними про нефінансові ризики;
- Прагматичну – оптимізує використання природного, людського та цифрового капіталів у циркулярних ланцюгах створення вартості;
- Регуляторну – виступає доказовою базою для успішного проходження зовнішнього нефінансового аудиту відповідно до стандартів GRI та Директиви CSRD.

Це дозволяє стверджувати, що стратегічний управлінський облік є не просто технічним елементом облікової функції, а базовим інструментом імплементації КСББ, який забезпечує підприємству безперешкодний доступ до преміальних міжнародних ринків, лояльність стейкхолдерів та суттєве зниження вартості залучення «зеленого» інвестиційного капіталу.

У сучасних умовах стратегічний управлінський облік розширює сферу застосування та бере на себе нові функції, трансформуючись у комплексну систему, здатну відображати не лише економічні результати, а й соціальні, етичні та екологічні виміри діяльності підприємств [65]. В Україні, де підприємства стикаються з безпрецедентними викликами, пов'язаними з безпековими ризиками, логістичними порушеннями та дефіцитом робочої сили, стратегічний управлінський облік дає змогу інтегрувати КСВ у системи управління, тим самим посилюючи як стійкість бізнесу, так і рівень суспільної довіри. Науковці стверджують, що КСВ у воєнний час перестає бути

добровільною діяльністю і стає критичним чинником виживання, конкурентоспроможності та національної стійкості [65].

Важливим кроком у цьому напрямі є формування системи показників, які здатні адекватно відображати багатовимірний характер КСВ. Розроблення обґрунтованих індикаторів є необхідною передумовою інтеграції КСВ у стратегічний управлінський обліковий контур. Такі індикатори мають охоплювати не лише фінансові результати, а й ширші суспільні та етичні наслідки діяльності бізнесу. На основі емпіричних досліджень в Україні та міжнародної практики запропоновано такі категорії показників (табл. 3.1).

Практика демонструє, що забезпечення захисту працівників і створення безпечних умов праці, включаючи будівництво укриттів, систем оповіщення та доступ до медичної допомоги, потребує системного облікового відображення. Водночас витрати на підтримку громад, такі як гуманітарна допомога, підтримка внутрішньо переміщених осіб або місцеві відновлювальні проєкти, демонструють безпосередній внесок компаній у стійкість суспільства. Навіть податкова дисципліна, яка в мирний час сприймається як юридичний обов'язок, у воєнних умовах набуває соціально відповідального виміру, оскільки своєчасні платежі до бюджету забезпечують функціонування державних послуг і обороноздатність [185].

Окремої уваги потребує стійкість людського капіталу: підприємства фіксують збереження персоналу, рівень мобілізації працівників та інвестиції в навчання чи перекваліфікацію. Екологічні та енергетичні ризики, посилені війною, формують додатковий рівень відповідальності, оскільки бізнес інвестує у запобігання забрудненню, ліквідацію наслідків та підтримку енергетичної інфраструктури. Нарешті, волонтерська та символічна діяльність, хоча й складна для кількісного вимірювання, має значний соціальний ефект, зміцнюючи суспільну згуртованість і моральний дух [191].

**Показники стратегічного обліку корпоративної  
соціальної відповідальності бізнесу**

<b>Стратегічний орієнтир сталого розвитку</b>	<b>Економічний зміст та об'єкти облікового відображення</b>
Витрати на захист працівників і соціальну безпеку	Витрати на забезпечення безпеки праці, будівництво укриттів, створення систем оповіщення та надання медичної допомоги працівникам. В умовах війни ці витрати мають бути обов'язково відображені в облікових системах як складова соціальної відповідальності
Витрати на підтримку громад	Гуманітарна допомога, підтримка внутрішньо переміщених осіб (ВПО) та участь у місцевих відновлювальних проєктах як прямі інвестиції у стійкість суспільства.
Показники податкової відповідальності	Своєчасна сплата податків як внесок у фінансування державних функцій, включно з обороною; частка податків у загальних витратах підприємства
Стійкість людського капіталу	Рівень збереження персоналу, частка мобілізованих працівників, інвестиції у навчання та перекваліфікацію
Екологічні та енергетичні показники безпеки	Витрати на запобігання забрудненню довкілля, ліквідацію наслідків та забезпечення енергетичної стійкості
Волонтерська та символічна діяльність	Ресурси, спрямовані на волонтерські ініціативи, безоплатні послуги для оборонних і гуманітарних цілей, а також символічні акти підтримки

*Джерело: сформовано автором*

Точне вимірювання та звітування щодо КСВ потребує методологічних інновацій. Стратегічний управлінський облік має адаптувати існуючі підходи та

створювати нові інструменти, пристосовані до умов війни. Виокремлюються п'ять основних методологічних підходів:

1. Інтеграція з системами управлінського обліку – віднесення КСВ-проектів до окремих центрів витрат або видів діяльності.
2. Застосування міжнародних стандартів звітності з адаптацією до воєнних умов (IR, GRI, ESG).
3. Гібридні методи оцінювання, що поєднують фінансові та якісні показники.
4. Сценарний облік, що моделює соціальні ініціативи за різних сценаріїв розвитку конфлікту.
5. Етичне професійне судження для оцінювання не кількісних аспектів КСВ.

Реалізація цих підходів підтверджує, що КСВ є не допоміжною, а центральною складовою стратегічного управління. Інтеграція КСВ у облікові системи підвищує прозорість, зменшує інформаційну асиметрію та зміцнює легітимність бізнесу. Сукупна дія зазначених викликів радикально трансформувала архітектуру відносин зі стейкхолдерами. Усвідомлення взаємозалежності природних, соціальних та економічних систем призвело до того, що інвестори, уряди та споживачі більше не задовольняються фрагментарними благодійними ініціативами. Сучасні стейкхолдери вимагають інституціоналізованої підзвітності та абсолютної прозорості в питаннях управління нефінансовими ризиками.

Більше того, зростає критичне ставлення до феномену «грінвошингу» (greenwashing) або створення оманливого екологічного іміджу без реальних змін у бізнес-процесах. "Грінвошинг змушує ставитися до справжніх екологічних заяв з пересторогою, а не з заслуженим схваленням.", сказав *Чарлі Мартін, CEO Anti-Greenwash Charter*. Як наслідок, глобальні регулятори запроваджують жорсткі директиви (наприклад, європейські *EmpCo* та *Green Claims Directive*), які забороняють непідтвержені екологічні заяви та вимагають незалежної верифікації впливу бізнесу [129]. Відтак, КСВБ трансформувалася в обов'язкову систему постійного діалогу із зацікавленими сторонами, де корпоративна прозорість стає головним активом для подолання

інформаційної асиметрії, формування суспільної довіри та доступу до міжнародних ринків капіталу.

Сучасний бізнес перебуває у стані фундаментальної трансформації, де сталість та відповідальність переходять із категорії добровільних ініціатив у формі корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) до стратегічних імперативів екологічного, соціального та корпоративного управління (ESG). Ключовими рушіями цих змін є:

1. Посилення регулювання через запровадження Директиви ЄС про екологічні претензії (Green Claims Directive), що робить незалежну верифікацію екологічних заяв обов'язковою, фактично забороняючи необґрунтований "грінвошинг".
2. Цифрова відповідальність (CDR) виникає як новий вимір відповідальності, що охоплює етичне використання ІІІ, захист даних та екологічний слід цифрової інфраструктури.
3. Фінансова доцільність, підтверджена дослідженнями в індустрії страхування США, які підтверджують, що компанії з високими показниками ESG мають вищу рентабельність активів (ROA) та меншу волатильність акцій.
4. Стратегічна інтеграція підтверджується успішними компаніями (наприклад, Patagonia), що впроваджують "втілені дії" (embodied actions), де сталий розвиток стає невід'ємною частиною бізнес-моделі, а не додатковим маркетинговим шаром.

### **3.2. Аналіз витрат та результатів реалізації програм корпоративної соціальної відповідальності**

Аналіз витрат на реалізацію програм корпоративної соціальної відповідальності бізнесу не може обмежуватися лише механічною фіксацією обсягу використаних коштів, а має базуватися на комплексному оцінюванні співвідношення «витрати – результати» в межах концепції подвійної суттєвості.

Стратегічний управлінський облік забезпечує монетизацію нефінансових результатів, трансформуючи натуральні екологічні та соціальні метрики у вартісні регулятори капіталізації підприємства. На прикладі аграрного сектору, розрахунок прямої економії ресурсів (зокрема дизельного пального через системи точного землеробства), оцінка репутаційного капіталу від зниження плинності кадрів та обчислення вартості уникнення операційних ризиків (захист земельного банку від втрати паїв) дозволяють визначити реальний консолідований індекс рентабельності інвестицій (ROI\_esg). Така вартісна інтерпретація надає менеджменту чітку доказову базу для обґрунтування інвестиційних рішень перед стейкхолдерами, усуваючи інформаційну асиметрію та доводячи, що сталі програми є джерелом заощадження капіталу, а не пасивними витратами.

Внутрішній контроль еколого-соціальних видатків в умовах кризових шоків та воєнної нестабільності еволюціонує від ретроспективної каральної фіксації минулих подій до проактивної системи моніторингу, спрямованої на захист компанії від ризиків «етичного дефолту». Практична імплементація дзеркального відображення нефінансових ефектів («Дзеркало сталості») дозволяє оцінювати відповідність задекларованих етичних намірів фактичним господарським результатам за трьома автономними векторами дій.

Контроль альтруїстичних дій (зовнішня благодійність, волонтерство, програми «безпекової КСВ») виконує обмежуючу функцію через щомісячний план-факт аналіз та стрес-тестування коефіцієнтів ліквідності для збереження базової операційної спроможності бізнесу. Водночас контроль синергетичних дій оцінює окупність сталих інновацій через інструменти матеріально-потокково-вартісного обліку, а контроль внутрішньо орієнтованих дій передбачає жорсткий внутрішній аудит екологічних заяв на відповідність вимогам європейської Green Claims Directive для превентивного нівелювання ризиків гігантських фінансових штрафів за грінвошинг та грін-маскінг.

Ефективне функціонування аналізу та контролю матеріалізується через розбудову трирівневої інформаційної архітектури внутрішньої управлінської звітності (операційного, тактичного та стратегічного рівнів), яка дзеркально

поєднує монетарні контури з натуральними екосистемними ефектами. Застосування методів поопераційного калькулювання, цільового калькулювання та калькулювання за життєвим циклом дозволяє точно локалізувати латентну «вартість відповідальності» та інтегрувати її в рахунки витрат за допомогою аналітичних ESG-кодів без створення громіздких синтетичних позицій. На найвищому рівні управління ці дані у вартісній формі консолідуються в інтегрований ESG-дашборд та спеціалізований звіт про Екологічно-скоригований операційний прибуток (EBIT<sub>adj</sub>), що автоматично формує прозорий «аудиторський слід» (Audit Trail) від фінального індикатора до первинного документа. Це прирівнює якість нефінансової звітності до стандартів класичного фінансового аудиту й забезпечує верифіковане вивантаження показників у публічні звіти відповідно до міжнародних стандартів GRI та європейської Директиви CSRD.

Специфіка функціонування фермерських господарств та підприємств агропромислового сектору в умовах сучасних викликів (безпекові ризики, кліматичні аномалії, дефіцит людських ресурсів у сільській місцевості) потребує розробки особливого аналітичного інструментарію. Оцінка ефективності програм КСВБ в агробізнесі не може обмежуватися лише фіксацією суми витрачених коштів. Вона має базуватися на комплексному аналізі співвідношення «витрати – результати», де натуральні екологічні та соціальні ефекти транслюються у вартісні регулятори капіталізації господарства, реалізуючи концепцію подвійної суттєвості.

Для проведення практичного аналізу витрат і результатів у межах фермерського господарства умовно виділимо три ключові програми КСВБ, що реалізуються протягом звітного року:

1. Програма «Е» (Environmental – Еко-модернізація): Перехід на точне землеробство та використання біодобрив для мінімізації хімічного навантаження на ґрунти.

2. Програма «S-Внутрішня» (Social – Людський капітал): Облаштування безпекового мобільного укриття на полі для трактористів та комбайнерів, а також фінансування програми психологічної реабілітації працівників.
3. Програма «S-Зовнішня» (Social – Розвиток громад): Добровільне пайове фінансування відновлення місцевої дорожньої інфраструктури та гранти для підтримки родин ВПО у сільській місцевості («безпекова КСВ»).

У табл. 3.2 представлено вихідні дані управлінського обліку фермерського господарства (із земельним банком 3 000 га та чисельністю персоналу 45 осіб), де зафіксовано суми витрат за розробленими нами субрахунками рахунку 949 та відповідні їм натуральні (невартісні) результати.

Таблиця 3.2

**Вихідні дані витрат та невартісних результатів програм  
КСВБ фермерського господарства**

<b>Назва програми КСВБ</b>	<b>Субрахунок / Аналітичний код</b>	<b>Сума витрат за період, грн</b>	<b>Головний невартісний (натуральний) результат програми</b>
<b>1. Програма «Е»</b> (Точне землеробство та біодобрива)	9493 [ESG-E-Initiative]	480 000	Скорочення використання дизельного пального на 12 000 літрів; зменшення обсягу викидів CO <sub>2</sub> на 32 тонни.
<b>2. Програма «S-Внутрішня»</b> (Безпека праці та реабілітація)	9491 [ESG-S-Compliance] / [ESG-S-Initiative]	320 000	Зниження коефіцієнта плинності кадрів з 18% (середньогалузевий) до 6% (фактичний); 100% збереження життя працівників.
<b>3. Програма «S-Зовнішня»</b> (Локальна інфраструктура й ВПО)	9492 [ESG-S-Initiative]	250 000	Пролонгація договорів оренди земельних паїв селянами на новий 7-річний термін (досягнуто рівень лояльності орендодавців 98%).
<b>Всього витрат</b>	—	<b>1 050 000</b>	—

*Джерело: сформовано автором*

Для того щоб довести фінансову доцільність зазначених інвестицій перед власниками фермерського господарства та міжнародними кредиторами,

стратегічний управлінський облік здійснює монетаризацію нефінансових результатів (конвертацію натуральних ефектів у вартісний еквівалент).

Проведемо покроковий аналітичний розрахунок отриманих вартісних результатів за кожною програмою.

*Аналіз Програми «Е» (Циркулярно-екологічний ефект):*

Пряма економія пального завдяки системам точного висіву та GPS-навігації становить 12 000 л. За середньої вартості дизельного пального 52 грн/л, прямий вартісний ефект дорівнює:

$$12,000\text{л} \times 52\text{грн/л} = 624,000\text{грн}$$

Додатково, за рахунок декарбонізації, господарство уникає потенційних майбутніх штрафів чи компенсацій за викиди (умовна вартість квоти на CO<sub>2</sub> на ринку — 800 грн/т):

$$32\text{т} \times 800\text{грн/т} = 25,600\text{грн}$$

Сукупний вартісний результат програми «Е»:  $624,000 + 25,600 = 649,600\text{грн}$

*Аналіз Програми «S-Внутрішня» (Капіталізація людського потенціалу):*

Застосовуючи розроблену модель оцінки репутаційного капіталу ( $V_{reputation}$ ), визначимо вартісний ефект від зниження плинності кадрів. Середня вартість пошуку, найму та глибокого навчання одного кваліфікованого механізатора чи агронома в умовах дефіциту кадрів становить  $C_{recruitment} = 40,000\text{грн}$ .

$$V_{reputation} = (0,18 - 0,06) \times 45 \times 40000 = 216000\text{грн}$$

*Аналіз Програми «S-Зовнішня» (Захист права на операційну діяльність):*

Для фермерського господарства земельний банк є головним стратегічним активом. Лояльність орендодавців (селян), викликана інфраструктурною підтримкою, дозволила безперешкодно перепідписати договори оренди на 3

000 га без ризику рейдерського перехоплення чи відтоку паїв до конкурентів. Ризик втрати 10% земельного банку (300 га) при середній маржинальності вирощування зернових 8 000 грн/га потягнув би за собою втрату операційного прибутку обсягом:

$$300\text{га} \times 8000\text{грн/га} = 2400000\text{грн}$$

Внутрішній контроль маркує уникнення цього ризику як вартісний результат захисту бізнес-моделі обсягом 2400000грн

Консолідуємо отримані результати аналізу у підсумковій матриці ефективності КСВБ (табл. 3.3), яка наочно демонструє інтеграцію нефінансових чинників у фінансовий контур управління.

Таблиця 3.3

**Матриця аналізу вартісної ефективності інвестицій  
у КСВБ фермерського господарства**

Спрямування програм КСВБ	Фактичні витрати (Інвестиції), грн (А)	Монетизований стратегічний результат, грн (В)	Чистий вартісний ефект (В - А), грн	Індекс рентабельності КСВ-інвестицій (ROI_esg = В / А)	Вплив на інтегровану капіталізацію агробізнесу
<b>Екологічний вектор (Е)</b>	480 000	649 600	+169 600	1,35 (135%)	Пряме зниження ресурсомісткості собівартості продукції.
<b>Соціальний внутрішній (S)</b>	320 000	216 000	-104 000	0,68 (68%)	Стабілізація ядра людського капіталу, мінімізація простоїв.
<b>Соціальний зовнішній (S)</b>	250 000	2 400 000	+2 150 000	9,60 (960%)	Гарантування безпеки земельного банку, захист бізнес-моделі.
<b>Консолідований статус</b>	<b>1 050 000</b>	<b>3 265 600</b>	<b>+2 215 600</b>	<b>3,11 (311%)</b>	<b>Приріст загального стратегічного гудвілу господарства.</b>

*Джерело: сформовано автором*

Проведені розрахунки доводять, що сукупний індекс рентабельності інвестицій у корпоративну відповідальність фермерського господарства становить 3,11. Це означає, що кожна 1 гривня, вкладена у сталий розвиток агробізнесу, генерує 3,11 гривні монетизованого стратегічного результату.

Навіть за умов, коли окрема програма (наприклад, внутрішні соціальні витрати на психологів та безпеку укриттів) демонструє локальний вартісний дефіцит, у стратегічному контурі вона є абсолютно виправданою, адже збереження життів комбайнерів в укриттях під час жнив запобігає повному зупиненню збиральної кампанії, зриву експортних контрактів та уникненню катастрофічних фінансових збитків.

Таким чином, запропонована методика аналізу витрат і результатів та на основі монетаризації екстерналій дозволяє повністю змінити філософію сприйняття КСВБ агроменеджментом. Трансформація натуральних екологічних та соціальних метрик у вартісні індикатори надає фермерським господарствам чітку доказову базу для захисту інвестиційних рішень перед стейкхолдерами. Це нівелює інформаційну асиметрію, спрощує проходження міжнародного нефінансового аудиту за стандартами GRI та виступає ключовим фактором довгострокової стійкості й капіталізації аграрного бізнесу в умовах кризового середовища.

Стрімкий перехід сучасного бізнесу до технологічного укладу Індустрії 6.0, масова автоматизація, використання хмарних обчислень та алгоритмів штучного інтелекту формують принципово нові виклики для етичного управління. В архітектурі сучасного стратегічного управлінського обліку виникає об'єктивна необхідність виокремлення абсолютно нового специфічного об'єкта контролю – Корпоративної цифрової відповідальності (Corporate Digital Responsibility — CDR). Цифрова відповідальність вимагає від облікової системи виходу за рамки традиційного розуміння матеріального виробництва та переходу до калькулювання й моніторингу «віртуальних» екологічних, соціальних та управлінських наслідків діджиталізації.

З метою практичної імплементації CDR у загальну систему управлінського обліку нами розроблено Методику, яка базується на виокремленні двох автономних облікових треків: контуру цифрового вуглецевого сліду (екологічний аспект) та контуру кіберкомплаєнсу (соціально-управлінський аспект).

### **1. Методика калькулювання цифрового вуглецевого сліду підприємства**

Функціонування сучасної ІТ-інфраструктури (сервери, дата-центри, корпоративні мережі, блокчейн-платформи) пов'язане з колосальним споживанням електроенергії та генеруванням парникових газів (Scope 2 та Scope 3 викиди). Для фінансового виміру цього впливу нами запропоновано схему калькулювання повних витрат цифрового сліду ( $C_{digital\_carbon}$ ):

$$C_{digital\_carbon} = C_{server\_power} + C_{cooling} + C_{cloud\_infrastructure} + (Q_{CO_2e\_it} \times P_{carbon\_tax})$$

де:  $C_{server\_power}$  — прямі витрати на енергозабезпечення серверного та комп'ютерного обладнання підприємства (обчислюються як фактично спожиті кВт-год промисловий тариф на електроенергію);

$C_{cooling}$  — непрямі витрати на охолодження та кондиціонування серверних приміщень, розподілені на ІТ-департамент за АВС-методом;

$C_{cloud\_infrastructure}$  — витрати на оплату оренди сторонніх хмарних сховищ (SaaS/PaaS-рішення) у частині, що відповідає питомій інтенсивності збереження даних компанії;

$Q_{CO_2e\_it}$  — натуральний обсяг викидів парникових газів, згенерований цифровою інфраструктурою компанії протягом звітного періоду (в тоннах еквівалента  $CO_2$ );

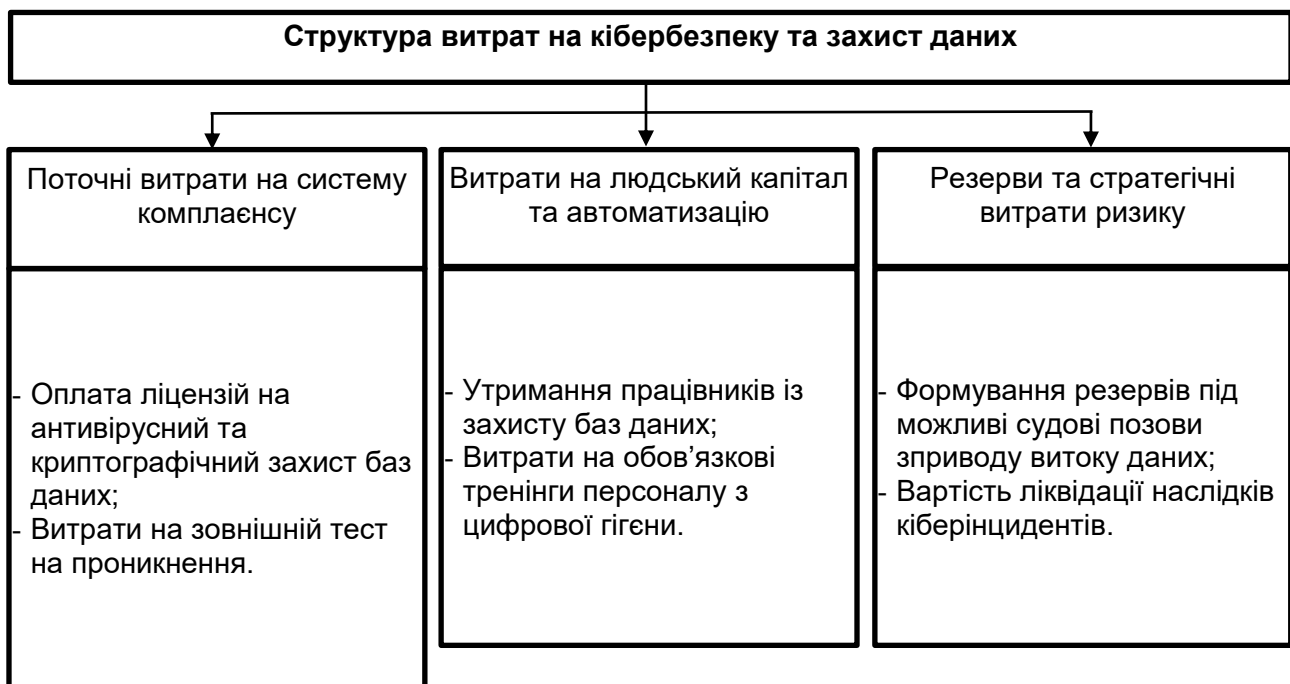
$P_{carbon\_tax}$  — ставка екологічного податку на викиди або ринкова вартість компенсаційних еко-квот.

Застосування цієї калькуляційної схеми дозволяє перевести екологічні наслідки цифровізації у вартісний вимір, надаючи менеджменту інформацію для вибору більш «зелених» ІТ-провайдерів та оптимізації обсягів збереження цифрового сміття.

## **2. Обліково-контрольне забезпечення витрат на кібербезпеку та захист даних згідно з GDPR**

Соціальний вектор Корпоративної цифрової відповідальності (CDR) вимагає жорсткого контролю за дотриманням прав користувачів та працівників на конфіденційність інформації відповідно до міжнародних вимог GDPR. Для цього в системі управлінського обліку пропонується відкрити спеціалізоване аналітичне субконто до рахунку 92 (або 949) під кодом [ESG-G-CDR-Compliance].

Структура витрат на забезпечення кіберкомплаєнсу та захисту даних включає такі елементи (рис.3.1).



**Рис 3.1. Структура витрат на кібербезпеку та захист даних**

*Джерело: розроблено автором.*

Капітальні витрати на придбання високоефективного безпекового обладнання чи розробку власних захищених блокчейн-платформ обліковуються за дебетом рахунку 15 («Капітальні інвестиції») з подальшим нарахуванням амортизації за субрахунком аналітичного коду [ESG-G-CDR-CapEx].

Таким чином, розроблена методика обліково-контрольного супроводження об'єктів CDR та імплементація інструменту «Дзеркало сталості» дозволяють повністю модернізувати систему стратегічного управлінського обліку підприємства в епоху Індустрії 4.0.

Поєднання жорстких вартісних алгоритмів калькулювання цифрового вуглецевого сліду та витрат на кібербезпеку забезпечує вище керівництво компанії верифікованою інформаційною базою для ухвалення рішень, які повністю нівелюють регуляторні ризики та гарантують стабільне створення інтегрованої інтегрованої вартості для цифрового суспільства.

Ефективна реалізація стратегії корпоративної соціальної відповідальності бізнесу в умовах екстремальних макроекономічних шоків та воєнної нестабільності неможлива без розбудови надійної системи внутрішнього контролю та ризик-менеджменту. Для превентивного управління репутаційним капіталом, оптимізації бюджетів і недопущення фінансово-комплаєнсних дефолтів нами адаптовано стратегічну методику контролю, яка полягає у паралельному відображенні нефінансових ефектів («Дзеркало сталості»).

У межах цієї методики внутрішній контроль розглядається не як механізм перевірки минулих витрат, а як проактивна система моніторингу, що «віддзеркалює» реальну відповідність задекларованих етичних намірів фактичним господарським результатам. Всі контрольні процедури в архітектурі внутрішнього контролю корпоративної соціальної відповідальності жорстко диференціюються за трьома векторами управлінських дій підприємства: альтруїстичними, синергетичними (втіленими) та внутрішньо орієнтованими (закріпленими).

Для систематизації та практичного впровадження цієї методології нами розроблено Матрицю внутрішнього контролю сталих (табл. 3.4).

**Матриця внутрішнього контролю сталих ризиків  
за методологією Дзеркала сталості**

Вектор управлінських дій	Ключовий об'єкт внутрішнього контролю	Специфічний сталісний ризик періоду кризи	Контрольна процедура та інструмент моніторингу	Управлінський регламент (Критичний ліміт / Індикатор)
Альтруїстичні дії	Бюджети зовнішньої філантропії, добровільні гуманітарні та волонтерські фонди, програми «партизанської КСВ».	Ризик втрати фінансової ліквідності та вимивання операційного капіталу підприємства в умовах гострої кризи.	План-факт аналіз відхилень соціальних бюджетів; щомісячний стрес-тест коефіцієнтів абсолютної ліквідності.	Критичний ліміт: Сукупний обсяг альтруїстичних видатків не повинен перевищувати 5% від чистого прибутку за умови збереження поточного коефіцієнта ліквідності.
Синергетичні дії	Інвестиції в енергоефективне обладнання, ресурсозберігаючі технології замкненого циклу (CLE) та системи точного землеробства.	Ризик капіталізації неефективних сталих інновацій; низька або відкладена окупність зелених інвестицій.	Розрахунок екологічно-скоригованого EBITadj, моніторинг показників окупності	Цільовий індикатор: Окупність інвестицій через пряму економію ресурсів (економічний ефект вартості капіталу WACC).
Внутрішньо орієнтовані дії	Екологічні претензії, маркування, декларації про «кліматичну нейтральність» продукту.	Репутаційні кризи, звинувачення у практиках «грінвошингу» та «грінмаскінгу»; жорсткі фінансові санкції.	Жорсткий внутрішній соціально-екологічний аудит; комплаєнс-тестування на відповідність європейській <i>Green Claims Directive</i> .	Суворий регламент: Повна заборона бездоказових тверджень (на кшталт «еко-френдлі»); 100% попереднє незалежне завірення (assurance) сталих звітів.

*Джерело: сформовано автором*

Практичне застосування розробленої матриці внутрішнього контролю дозволяє підприємству превентивно збалансувати власну соціальну політику. За умов, коли компанія здійснює альтруїстичні дії (наприклад, пряме фінансування гуманітарних потреб держави), служба внутрішнього контролю

чітко відстежує фінансову межу виживання бізнесу, не дозволяючи емоційним рішенням кризового менеджменту підірвати базову операційну спроможність суб'єкта господарювання.

При контролі синергетичних (втілених) дій, облік переорієнтовується на виявлення латентних резервів вартості: кожна витрачена на енергозбереження грошова одиниця контролюється через призму уникнення майбутніх екологічних штрафів або отримання премій у ціні на світових ринках.

Найбільш критичним у контексті сучасного євроінтеграційного комплаєнсу стає контроль внутрішньо орієнтованих дій. Впровадження жорстких європейських директив (зокрема, *Green Claims Directive* та *EmpCo*) повністю забороняє компаніям самостійно оцінювати власну ефективність у сфері екології [114, 115]. Будь-яка непідтверджена декларація розглядається внутрішнім контролем як джерело високого регуляторного ризику, що тягне за собою штрафні санкції у розмірі до 4% від річного обороту компанії на ринку ЄС. Таким чином, методика Дзеркала сталості трансформує систему внутрішнього контролю на рівень, який захищає репутаційний капітал підприємства та ліквідує інформаційну асиметрію.

Практична імплементація стратегічної методики Дзеркала сталості в загальну систему внутрішнього контролю підприємства потребує розробки чітких операційних процедур, які дозволяють менеджменту не просто фіксувати витрати на КСВБ, а оцінювати їхню збалансованість і захищати компанію від ризиків «етичного дефолту». Головна філософія методики полягає в превентивному моніторингу, де кожен об'єкт контролю оцінюється через «дзеркальне відображення» його реального внеску в капіталізацію бізнесу.

Згідно з визначеною нами парадигмою, система внутрішнього контролю структурує всі перевірочні та аналітичні процедури за трьома автономними векторами управлінських дій:

1. Контроль альтруїстичних (спрямованих) дій, що охоплює моніторинг програм зовнішньої благодійності, волонтерства та прямої фінансової підтримки оборонного сектору (феномен «безпекової КСВ»). Оскільки ці

витрати за своєю економічною природою є витратами безповоротними і безпосередньо вилучають ліквідні кошти з операційного контуру, внутрішній контроль тут виконує попереджувальну (лімітуючу) функцію.

Основною процедурою контролю є Щомісячний план-факт аналіз відхилень бюджетів благодійності з паралельним розрахунком коефіцієнтів абсолютної та поточної ліквідності. Інструментом моніторингу є стрес-тестування залишку грошових коштів на рахунках. Контролер встановлює жорсткий регламент: сукупний обсяг фінансування альтруїстичних програм не повинен перевищувати встановлений критичний ліміт (наприклад, 5% від чистого прибутку попереднього періоду), а фінансування автоматично призупиняється або коригується, якщо загальний коефіцієнт ліквідності підприємства опускається нижче граничного значення.

2. Контроль синергетичних (втілених) дій фокусується на екологічних та соціальних інвестиціях, які безпосередньо інтегровані в бізнес-модель компанії (впровадження безвідходного виробництва за 9R-стратегіями, перехід на енергоефективне обладнання, системи точного землеробства в агросекторі, програми профілактики захворювань персоналу). Внутрішній контроль у цій зоні виконує стимулюючу та оціночну функції.

Основною процедурою контролю є моніторинг та калькулювання окупності сталих інновацій через порівняння витрат із безпосередніми фінансовими результатами. Інструментами моніторингу є Застосування показника екологічно-скоригованого операційного прибутку та методології матеріально-потоково-вартісного обліку. Контроль перевіряє, чи забезпечує зменшення натурального екологічного сліду (Score 1, 2, 3 викидів чи тонн відходів) адекватне зниження ресурсомісткості собівартості та уникнення фіскальних еко-податків. Показник ефективності маркується як успішний, якщо маржинальний прибуток від програми перевищує середньозважену вартість залученого капіталу.

3. Контроль внутрішньо орієнтованих (закріплених) дій охоплює аудит публічних заяв, маркування, реклами та декларацій компанії щодо її

«зеленості» або «кліматичної нейтральності». В умовах жорсткої дії Директиви ЄС про екологічні претензії, цей напрям контролю набуває критичного значення для виживання експортно-орієнтованого бізнесу, виконуючи комплаєнс-захисну функцію. Основною процедурою контролю на цьому етапі є попередній жорсткий внутрішній соціально-екологічний аудит будь-яких добровільних екологічних заяв маркетингового характеру, а інструментом моніторингу – тестування наявності «аудиторського сліду».

Служба внутрішнього контролю повністю блокує поширення загальних бездоказових тверджень на кшталт «еко-френдлі» чи «100% чистий продукт», якщо кожен такий показник не має чіткої декомпозиції до первинного бухгалтерського документа та аналітичного крос-коду, що превентивно мінімізує ризики виникнення репутаційних криз та гігантських фінансових штрафів за практикування деструктивного грінвошингу та грін-маскінгу.

### **3.3. Внутрішній контроль та управління ризиками у сфері соціальної відповідальності**

Внутрішня управлінська звітність у сфері КСВБ є фінальним етапом трансформації первинних нефінансових та вартісних даних в інтегровані інформаційні потоки для менеджменту різних рівнів управління. Для успішного функціонування системи управлінського обліку у сфері корпоративної соціальної відповідальності бізнесу архітектура внутрішньої звітності має базуватися на чітких методологічних принципах і задовольняти специфічні інформаційні потреби керівників різних рівнів управління.

Ефективність системи внутрішньої звітності у контурі ESG та сталого розвитку досягається шляхом дотримання таких базових принципів:

– принцип релевантності та цільової спрямованості – зміст, обсяг та форма подання управлінського звіту мають суворо відповідати рівню повноважень та функціональним обов'язкам конкретного менеджера (користувача інформації).

– принцип інтегрованості (єдності фінансових і натуральних метрик) – звітність не може обмежуватися лише вартісним вираженням витрат; вона повинна дзеркально поєднувати вартісні показники із натуральними та якісними ефектами (наприклад, сума витрат на охорону праці поруч із коефіцієнтом частоти травматизму).

– принцип подвійної суттєвості (Double Materiality) – форми звітів мають одночасно розкривати як внутрішній вплив компанії на екосистеми та суспільство (інвестиції, екологічний слід), так і зворотний вплив сталих ризиків (воєнні загрози, дефіцит сировини) на фінансовий стан підприємства.

– принцип мінімального навантаження – збір даних для звітів має автоматично здійснюватися на основі аналітичних крос-кодів первинного обліку, не створюючи надмірного операційного тиску на бухгалтерський персонал.

– принцип регулярності та оперативності – періодичність генерування звітів має збігатися з циклами прийняття управлінських рішень: від щоденного/щотижневого моніторингу процесів на нижчому рівні до річного стратегічного аналізу на рівні CEO.

Нами розроблено трирівневу архітектуру внутрішніх звітів, яка забезпечує безшовну підготовку даних як для оперативного контролю ризиків, так і для зовнішнього розкриття за стандартами GRI та Директивою CSRD.

1. Операційний менеджмент (цехи, логістичні служби) – Управління матеріальними потоками у циркулярній моделі. На оперативному рівні управління виробничо-господарською діяльністю підприємства формування інформаційного масиву орієнтоване на безпосереднє забезпечення специфічних аналітичних потреб керівників виробничих цехів, начальників служб охорони праці, а також логістів та екологів структурних підрозділів. Характер обліково-аналітичної інформації на цьому етапі відзначається максимальним рівнем деталізації, первинності та вираженим акцентом на застосуванні натуральних, фізичних і часових одиниць виміру, таких як тонни, людино-години, кіловат-години та кубічні метри, що дозволяє уникнути викривлень, притаманних агрегованим вартісним показникам.

Структурно-змістове наповнення внутрішньої оперативної звітності базується на двох ключових аналітичних документах, першим з яких є *Звіт руху матеріальних потоків*, сформовані відповідно до міжнародної методології обліку витрат за потоками матеріалів. У ньому детально відображаються обсяги залучення у виробничий оборот вторинної сировини, динаміка та питома вага утворення технологічних відходів і браку, а також параметри рециклінгу в межах імплементації «9R-стратегій» циркулярної економіки, що унаочнює трансформацію невикористаних залишків у категорію додаткової економічної вартості. На нижчому рівні управління (цехи, дільниці, матеріальні склади) ключовим завданням є контроль фізичного руху ресурсів та мінімізація відходів. Для цього впроваджується Форма 1: «Матеріально-балансовий звіт руху відходів (за методологією MFCA)».

На відміну від традиційного обліку, який списує відходи як безповоротні втрати, представлена форма (табл. 2.9) ідентифікує «витік вартості» та моніторить ефективність замикання матеріальних петель за «9R-стратегіями» циркулярної економіки.

Таблиця 3.5

### Матеріально-балансовий звіт руху відходів за методологією MFCA

Код сировини / активу	Найменування матеріального потоку (відходу)	Загальний обсяг утворення, т	Застосована циркулярна «9R-стратегія»	Обсяг повторного залучення, т	Питома вартість матеріалу, грн/т	Вартісний ефект: додаткова економічна вартість, грн	Обсяг остаточного захоронення, т	Витрати на утилізацію / штрафи, грн
МП-01-Е	Полімерні та пластикові залишки	15,20	Рециклінг	12,00	18 000	216 000	3,20	6 400
МП-02-Е	Технологічний брухт та компоненти	4,50	Remanufacture (Ремануфактура)	4,00	52 000	208 000	0,50	2 500
МП-03-Е	Списана паперова та картонна тара	9,00	Reuse (Повторне використання)	9,00	4 000	36 000	0,00	0

МП-04-Е	Неутилізовані токсичні шлами	1,80	Відсутня (немає технології)	0,00	0	0	1,80	45 000
-	<b>Всього</b>	<b>30,50</b>	-	<b>25,00</b>	-	<b>460 000</b>	<b>5,50</b>	<b>53 900</b>

*Джерело: сформовано автором*

Розрахунок додаткової економічної вартості (460 000 грн) наочно демонструє топ-менеджменту, що циркулярні ініціативи є не пасивними витратами, а безпосереднім джерелом заощадження капіталу компанії.

На цьому рівні впроваджується вартісно-матеріальний звіт руху потоків на основі методології MFCA (табл. 2.10).

Таблиця 3.6

**Форма внутрішнього операційного звіту утилізації відходів  
за «9R-стратегіями»**

Вид матеріального потоку / відходу	Обсяг утвореного сміття, т	Застосована 9R-стратегія	Обсяг рециклінгу / повторного використання, т	Питома вартість сировини, грн/т	Вартісний ефект: додаткова економічна вартість, грн
Полімерні технологічні залишки	12,5	<i>Recycle</i> (вторинна переробка)	10,0	14 000	140 000
Зношені вузли та компоненти обладнання	3,0	<i>Remanufacture</i> (модернізація)	2,5	45 000	112 500
Відбракована паперова тара	8,0	<i>Reuse</i> (повторне використання)	8,0	3 500	28 000
<b>Всього</b>	<b>23,5</b>	—	<b>20,5</b>	—	<b>280 500</b>

*Джерело: сформовано автором*

Другим базовим елементом внутрішньої звітності про СВБ є *Відомості оперативного контролю умов праці та соціально-безпекових параметрів*, які забезпечують строгий хронометраж використання фонду робочого часу, фіксацію вимушених втрат часу через перебування персоналу в безпечних

укриттях під час повітряних тривог, а також моніторинг обсягів видачі та зносу засобів індивідуального захисту. Такі форми звітів генеруються з високою дискретністю, забезпечуючи щоденну, щотижневу та щомісячну періодичність подання звітів, що дозволяє менеджменту середньої та нижчої ланки здійснювати проактивний моніторинг, оперативно усувати локальні деформації у технологічних процесах, контролювати дотримання екологічних лімітів та мінімізувати соціально-безпекові ризики безпосередньо на робочих місцях.

2. Тактичний рівень управління – *Моніторинг людського капіталу та соціальної безпеки*. На тактичному рівні функціонування обліково-інформаційної системи підприємства формування внутрішньої звітності підпорядковане специфічним управлінським запитам директорів з управління персоналом, керівників фінансово-економічних служб, а також начальників юридичних департаментів та служб безпеки. Характер наданої інформації на цьому ієрархічному етапі трансформується з первинних натуральних параметрів у середньоагреговані масиви даних за чітко визначеними функціональними напрямками, що передбачає обов'язкову конвертацію фізичних і часових індикаторів у вартісну оцінку для детального аналізу витрат за центрами відповідальності та оцінки рівня виконання встановлених тактичних бюджетів.

Структура та зміст тактичних звітів інтегрує два взаємопов'язані аналітичні блоки, першим з яких є звіти про відхилення в системі цільового калькулювання. У цих документах здійснюється покрокове порівняння фактичної собівартості еко-модернізації та редизайну продукції з її нормативно визначеним цільовим лімітом, а також локалізуються та математично обґрунтовуються так звані «розриви витрат», що дає змогу фінансовим службам приймати рішення щодо оптимізації витрат ще на довиробничих стадіях.

На рівні середнього-менеджменту (HR-департамент, служба охорони праці та фінансовий відділ) виникає потреба в управлінні внутрішніми соціальними ризиками, що критично загострюються в умовах воєнного стану.

Для цього розроблено Форму «Відомість обліку соціально-безпекових витрат та використання робочого часу» (табл. 2.11).

Таблиця 3.7

**Відомість обліку соціально-безпекових витрат  
та використання робочого часу**

<b>Напрямок соціальних інвестицій</b>	<b>Первинна натуральна / часова метрика</b>	<b>Фактичний обсяг у натуральних од.</b>	<b>Вартісна оцінка одиниці процесу, грн</b>	<b>Сукупні витрати звітного періоду, грн</b>	<b>Стратегічна ціль та статус виконання програми</b>
<b>Охорона праці та фізична безпека</b>	Людино-години перебування персоналу в безпечних укриттях під час тривоги	4 800 люд.-год.	120,00	576 000	захист життя колективу в умовах війни.
<b>Підтримання ментального здоров'я</b>	Кількість проведених індивідуальних та групових психологічних сесій	120 консультацій	900,00	108 000	Зниження стресового навантаження
<b>Корпоративне волонтерство</b>	Робочий час працівників, добровільно делегований на гуманітарні проекти	650 люд.-год.	115,00	74 750	Суспільна солідарність
<b>Реінтеграція та реабілітація</b>	Фінансування спеціалізованого лікування та адаптації мобілізованих/ветеранів	18 осіб	15 000,00	270 000	Збереження кваліфікованого ядра
<b>Всього</b>	—	—	—	<b>1 028 750</b>	<b>Консолідація внутрішнього соціального капіталу.</b>

*Джерело: сформовано автором*

Форма звіту, спрямованого на моніторинг захисту персоналу та використання часу у воєнний період (табл. 2.12).

Таблиця 3.8

Внутрішня відомість обліку витрат на соціальну безпеку та людський капітал

Напрямок соціальних витрат	Первинна метрика (натуральна)	Фактичний обсяг часу / од.	Вартість одиниці процесу, грн	Сукупні витрати періоду, грн	Стратегічний результат / Ціль комплаєнсу
Забезпечення безпеки (перебування в укриттях)	Людино-години вимушеного простою	4 200 люд.-год.	110,00	462 000	100% збереження життя колективу
Реабілітація та підтримка ветеранів	Кількість профінансованих курсів	15 осіб	12 000,00	180 000	Зниження коефіцієнта плинності кадрів
Програма ментального здоров'я персоналу	Кількість психологічних сесій	80 консультацій	800,00	64 000	Зростання продуктивності праці на +4,5%

*Джерело: сформовано автором*

Другим базовим елементом виступають звіти центрів КСВ-витрат, які забезпечують чітку деталізацію та моніторинг обов'язкових комплаєнс-витрат, що мінімізують юридичні й операційні ризики компанії, та добровільних ініціативних соціальних витрат, спрямованих на капіталізацію гудвілу.

Особливе місце в структурі цих звітів посідає відокремлене калькулювання витрат на реінтеграцію та адаптацію ветеранів, фінансування програм професійного вигорання і психологічної підтримки трудового колективу, а також оцінка ефективності прямих соціальних інвестицій у розвиток місцевих громад і територій

присутності бізнесу. Означена внутрішня звітність характеризується регулярною періодичністю складання щокварталу та щопівроку, завдяки чому менеджмент середньої ланки отримує верифікований та збалансований інструментарій для тактичного планування, гнучкого перерозподілу ресурсів, контролю за дотриманням нормативно-правових вимог та мінімізації прихованих репутаційних і кадрових ризиків суб'єкта господарювання.

3. Стратегічний (вищий) рівень управління. На стратегічному рівні функціонування обліково-інформаційної системи підприємства формування внутрішньої звітності підпорядковане запитам Ради директорів, головних виконавчих директорів (СЕО), власників бізнесу та ключових інвесторів.

Характер наданої інформації на цьому найвищому ієрархічному етапі має виражений високоінтегрований та стратегічний характер, де всі облікові дані жорстко орієнтовані на оцінку динаміки ринкової капіталізації, проактивне управління глобальними репутаційними ризиками та забезпечення довгострокової життєздатності бізнес-моделі в мінливому макроекономічному та безпековому середовищі.

Структурно-змістовна архітектура стратегічної звітності консолідує два фундаментальні аналітичні інструменти. Першим із них є інтегрований ESG-Дашборд, який функціонує як стратегічна карта ключових показників ефективності (КPI) та акумулює агреговані індикатори за трьома векторами сталого розвитку: екологічним, що відображає динаміку прямих, непрямих та втілених викидів парникових газів (Score 1, 2, 3); соціальним, який фіксує інтегральний індекс задоволеності персоналу, рівень плинності кадрів та вартість стратегічного гудвілу бренду; та управлінським, орієнтованим на комплаєнс-контроль і прозорість ланцюгів поставок.

Другим базовим документом є спеціалізований Звіт про Екологічно-скоригований операційний прибуток, який забезпечує унікальну вартісну оцінку монетизованого екологічного сліду на основі концепції Екологічного звіту про прибутки та збитки (EP&L) та відображає величину активованого резерву вартості репутаційного капіталу бізнесу, конвертуючи нефінансові еколого-соціальні ефекти у мову фінансових результатів.

Така стратегічна звітність характеризується річним циклом формування і виступає верифікованим інформаційним ядром для автоматизованого складання публічної зовнішньої нефінансової звітності компанії відповідно до вимог Глобальної ініціативи зі звітності (GRI) та європейської Директиви з корпоративної звітності сталого розвитку (CSRD).

Для вищого керівництва деталізована інформація є надмірною. Їм необхідний високо-агрегований інструмент, який пов'язує сталий розвиток із ринковою капіталізацією та є основою для підготовки міжнародної звітності. Таким інструментом є «Інтегрований звіт про сталий розвиток (ESG-Дашборд)» (табл. 2.13).

Ця форма побудована за логікою «подвійної суттєвості» відповідно до вимог ISSB (IFRS S1/S2) та є готовою матрицею для вивантаження даних у публічні звіти за стандартами GRI та Директивою CSRD.

Таблиця 3.9

### Інтегрований звіт про сталий розвиток / ESG-Дашборд (Форма 3)

Вектор ESG	Ключовий індикатор ефективності (KPI сталості)	Одиниця виміру	Фактичне значення	Цільовий норматив комплаєнсу	Відхилення / Статус	Релевантний код стандарту розкриття (GRI / CSRD)	Вартісна проєкція індикатора на довгострокову капіталізацію бізнесу
E	Скорочення сукупного вуглецевого сліду (Score 1, 2, 3)	% до базового періоду	-22,5%	-25,0%	-2,5% (В межах норми)	GRI 305 / ESRS E1	Оптимізація витрат на енергоносії; повне уникнення штрафів митного бар'єру СВАМ.
E	Частка додаткової цінності сировини за 9R-моделлю	% від обсягу відходів	81,9%	80,0%	+1,9% (Перевищено)	GRI 306 / ESRS E5	Пряме зниження матеріаломісткості собівартості на суму 460 000 грн (за даними Форми 1).
S	Коефіцієнт стабільності людського капіталу	Індекс лояльності (eNPS)	78%	75%	+3,0% (Успішно)	GRI 401 / ESRS S1	Генерація репутаційного капіталу, економія на рекрутингу та адаптації.
G	Рівень прозорості ланцюга поставок	% етично сертифікованих контрагентів	85,0%	90,0%	-5,0% (Потребує уваги)	GRI 414 / ESRS G1	Мінімізація ризиків юридичних дефолтів; забезпечення безперешкодного доступу до преміальних ринків ЄС.

Джерело: сформовано автором

Формування Інтегрованого стратегічного дашборду сталих КРІ дозволяє агрегувати фінансові та якісні метрики, виступаючи верифікованим джерелом для підготовки нефінансової звітності (табл. 2.14).

Таблиця 3.10

**Інтегрований стратегічний дашборд сталих КРІ  
підприємства для розкриття в GRI / CSRD**

Вектор ESG	Ключовий показник ефективності	Одиниця виміру	Фактичне значення	Цільовий орієнтир	Відхилення / Статус	Вартісна проєкція на капіталізацію
<b>E</b>	Скорочення Score 1 викидів CO <sub>2</sub>	% до базов. року	-18%	-20%	-2% (в межах норми)	Зниження ризику транскордонних штрафів на 85 тис. євро
<b>S</b>	Частка ініціативних витрат у дохідності	% від виручки	0,55%	0,50%	+0,05% (перевищено)	Приріст репутаційного гудвілу
<b>G</b>	Частка сертифікованих ESG-постачальників	% у ланцюгу	72%	80%	-8% (потребує уваги)	Уникнення комплаєнс-ризиків за Директивою CSRD

*Джерело: сформовано автором*

Своєчасне формування зазначеного комплексу форм дозволяє повністю подолати інформаційну асиметрію, мінімізувати трудовитрати облікового персоналу за рахунок типізації звітів, а також гарантує підприємству статус прозорого та відповідального позичальника на міжнародних ринках капіталу.

Підготовка даних для нефінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів GRI та європейської Директиви CSRD є завершальним та найбільш відповідальним етапом функціонування інтегрованої системи стратегічного управлінського обліку. Вона перетворює внутрішні інформаційні масиви на верифікований зовнішній ресурс.

Диференціація принципів та структури внутрішньої звітності дозволяє сформувати гнучку інформаційну архітектуру, яка ліквідує хаос у прийнятті

рішень на нижчих рівнях управління та водночас забезпечує вищий менеджмент чіткими фінансово-монетарними важелями для оцінки довгострокової капіталізації компанії в координатах сталого розвитку. Інтеграція показників соціальної відповідальності у загальну систему управлінської звітності є найважливішим етапом побудови цілісної обліково-аналітичної парадигми управління, що дозволяє подолати методологічний розрив, за якого нефінансові дані існують ізольовано від традиційних фінансових звітів.

Процес поєднання традиційної фінансової звітності з метриками сталого розвитку та ESG реалізується через трирівневий механізм конвертації та узгодження даних:

1. Модифікація первинного інформаційного контуру (Обліковий рівень) - починається не на етапі складання фінальних звітів, а на рівні фіксації фактів господарського життя, що передбачає:

– Впровадження аналітичних матричних крос-кодів, коли кожна господарська операція, що несе соціальне або екологічне навантаження, отримує додатковий аналітичний ідентифікатор у чинній системі рахунків (наприклад, субрахунки для обов'язкового комплаєнсу та добровільних ініціатив).

– Паралельне дзеркальне відображення, коли реалізація концепції «подвійного запису матеріальних потоків» та кожне фінансове списання ресурсів супроводжується зустрічним фіксуванням зміни натуральних показників (Score 1, 2, 3 викидів  $CO_2$ , людино-годин безпеки, тонн циркулярної сировини).

2. Гармонізація даних через Збалансовану систему показників.

Для того щоб показники КСВБ стали дієвим важелем управління, вони інтегруються у чотири класичні перспективи стратегічних карт (BSC):

– Фінансова перспектива доповнюється показниками екологічно-скоригованого операційного прибутку ( $EBIT_{adj}$ ), розрахунком економічної

доданої вартості з урахуванням екологічного сліду та монетизацією репутаційного капіталу ( $V_{reputation}$ ).

- Клієнтська перспектива збагачується метриками лояльності свідомих споживачів, індексами задоволеності стейкхолдерів та оцінкою премії до ціни за «етичність» чи «зеленість» продукту.

- Внутрішні бізнес-процеси включаючи оцінку ефективності ланцюгів постачання, питому вартість утилізації відходів за «9R-стратегіями» та моніторинг «розривів витрат» у системі цільового калькулювання.

- Навчання та розвиток (людський капітал) для інтеграції показників стабільності колективу, індексів плинності кадрів, обсягів інвестицій у безпеку праці, створення укриттів та ментальне здоров'я персоналу.

3. На вищому рівні управління традиційні форми (управлінський баланс, звіт про фінансові результати) об'єднуються з нефінансовими КРІ у форматі Інтегрованого стратегічного дашборду. Це забезпечує:

- Синхронізацію тимчасових горизонтів через поєднання короткострокових фінансових результатів із довгостроковими циклами відновлення природного, людського та цифрового капіталів.

- Візуалізацію причинно-наслідкових зв'язків, за якої топ-менеджмент отримує можливість наочно бачити, як зміна натуральних індикаторів (наприклад, зниження травматизму чи перехід на безвідходні технології) через ланцюжок створення вартості трансформується у фінансову економію, захист від фіскальних штрафів та зростання ринкової капіталізації бізнесу.

Таким чином, інтеграція показників соціальної відповідальності у загальну систему управлінської звітності перетворює систему обліку з ретроспективного реєстратора минулих фіскальних подій на проактивний навігатор стратегічного розвитку.

Поєднання монетарного контуру з натуральними еко-системними ефектами в межах єдиних управлінських звітів дозволяє компаніям успішно долати інформаційну асиметрію, превентивно мінімізувати ризики звинувачень

у грінвошингу та забезпечувати створення збалансованої вартості для всіх груп зацікавлених сторін.

Процес трансляції даних управлінського обліку у площину зовнішнього не фінансової звітності реалізується за чітким алгоритмом, що забезпечує достовірність, зіставність та аудиторську верифікацію показників:

Першочерговим кроком, що вимагається Директивою CSRD, є проведення процедури визначення суттєвості інформації за двома напрямками:

- Виявлення суттєвості впливу (Impact Materiality / Вектор «всередину-назовні») на основі даних оперативного екологічного та соціального обліку фіксуються та ранжуються напрями, де підприємство справляє найбільший фактичний або потенційний вплив на довкілля, права людини та громади (обсяги викидів, утворення відходів, умови праці).

- Виявлення фінансової суттєвості (Financial Materiality / Вектор «назовні-всередину») оцінюється, як саме виявлені екологічні та соціальні ризики (наприклад, воєнна дестабілізація, запровадження транскордонного вуглецевого податку СВAM чи дефіцит ресурсної бази) здатні вплинути на фінансові потоки, операційні витрати, вартість капіталу та ринкову капіталізацію бізнесу у коротко-, середньо- й довгостроковому горизонті.

На етапі трансформації управлінських показників (метричний контур) внутрішні аналітичні дані управлінського обліку синхронізуються із конкретними індикаторами розкриття інформації:

- Для стандартів GRI (Еколого-соціальний вплив) дані натурального обліку агрегуються у модульні індикатори серій GRI 300 (Екологічні блоки: обсяги рециклінгу за 9R-стратегіями, споживання води, Score 1, 2, 3 викиди парникових газів у тоннах еквівалента CO<sub>2</sub>) та GRI 400 (Соціальні блоки: коефіцієнти плинності кадрів, показники виробничого травматизму, людино-години інвестицій у навчання й психологічну підтримку).

- Для CSRD / ESRS (Фінансова проєкція та стратегія) агреговані у системі цільового калькулювання та поопераційного калькулювання витрати

трансляються у вартісні показники відповідно до стандартів європейської звітності ESRS. Тут здійснюється чітке відокремлення капітальних витрат на сталий розвиток (CapEx) – наприклад, інвестиції у безвідходне обладнання чи енергоефективну інфраструктуру, від поточних операційних витрат (OpEx) – наприклад, фінансування програм реінтеграції ветеранів чи проведення етичних аудитів постачальників.

Оскільки CSRD вимагає зв'язності нефінансової інформації з фінансовими результатами, підготовка даних передбачає застосування інструментів Екологічного звіту про прибутки та збитки (EP&L) та Обліку справедливої вартості. Облікова система розраховує вартісний вимір екологічного сліду (кількість викидів, ринкова вартість квот), що дає змогу вищому керівництву наочно продемонструвати інвесторам уникнення регуляторних штрафів та приріст репутаційного капіталу через показник екологічно-скоригованого операційного прибутку.

На відміну від традиційної добровільної звітності, Директива CSRD впроваджує суворо обов'язковий незалежний зовнішній аудит. Тому підготовка даних в управлінському обліку має гарантувати наявність чіткого аудиторського сліду:

- Кожен агрегований показник у звіті (наприклад, сума витрат на облаштування безпеки чи обсяг зекономленого палива) повинен мати автоматичну декомпозицію до первинного документа.

- Це досягається завдяки використанню єдиної цифрової архітектури крос-кодування, де фінансові операції жорстко засинхронізовані з натуральними ефектами.

Таким чином, розроблена методика підготовки даних для нефінансової звітності (GRI, CSRD) у системі управлінського обліку дозволяє підприємству повністю ліквідувати інформаційні розриви та нівелювати явища «грінвошингу» й «грін-маскінгу». Трансформація первинних натуральних та вартісних індикаторів через призму подвійної суттєвості забезпечує

формування верифікованої інформаційної бази, яка прирівнює якість нефінансового репортингу до стандартів класичного фінансового аудиту.

Це не лише мінімізує трудомісткість складання зовнішніх інтегрованих звітів для облікового персоналу, а й виступає головним стратегічним активом компанії для подолання інформаційної асиметрії, зміцнення довіри міжнародних стейкхолдерів та суттєвого зниження вартості залучення зеленого капіталу на світових ринках.

### **Висновки до розділу 3**

Розбудова науково-методичного інструментарію еколого-соціального обліку підпорядкована фундаментальному принципу подвійної суттєвості відповідно до вимог міжнародних стандартів ISSB (IFRS S1/S2), що передбачає синхронний моніторинг суттєвості зовнішнього впливу (підхід «всередину-назовні») та фінансової суттєвості (підхід «назовні-всередину»). У цих координатах логіка формування інформаційних потоків зазнає докорінної трансформації під впливом переходу від лінійної моделі до циркулярної економіки, де імплементація концепції дев'яти рівнів циркулярності (9R-стратегій) та інструментів обліку витрат за потоками матеріалів (MFCA) забезпечує переорієнтацію бізнесу на довгострокове збереження капіталів. Архітектура стратегічного управління суттєво розширюється завдяки інтеграції абсолютно нового специфічного об'єкта – Корпоративної цифрової відповідальності (CDR) в умовах Індустрії 6.0, яка вимагає від облікової підсистеми жорсткого калькулювання цифрового вуглецевого сліду організації та детального відстеження витрат на забезпечення кіберкомплаєнсу й захисту персональних даних відповідно до вимог GDPR.

Сформована прикладна методика монетизації нефінансових ефектів та вартісної оцінки сталих інвестицій дозволяє інтерналізувати екстерналії й перевести натуральні параметри взаємодії з біосферою та соціумом у фінансові регулятори капіталізації, що практично реалізовано на прикладі підприємств

аграрного сектору. На основі моделювання трьох цільових еколого-соціальних програм продемонстровано наскрізний механізм конвертації якісних результатів у чітко детерміновані фінансові показники, зокрема через розрахунок прямої економії пального від систем точного землеробства, оцінку репутаційного капіталу від зниження плинності кадрів та обчислення вартості уникнення операційних ризиків при захисті цілісності земельного банку. Отриманий консолідований індекс рентабельності інвестицій доводить фінансову виправданість сталих видатків, демонструючи стейкхолдерам, що етичні програми виступають безпосереднім джерелом заощадження й приросту вартості бізнесу, а не пасивними втратами.

Організація внутрішнього контролю в умовах екстремальних макроекономічних шоків еволюціонує до проактивної системи захисту репутаційного капіталу на базі стратегічної методики «Дзеркало сталості» (Sustainability Mirror), яка оцінює відповідність задекларованих етичних намірів фактичним господарським результатам. Запропонована матриця контрольних процедур жорстко диференціює управлінські дії підприємства за трьома автономними векторами, де моніторинг альтруїстичних видатків виконує лімітуючу функцію за допомогою щомісячного план-факт аналізу та стрес-тестування ліквідності, синергетичний контур забезпечує контроль окупності сталих інновацій за допомогою вартісно-потокowego обліку, а контроль внутрішньо орієнтованих дій гарантує комплаєнс-захист від практик грінвошингу та грін-маскінгу відповідно до жорстких вимог європейської Green Claims Directive.

Фінальним етапом побудови цілісної парадигми виступає розгортання трирівневої інформаційної архітектури внутрішньої управлінської звітності (операційного, тактичного та стратегічного рівнів), яка дзеркально поєднує монетарні контури з натуральними екосистемними ефектами. Спеціалізовані форми звітів — від матеріально-балансового звіту руху відходів за методологією MFCA та відомостей обліку соціально-безпекових витрат у

системі цільового калькулювання до інтегрованого ESG-Дашборду та звіту про Екологічно-скоригований операційний прибуток – забезпечують безшовну трансляцію показників у площину зовнішнього нефінансового репортингу за стандартами GRI та європейською Директивою CSRD. Такий підхід гарантує наявність верифікованого аудиторського сліду, що прирівнює якість нефінансової звітності до стандартів класичного фінансового аудиту та суттєво знижує вартість залучення зеленого капіталу на світових ринках.

## ВИСНОВКИ

Дисертаційне дослідження присвячено удосконаленню управлінського обліку корпоративної соціальної відповідальності бізнесу в умовах макроекономічної дестабілізації, воєнних шоків та системної цифровізації економіки. Це дало можливість сформулювати цілісну інформаційну архітектуру управлінського обліку, контролю та звітності для інформаційного супроводу управління, а також отримати такі науково обґрунтовані результати:

1. Обґрунтовано та теоретично зафіксовано появу новітнього безпекового вектору корпоративної соціальної відповідальності бізнесу підприємств в умовах воєнного стану, під яким розуміється стратегія добровільної мобілізації та переорієнтації фінансово-економічних, матеріально-технічних, логістичних та людських ресурсів компанії на пряму підтримку оборонного сектору країни, забезпечення продовольчої та енергетичної стійкості, захист життя працівників і збереження загальносуспільної стабільності.

На відміну від традиційних підходів, які трактують соціальну відповідальність виключно як інструмент маркетингу, бренд-менеджменту чи зв'язків із громадськістю у мирний час, запропонована концепція інтегрує корпоративну соціальну відповідальність бізнесу у площину антикризового управління та національної безпеки, доводячи її статус як екзистенційного імперативу забезпечення операційної життєздатності бізнесу в періоди військових шоків.

2. Теоретично удосконалено концептуальні засади функціонування управлінського обліку як основного інформаційного контуру для подолання інформаційної асиметрії між суб'єктами господарювання та суспільством на основі впровадження концепції подвійного запису матеріальних потоків. Стан підприємства запропоновано описувати не лінійною сумою грошових коштів, а багатокомпонентним вектором взаємопов'язаних капіталів (фінансового, природного, людського та цифрового), що дозволяє паралельно відстежувати їхній рух. На відміну від наявних підходів, обмежених інформацією виключно

бухгалтерського обліку та історичною фіксацією виключно вартісних фіскально-орієнтованих параметрів (де еколого-соціальні витрати залишаються невидимими для менеджменту), новий підхід базується на автоматизованому паралельному кодуванні первинних документів, що забезпечує синхронну реєстрацію фактів господарського життя одночасно у вартісному, натурально-енергетичному, соціально-часовому та цифровому вимірах.

3. Модернізовано класифікаційну матрицю витрат на корпоративну соціальну відповідальність на перетині трьох базових векторів сталого розвитку (довкілля – E, суспільство – S, управління – G) та критерію нормативно-правової обов'язковості з розподілом на комплаєнс-витрати (спрямовані на превентивну мінімізацію правових та операційних ризиків) та ініціативні витрати (що здійснюються понад встановлений законом мінімум). На відміну від чинних практик, які безсистемно відображають соціальні й екологічні витрати підприємства у складі непрямих адміністративних чи загальнопромислових витрат періоду, трактуючи їх як безповоротне витрачання фінансових ресурсів, розроблена класифікація уможлиблює їх трансформацію у керований об'єкт стратегічного калькулювання, планування та контролю. Доведено, що за своєю економічною суттю ці витрати є витратами за обмінними операціями (оскільки авансований капітал повертається компанії у вигляді стабілізації операційного середовища та репутаційного гудвілу), що трансформує їх у інструмент стратегічного менеджменту.

4. Удосконалено методичну модель інтеграції якісних нефінансових драйверів у вартісний контур стратегічного управління шляхом розрахунку Екологічно-скоригованого операційного прибутку. На відміну від наявних методик, яким притаманні певні асиметрії, через що якісні еколого-соціальні ефекти існують ізольовано від традиційних бухгалтерських звітів, така модель забезпечує пряму вартісну конвертацію якісних ефектів у вартісний вимірник.

Через адаптацію міжнародного інструментарію екологічних прибутків та збитків (EP&L) модель монетизує вартість некомпенсованого екологічного сліду (прихованого виснаження природного капіталу) та дзеркально інтегрує вартісну

оцінку репутаційного капіталу бізнесу, що обчислюється через монетизацію зростання лояльності персоналу та етичного захисту бізнесу і дає фінансовим менеджерам інструментарій багатofакторного сценарного моделювання та оцінки реальної окупності сталих видатків за індексом ROI\_esg.

5. Розроблено інтегрований інструментарій стратегічного калькулювання собівартості продукції на основі системного поєднання трьох методів: поопераційного калькулювання (ABC), цільового калькулювання (Target Costing) та калькулювання за життєвим циклом (LCC). Запропонований комплекс дозволяє адаптувати ABC-метод для деталізації та локалізації накладних сталих витрат за етичними процесами на основі спеціалізованих драйверів (кількість перевірених контрагентів), а інтеграція цих даних у систему Target Costing дозволяє встановити цільовий ліміт на екологічну складову продукту та оперативно ліквідувати виявлений «розрив витрат», тоді як метод калькулювання за життєвим циклом показує довгострокову окупність інновацій.

На відміну від наявних монометодичних підходів, запропоноване поєднання трьох інструментів дозволяє чітко ідентифікувати та аналітично відокремити приховану соціально-екологічну компоненту (витрати на екопакування, етичний аудит тощо) та формувати прозору доказову базу для обґрунтування етичної цінової премії перед свідомим споживачем, захищаючи планову маржинальність підприємства.

6. Сформовано прикладний чотириетапний алгоритм ідентифікації та аналітичного обліку екологічних і соціальних витрат, який охоплює стадії первинного ESG-скринінгу, групування за векторами сталості (E, S, G), регуляторного розділення за імперативом обов'язковості (комплаєнс / ініціатива) та аналітичного позиціонування на рахунках. Для технічної реалізації алгоритму в ERP-системах впроваджено систему двозначних матричних аналітичних крос-кодів (на зразок [ESG-E-C] обов'язковий екоаудит, [ESG-S-I] – ініціативна реінтеграція ветеранів), що додаються до діючих субрахунків витрат класів 8 або 9. На відміну від традиційних підходів, які

вимагають створення громіздких синтетичних рахунків і призводять до критичного операційного навантаження на бухгалтерський персонал, запропонований підхід реалізує принцип «паралельного аналітичного запису». Карткам контрагентів, матеріалів чи номенклатурних груп статус присвоюється заздалегідь на етапі налаштування системи, після чого вона автоматично накопичує масиви інформації без додаткових трудовитрат бухгалтерів при проведенні стандартних документів.

7. Обґрунтовано та розроблено концептуальні основи відображення Корпоративної цифрової відповідальності в системі управлінського обліку під впливом переходу до технологічного укладу Індустрії 4.0. Виокремлено нові, специфічні «віртуальні» об'єкти контролю та облікового моніторингу: витрати на забезпечення кібербезпеки та захисту персональних даних відповідно до вимог GDPR з відкриттям спеціалізованих аналітичних субрахунків, а також розроблено калькуляційну схему цифрового вуглецевого сліду інформаційно-технологічної інфраструктури компанії. В існуючій обліковій теорії та практиці концепція Корпоративної цифрової відповідальності повністю ігнорується, а ІТ-витрати розглядаються суто як загальногосподарські інформаційні чи адміністративні витрати. Запропонований підхід вперше переводить споживану серверами чи хмарними сховищами електроенергію та обробку «цифрових інформаційних ресурсів») у вартісні індикатори екологічного навантаження, трансформуючи цифрові операції у дієвий інструмент формування інтегрованої цінності бізнесу та превентивно мінімізуючи регуляторні ризики компанії в цифровому суспільстві.

8. Удосконалено методичний інструментарій стратегічного управлінського обліку при переході підприємств від лінійної логіки господарювання до безвідхідних моделей ресурсоспоживання. Вектор облікової функції повністю орієнтовано на замикання матеріальних та енергетичних потоків за «стратегією 9R» (від превентивної відмови *Refuse* до рекуперації енергії *Recover*). У цей контур інтегровано міжнародну методологію матеріально-потоково-вартісного обліку (MFCA, ISO 14051), яка розділяє всі

вихідні потоки балансових центрів на «продукт» та «не-продукт» (відходи) у фізичному та вартісному вимірах.

На відміну від наявних лінійних облікових концепцій («взяти – виготовити – утилізувати»), які безальтернативно списують відходи на операційні збитки чи безповоротні втрати періоду, запропонований інструментарій розглядає ланцюги оберненої логістики як самостійну статтю капіталізації. Облік за методологією MFCA усуває інформаційні розриви традиційного обліку, трансформуючи натуральні втрати сировини та енергії у фінансові втрати організації, що дозволяє відображати втрачену (збережену) економічну вартість від вторинної переробки через сервісні бізнес-моделі.

9. Удосконалено систему внутрішнього контролю у сфері соціальної відповідальності шляхом імплементації методики «Дзеркало сталості». Методика передбачає жорстке розмежування контрольних та перевірочних процедур за трьома автономними векторами дій підприємства: альтруїстичним (контроль ліквідності операційного капіталу з обмеженням критичного ліміту видатків на благодійність до 5% від прибутку), синергетичним (оцінювання окупності сталих інновацій через показники екологічно-скоригованого прибутку та MFCA) та внутрішньо орієнтованим.

На відміну від наявних ретроспективних підходів, орієнтованих суто на перевірку минулих фінансових видатків, запропонована система діє проактивно та «віддзеркалює» реальну відповідність задекларованих етичних намірів фактичним господарським результатам. Вона впроваджує обов'язкове попереднє тестування та аудит усіх публічних екологічних заяв на відповідність вимогам європейської *Green Claims Directive*, що повністю захищає компанію від фінансових санкцій за бездоказовий грінвошинг та грін-маскінг.

10. Розроблено гнучку трирівневу інформаційну архітектуру внутрішньої управлінської звітності у сфері корпоративної соціальної відповідальності бізнесу, яка поєднує вартісний контур з натуральними екосистемними ефектами: на *операційному рівні* запропоновано «Матеріально-балансовий звіт

руху зворотних матеріальних потоків за методологією МФСА»; на *тактичному рівні* — «Відомість обліку соціально-безпекових витрат та використання робочого часу» (фіксація людино-годин перебування в укриттях під час повітряних тривог, психологічної реабілітації); на *стратегічному рівні* — «ESG-Дашборд» та Звіт про Екологічно-скоригований операційний прибуток. Розроблено алгоритм трансляції цих даних у площину зовнішньої нефінансової звітності за стандартами GRI та європейською Директивою CSRD / ESRS із чітким відокремленням сталих капітальних та операційних витрат.

Традиційні форми фінансової звітності ізольовані від натуральних показників сталого розвитку, що породжує фрагментарність інформації. Запропонована архітектура базується на європейському принципі подвійної суттєвості (синхронно поєднуючи вектор суттєвості впливу *Impact Materiality* «всередину-назовні» та вектор фінансової суттєвості *Financial Materiality* «назовні-всередину») і завдяки аналітичному крос-кодуванню гарантує наявність безперервного, автоматично декомпованого «аудиторського сліду» від фінального індикатора звіту до первинного документа. Це прирівнює якість нефінансової звітності до стандартів класичного фінансового аудиту, долає інформаційну асиметрію та знижує вартість залучення «зеленого» інвестиційного капіталу на світових ринках.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Астарта-Київ. (2025). Звіт зі сталого розвитку: стратегія та досягнення. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://astartaholding.com/>
2. Бандурка М. Б. Управлінський облік як інструмент реалізації соціальної відповідальності бізнесу. Інноваційна економіка, вип. 2, Травень 2026, с. 134-9, DOI: 10.35774/SF2025.03.083/
3. Бандурка М., Мазурик В. Вартісна оцінка корпоративної соціальної відповідальності у стратегічному обліку компанії. Науковий журнал «Світ фінансів», №. 3(84), жовтень 2025, С. 83-92, DOI: 10.35774/SF2025.03.083
4. Баришнікова О. М. Формування, облікове забезпечення та верифікація звітності сталого розвитку підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2016. 274 с.
5. Баришнікова О.М. Особливості організації системи верифікації звітності сталого розвитку / О.М. Баришнікова // Економіка та держава. – 2016. – № 8. – С. 131–140.
6. Біла Ю. Консолідація підходів до формування інтегрованої звітності у новітній парадигмі обліку. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. 2024. Вип. 1 (93). Економічні науки. С. 89–100. doi: 10.34025/2310-8185-2024-1.93.08.
7. Благун І., Романюк М. Вплив корпоративної соціальної відповідальності на ефективність операційних процесів підприємства. Сталий розвиток економіки. 2025. № 4 (55). С. 157–162. doi: 10.32782/2308-1988/2025-55-22.
8. Бруханський Р. Ф. Бруханський Р. Ф. Стратегічний управлінський облік на основі ланцюжка вартості: теоретичні аспекти. Science and Education a New Dimension. Humanities and Social Sciences. 2014. Iss. 36. URL : [www.seanewdim.co](http://www.seanewdim.co).

9. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 384 с.
10. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 9. С. 27–36.
11. Будько О. В. Обліково-аналітична інформація в системі інформаційного забезпечення сталого розвитку. Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. 2019. № 3. С. 252–257. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep\\_2019\\_3\\_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2019_3_48).
12. Буковинська М.П. Соціальна звітність і соціальний аудит: інструменти управління корпораціями / М.П. Буковинська // Вісник Хмельниц. нац. ун-ту. – 2010. – № 4. – С. 110–114.
13. Буян О.А. Підходи до оцінки ефективності корпоративної соціальної відповідальності підприємств в Україні / О.А. Буян // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – 2012. – Вип. 6 (2). – С. 159–165.
14. Василішин С. І., Бухало О. В., Ярова В. В. Індикатори соціальної відповідальності як складова інтегрованої звітності агробізнесу в умовах війни. Причорноморські економічні студії. 2024. Вип. 87. С. 81–91. doi: 10.32782/bses.87-13.
15. Василішин С. І., Нежид Ю. С. Розкриття інформації щодо взаємодії зі стейкхолдерами у звітності із сталого розвитку аграрних підприємств: порівняльний аналіз закордонного та українського досвіду. Інвестиції: практика та досвід. 2026. № 8. С. 118–125. doi: 10.32702/2306-6814.2026.8.118.
16. Василішин С., Кушнір В. ESG-підходи до управління персоналом підприємств та розвитком його компетентностей. Облік і фінанси. 2025. № 4(110). С. 185-194. [https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-4\(110\)-185-194](https://doi.org/10.33146/2518-1181-2025-4(110)-185-194)

17. Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: монографія. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 288 с.
18. Воляк Л. Р. Стратегічний облік в управлінні природно-ресурсним потенціалом. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. 2013. Вип. 181(3). С. 40–46. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau\\_econ\\_2013\\_181%283%29\\_\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_econ_2013_181%283%29__10).
19. Галак К. І. Облік витрат соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ, 2018. 243 с.
20. Герасименко О. Соціальний облік та нефінансова звітність як інструмент реалізації соціальної відповідальності. Вісн. Київ. нац. ун-ту імені Т. Шевченка. Сер.: Економіка. 2012. № 137. С. 39–42.
21. Голінач, Л.І. Сутність соціального аудиту в процесі утвердження соціальної відповідальності бізнесу. Економічний аналіз: зб. наук. праць. 2015. Том 18. № 2. С. 113–117
22. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / С.Ф. Голов. – Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т імені В. Гетьмана». – Київ, 2009. – 31 с.
23. Грицина Л. Механізм формування корпоративної соціальної відповідальності в управлінні підприємством : дис... канд. екон. наук : 08.00.04 / Л. Грицина. – Хмельницький : Хмельн. нац. ун-т, 2009. – 20 с.
24. Грицишен Д. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Житомирський державний технологічний університет. Житомир, 2016. 542 с.

25. Дерій В. Соціальний аудит у контексті посилення вимог до корпоративної соціальної відповідальності / В. Дерій, С. Саченко, Л. Бабій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 5. – С. 17–26.
26. Дерій В.А. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі / В.А. Дерій, М.В. Дерій : зб. наук. пр. Віниц. нац. аграр. ун-ту. Сер.: Екон. науки. – Вінниця, 2014. – С. 95–103.
27. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія / В.В. Сопко, М.М. Бенько, О.М. Гончаренко, Король С.Я. та ін. ; за заг. ред. В.В. Сопко. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 456 с.
28. ДСТУ ISO/CD 26000:2009 Національний стандарт України «Системи управління соціальною відповідальністю. Вимоги» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.klubok.net/Downloads-index-req-viewdownloaddetails-lid-347.html](http://www.klubok.net/Downloads-index-req-viewdownloaddetails-lid-347.html)
29. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності : теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / І.В. Жиглей. – Житомир : Житомир. держ. технол. ун-т. 2011. – 36 с. 426
30. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту. Облік і фінанси. 2012. № 2. С. 14–22.
31. Задорожний З., Муравський В. Проблемні питання методу бухгалтерського обліку. Облік і фінанси. 2025. № 3 (109). С. 14–20. doi: 10.33146/2518-1181-2025-3(109)-14-20.
32. Задорожний З., Муравський В., Семанюк В., Гуменна-Дерій М. Глобальні принципи управлінського обліку в системі забезпечення ресурсного потенціалу підприємства. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2022. Т. 3, № 44. С. 63–71. doi: 10.55643/fcaptr.3.44.2022.3765.
33. Задорожний З.-М. Семанюк В.З. Розвиток облікової науки у світлі економічних та соціальних трансформацій. *Вісник економіки*. 2021. Вип. 3. С. 110-124 DOI: 10.35774/visnyk2021.03.110

34. Задорожний З.-М., Муравський В., Жукевич С., Хома Н., Данилюк І., Башуцький Р. Фінансова стійкість в управлінській системі підприємств: системний аналіз і формалізація оцінок в умовах сталого розвитку. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2024. Т. 6, № 59. С. 234–250. doi: 10.55643/fcaptr.6.59.2024.4592.
35. Замула І. В., Садовська І. Б. Обліково-аналітичне забезпечення створення резервів сталого розвитку в агросекторі України: виклики воєнного та післявоєнного відновлення. Агросвіт. 2025. № 11. doi: 10.32702/2306-6792.2025.23.17.
36. Замула І. В., Травін В. В. ESG-звітність і принципи корпоративної соціальної відповідальності у лісогосподарських підприємствах: обліково-аналітичний контекст. Економіка, управління та адміністрування. 2026. № 1 (115). С. 59–67. doi: 10.26642/ema-2026-1(115)-59-67.
37. Замула І. В., Травін В. В. Методологічна конвергенція бухгалтерського обліку резервів та звітності зі сталого розвитку в стратегії поствоєнного відновлення України. Ефективна економіка. 2026. № 2. doi: 10.32702/2307-2105.2026.2.25.
38. Замула І. В., Травін В. В., Савчук К. Ю. Вплив кліматичних викликів на еволюцію бухгалтерського обліку. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2026. № 3 (340). С. 15–24. doi: 10.32680/2409-9260-2026-3-340-15-24.
39. Зінчук Т. О., Левківський Є. В. Корпоративна соціальна відповідальність вертикально інтегрованих структур аграрного бізнесу як умова сталого розвитку. Економіка АПК. 2019. № 1. С. 39–44. doi: 10.32317/2221-1055.201901039.
40. Король С. Я. Обліково-інформаційне забезпечення управління соціально відповідальним підприємством : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ, 2017. 40 с.

41. Король С.Я. Соціальна відповідальність бізнесу: теорія та методологія обліку : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 455 с.
42. Куцик П. О., Бачинський В. І., Воронко Р. М., Полянська О. А., Головацька С. І., Корягін М. В., Чік М. Ю. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : монографія. Львів : 2023. 312 с.
43. Куцик П.О., Корягін М.В. Проблема та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Київ : Інтерсервіс. 2016. 276 с
44. Левицька С.О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. Вісн. Нац. ун-ту «Львівська політехніка». 2014. № 797. С. 255–262.
45. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : Житомир. держ. технол. ун-т, 2012. – 336 с.
46. Марущак Н.В. Ефективність соціальної відповідальності ТНК : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.02 / Н.В. Марущак. – Київ : Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. 2014. – 21 с.
47. Мельник Н. Г., Семанюк В. З. Розвиток обліку в умовах циркулярної економіки. Стан і перспективи розвитку бухгалтерського і управлінського обліку в умовах глобалізації : монографія. Тернопіль : Університетська думка, 2020. С. 77–85.
48. Мельник Н.Г., Семанюк В.З. Бухгалтерський облік у контексті сталого розвитку та циркулярної економіки. *Бізнес Інформ*. 2021. №9. С. 183–188. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-9-183-188>
49. Мельничук І. В., Фрицький В. І., Дубчак О. І. Роль обліку та звітності в системі управління економічною безпекою підприємства в кризових умовах. *Бізнес Інформ*. 2024. № 5. С. 236–243. doi: 10.32983/2222-4459-2024-5-236-243.
50. ПрАТ «МХП». (2025). Звіт зі сталого розвитку за 2024 рік. URL: <https://mhp.com.ua/uk/stalyy-rozvytok>.

51. Папінко В. З. Екологічний контролінг. Наука та наукознавство. 2003. № 1. С. 27-34.
52. Папінко В. З. Облік і аналіз природоохоронної діяльності підприємств хімічної промисловості України : автореф. дис.. канд. екон. наук : 08.06.04. Тернопіль, 2004. 20 с.
53. Папінко В. З. Природоохоронні витрати в системі бухгалтерського обліку. Наука і молодь : матеріали міжнар. наук. конф. студентів та молодих учених “Політ-2002” (м. Київ, 10–11 квіт. 2002 р.). Нац. авіац. ун-т. Київ, 2002. Вип. 5. С. 294-297.
54. Папінко В. Розвиток контролінгу як об’єктивна необхідність вдосконалення управління. *Наукові записки : збірник наукових праць кафедри економічного аналізу*. 2006. Вип. 15. С. 297–299. URL: [http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk\\_vydannya/XV3ZmQ.pdf](http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/XV3ZmQ.pdf) (дата звернення: 13.06.2026).
55. Петрашко Л. Корпоративна соціальна відповідальність в українській бізнес практиці. Міжнародна економічна політика. 2011. № 1-2. С. 115–141.
56. Пилипенко Л. М. Система публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2016. 482 с.
57. Поляк К. Ю. Бухгалтерський облік та економічний аналіз наслідків надзвичайних ситуацій : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Житомирський державний технологічний університет. Житомир, 2017. 224 с.
58. Посібник з КСВ. Базова інформація з корпоративної соціальної відповідальності / О. Лазоренко, Р. Колишко та ін. Київ : Енергія. 2008. С. 78–83.
59. Пушкар М.С. Семанюк В.З. Внутрішній аудит : Підручник. 3-тє видання. Тернопіль: Карт-бланш, 2021. 213 с.

60. Пушкар М.С., Семанюк В.З. Етапи формування облікової науки та її подальший розвиток. *Вісник економіки*. 2023. Вип. 2. С. 172–187. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.02.172>
61. Пушкар, М. С., Семанюк, В. З., Гудзь, Н. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. *Тернопіль: Економічна думка*, 2010. 292 с.
62. **Річний звіт та звіт зі сталого розвитку Групи Метінвест за 2024 рік** : офіційний веб-сайт. URL: [https://metinvestholding.com/ua/ar2024/uploads/2025/07/metinvest-annual-report-2024\\_ua.pdf](https://metinvestholding.com/ua/ar2024/uploads/2025/07/metinvest-annual-report-2024_ua.pdf)
63. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 392 с.
64. Семанюк В. З. Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку. *Вісник ТНЕУ*. 2009. Вип. 3. С. 112–116.
65. Семанюк В., Бандурка М. Стратегічний облік в умовах переходу до циркулярної моделі господарювання. *Вісник економіки*. 2025. Вип. 2. С. 236–246. DOI: 10.35774/visnyk2025.02.236
66. Семанюк В., Марчишин Н. Вплив наукових концепцій поведінкової економіки на облікову науку. *Облік і фінанси*, 1(107), 5-14. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-1\(107\)-5-14](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-1(107)-5-14)
67. Семанюк В., Мельник Н. Вплив цифрових технологій на інформаційне середовище бізнесу в умовах п'ятої промислової революції. *Вісник економіки*. 2022. Вип. 3. С. 203-212. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.03.203>
68. Семанюк В.З., Папінко А.І. Облікове обґрунтування доцільності оптимізації бізнес-процесів в підприємствах ІТ-галузі. *Вісник економіки*. 2021. Вип. 4. С. 120-134. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2021.04.120>
69. Семанюк В. З. Інформаційне поле підприємства як базове поняття облікової науки. *Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної*

- конференції (м. Ужгород, 18–19 квітня 2018 р.). Ужгород : Вид-во УжНУ «Говерла», 2018. С. 119–122
70. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси як інструмент підвищення ефективності бізнесу. *Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2012. №10. С. 304–307
71. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси: обліково-теоретичний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. 2011. Вип. 35. С. 319-322.
72. Семанюк В. З. Контролінг як інноваційний інструмент підвищення ефективності бізнесу. *Наукові записки. Українська академія друкарства*. 2010. Вип. 2 (18). С. 132–138.
73. Семанюк В. З. Концепція інтелектуальної системи обліку. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка*. Серія : Економічні науки. 2011. Вип. 4. С. 329–332..
74. Семанюк В. З. Критерії якості облікової системи підприємства: теоретичний аспект. *Вісник ДонНУЕТ*. Серія : Економічні науки. 2011. № 3/2 (51). С. 232–236.
75. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. С. 236–241.
76. Семанюк В. З. Облікова філософія в системі теоретичного знання. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія «Економіка». 2018. Вип. 1(51). С. 442–448. Doi.:10.24144/2409-6857.2018.1(51).442–448.
77. Семанюк В. З. Осучаснення теоретичного базису науки про облік. *Інститут бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах глобалізації : міжнародний збірник наукових праць*. 2015. Вип. 4. С. 15–23.
78. Семанюк В. З. Синергетичний підхід до формування звітності. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. [ред.кол.: Башнянин

- Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін]. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2014. Вип. 39. С. 96–99.
79. Семанюк В. З. Теоретичне обґрунтування аутсорсингу облікової функції на підприємстві. *Глобальні та національні проблеми економіки* : електронне наукове фахове видання. 2015. Вип. 6. URL: <http://global-national.in.ua/issue-6-2015/14-vipusk-6-lipen-2015-r/1149-semanyuk-v-z-teoretichne-obgruntuvannya-autsorsingu-oblikovoji-funksiji-na-pidpriemstvi>
80. Семанюк В. З. Теоретичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2011. Вип. 27. Ч. I. С. 164–168.
81. Семанюк В. З. Теорія обліку: інституційний підхід. *Економічний аналіз : збірник наукових праць*; Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан та ін. Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка», 2012. Вип. 11. С. 281–284.
82. Семанюк В. З. Ускладнення інформаційного середовища підприємств в новій економічній формації. *Глобальні та національні проблеми економіки* : електрон. наук. фахове вид. 2016. URL: <http://global-national.in.ua/issue-13-2016/21-vipusk-13-zhovten-2016-r/2488-semanyuk-v-z-uskladnennya-informatsijnogo-seredovishcha-pidpriemstv-v-novij-ekonomichnij-formatsiji>.
83. Семанюк В. З. Формування дефініції «інформаційне поле» в теорії обліку. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації* : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 17–18 травня 2018 р.). Львів: Вид-во ЛТЕУ, 2018. С. 294–296.
84. Семанюк В. З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин. *Формування ринкових відносин в Україні : збірник наукових праць*. 2010. Вип. 11 (114). С. 59–64.

85. Семанюк В. З., Пушкар М. С. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал*. 2017. Вип. 1-2. С. 7–20.
86. Сивак О. Б. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на надання благодійної допомоги як елементом соціального капіталу підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Житомирський державний технологічний університет. Житомир, 2016. 245 с
87. . Танасієва М. М. Облік і аналіз природоохоронної діяльності у лісовому господарстві : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль, 2016. 242 с.
88. Тивончук, О., Тітов, Д. ОСОБЛИВОСТІ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ЗА СТАНДАРТАМИ IFRS S1, IFRS S2. *Сталий розвиток економіки*, 2025. (4(51)), 334-341. <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-51-47>
89. Тарасова Т. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком підприємств торгівлі : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Харківський державний університет харчування та торгівлі. Харків, 2017. 485 с.
90. Фарат О., Шайда О. Дослідження особливостей корпоративної соціальної відповідальності агрохолдингу «Кернел» в умовах військового часу. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 50. doi: 10.32782/2524-0072/2023-50-51.
91. Фарат О., Шайда О. Дослідження особливостей корпоративної соціальної відповідальності агрохолдингу «Кернел» в умовах військового часу. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 50. doi: 10.32782/2524-0072/2023-50-51.
92. Хомик Х. Р. Облік і внутрішній аудит екологічних витрат підприємств лісового господарства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Національний лісотехнічний університет України. Львів, 2016. 231 с.

93. Шевчук В. Стратегічний облік і аналіз : навч. посібник / за ред. О. Ковалюка. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2021. 312 с.
94. Фінансування енергоефективності в агросекторі : партнерська програма ЄБРР та Credit Agricole Bank. URL: <https://credit-agricole.ua/>
95. A. Marciniuk-Kluska, M. Kluska. An Attempt to Assess the Implementation of the Circular Economy in the EU-27 as an Important Element of Sustainable Development. *Sustainability*, 2025. 17(11), 4942. DOI: 10.3390/su17114942..
96. Aureli, Selena & Foschi, Eleonora & Paletta, Angelo. (2023). Management accounting for a circular economy: current limits and avenue for a dialogic approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. DOI: 10.1108/AAAJ-04-2022-5766
97. Alexia Kaztaridou, at all. EU Directive on Empowering Consumers for the Green Transition: Commission updates its FAQs. Linklaters - Sustainable Futures. URL: <https://sustainablefutures.linklaters.com/post/102mvsh/eu-directive-on-empowering-consumers-for-the-green-transition-commission-updates>.
98. Bamiatzi V., Brieger S., Karakulak Ö., Kinderman D., Manning S. The Rise of Partisan CSR: Corporate Responses to the Russia–Ukraine War. *Journal of Business Ethics*. 2024. Vol. 198. C. 263–291. doi: 10.1007/s10551-024-05795-9.
99. Balyuk Tetyana, Fedyk Anastassia. Divesting under Pressure: U.S. firms' exit in response to Russia's war against Ukraine. *Journal of Comparative Economics*, 2023. Volume 51, Issue 4, Pp. 1253-1273, <https://doi.org/10.1016/j.jce.2023.08.001>.
100. Bergant Ž. Accountancy and Social Responsibility Aspect. *Accountancy and Social Responsibility*. Cham : Palgrave Macmillan, 2021. C. 139–153. (Palgrave Studies in Impact Finance). doi: 10.1007/978-3-030-77928-3\_9.
101. Bergant Ž. Appropriate Consideration of Value Added Law as a Precondition of Social Responsibility. International science conference about social

- responsibility. IRDO Maribor. 2017. URL: <http://www.irdo.si/irdo2017/referati/plenarna-bergant.pdf>.
102. Bergant Ž. Social responsibility and corporate solvency. International Scientific & Business Conference 2014. IRDO Maribor. 2014. URL: <http://www.irdo.si/skupni-cd/cdji/cd-irdo-2015/referati/37-zivko-bergant-paper-final.pdf>.
103. Bila J., Bilyi A. Problematic issues of management accounting in the agrarian enterprises. *Herald of Economics*. 2025. № 4. C. 155–163. doi: 10.35774/visnyk2024.04.155.
104. Bin Chen, Jing Dai, Enrico Sciubba. Ecological accounting for China based on extended exergy. *Renewable and Sustainable Energy Reviews*. 2014. Vol. 37. C. 334–347. doi: 10.1016/j.rser.2014.05.022.
105. Borowska-Pietrzak A., Stoian K. Changes in the structure of the CSR strategy of companies in the context of Russia's military invasion of Ukraine in 2022. *Scientific Papers of Silesian University of Technology, Organization and Management Series*. 2023. № 178. C. 127–146.
106. Burlay, T. (2024). New meaning of CSR in business: Support for Ukraine's societal resilience in wartime. In *8th FEB International Scientific Conference: Challenges in the turbulent economic environment and organizations' sustainable development*. University of Maribor Press. <https://doi.org/10.18690/um.epf.5.2024.14>.
107. Centre for CSR Development Ukraine (CSR Ukraine). WBCSD. URL: <https://www.wbcd.org/global-network/centre-for-csr-development-ukraine-csr-ukraine/>.
108. Cheng M., Green W., Conradie P., Konishi N., Romi A. The International Integrated Reporting Framework: Key Issues and Future Research Opportunities. *Journal of International Financial Management & Accounting*. 2014. Vol. 25. doi: 10.1111/jifm.12015.

109. Corporate Digital Responsibility 1. Data: key issues. Stratégie-plan. URL: <https://www.strategie-plan.gouv.fr/files/2025-01/fs-2020-corporate-digital-responsibility-juillet.pdf>.
110. CSR Ukraine. (2025). *Ukrainian Business and War: A Unique Catalog by CSR Ukraine*. Center for CSR Development. Available at: <https://csr-ukraine.org/news/ukrainskiy-biznes-i-viyna-unikalni/>.
111. Corporate Social Responsibility during COVID-19 Pandemic. PMC. URL: <https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC9906689/>.
112. Dan S. Dhaliwal, Oliver Zhen Li, Albert Tsang, Yong George Yang. Voluntary Nonfinancial Disclosure and the Cost of Equity Capital: The Initiation of Corporate Social Responsibility Reporting. *The Accounting Review*. 2011. Vol. 86 (1). C. 59–100. doi: 10.2308/accr.00000005.
113. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting (Corporate Sustainability Reporting Directive — CSRD). *Official Journal of the European Union*. 2022. L 322. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>.
114. Directive (EU) 2024/1760 of the European Parliament and of the Council of 13 June 2024 on corporate sustainability due diligence and amending Directive (EU) 2019/1937 and Regulation (EU) 2023/2859 (Corporate Sustainability Due Diligence Directive — CSDDD). *Official Journal of the European Union*. 2024. L 2024/1760. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L\\_202401760](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L_202401760).
115. 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 (Non-Financial Reporting Directive — NFRD). *Official Journal of the*

- European Union*. 2014. L 330. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>.
116. Danjue Clancey-Shang, Chengbo Fu (2024). CSR disclosure, political risk and market quality: Evidence from the Russia-Ukraine conflict. *Global Finance Journal*, Volume 60, 100938, <https://doi.org/10.1016/j.gfj.2024.100938>.
117. Donald V. Moser, Patrick R. Martin. A Broader Perspective on Corporate Social Responsibility Research in Accounting. *The Accounting Review*. 2012. Vol. 87 (3). C. 797–806. doi: 10.2308/accr-10257.
118. Elkington, J. (2018). 25 Years Ago I Coined the Phrase ‘Triple Bottom Line.’ Here’s Why It’s Time to Rethink It. *Harvard Business Review*.
119. Edmund I. Marshall. *Business and Society: Social Accounting*. International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences / ed. by J. D. Wright. 2nd ed. Oxford : Elsevier, 2015. C. 1–3. doi: 10.1016/B978-0-08-097086-8.73029-7.
120. Evenett, S.J., Pisani, N. (2023). Geopolitics, conflict, and decoupling: evidence of Western divestment from Russia during 2022. *J Int Bus Policy* 6, 511–540. <https://doi.org/10.1057/s42214-023-00167-y>
121. Epstein M. J., Rejc Buhovac A. *Making Sustainability Work: Best Practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental and Economic Impacts*. 2nd ed. Routledge, 2014. doi: 10.4324/9781351276443.
122. Fomina, Olena (2023). Corporate reporting on social responsibility under martial law. *SCIENTIA FRUCTUOSA*. 149. 44-58. 10.31617/1.2023(149)04.
123. Five ways that ESG creates value. McKinsey. URL: <https://www.mckinsey.com/capabilities/strategy-and-corporate-finance/our-insights/five-ways-that-esg-creates-value>.
124. Fonseca L., Carvalho J., Santos G. Integrated Management Systems and Sustainable Performance. *Sustainability*. 2023. Vol. 15, No. 15. C. 11904–11924.

125. G4 Sustainability Reporting Guidelines. Implementation manual [Электронный ресурс] : From Global Reporting Initiative website. – Режим доступа : [www.globalreporting.org/STANDARDS/G4/Pages/default.aspx](http://www.globalreporting.org/STANDARDS/G4/Pages/default.aspx)
126. Gould S. Building Data Science and Analytics capabilities in Finance and Accounting. IFAC Knowledge Gateway. 2019. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/building-data-science-and-analytics-capabilities-finance-and-accounting>.
127. Golovko, O., & Oriekhova, K. (2024). Adapting international social responsibility experience to Ukrainian content. *Financial and Credit Systems: Prospects for Development*, 3(14), 101–110. <https://doi.org/10.26565/2786-4995-2024-3-09>
128. Gray R., Adams C., Owen D. Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for Society and the Environment. London : Pearson, 2014. 37 с.
129. Greenwashing – the deceptive tactics behind environmental claims. The United Nations. URL: <https://www.un.org/en/climatechange/science/climate-issues/greenwashing>.
130. Greenwashing regulations: What you need to know. PlanA.Earth. URL: <https://plana.earth/academy/greenwashing-regulations>.
131. Guanggui Ran, Qiaoling Fang, Shuai Luo, Kam C. Chan. Supervisory board characteristics and accounting information quality: Evidence from China. *International Review of Economics & Finance*. 2015. Vol. 37. C. 18–32. doi: 10.1016/j.iref.2014.10.011.
132. Hadi U. N. Comprehensive Guide & Key to Modern Accountancy. Peshavar : Nadeem Trade center, 2013. URL: [https://www.researchgate.net/publication/280597660\\_Comprehensive\\_Guide\\_Key\\_to\\_Modern\\_Accountancy](https://www.researchgate.net/publication/280597660_Comprehensive_Guide_Key_to_Modern_Accountancy).

133. Hines D. R. Accounting: In Communicating a World, We Create a World : Doctoral dissertation. Lancaster University, 1992. doi: 10.1016/0361-3682(88)90003-7.
134. Hines R. D. Financial Accounting Knowledge, Conceptual Framework Projects and the Social Construction of the Accounting Profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 1989. Vol. 2, No. 2. doi: 10.1108/09513578910132268.
135. Hing Kai Chan, Xiaojun Wang, Anna Raffoni. An integrated approach for green design: Life-cycle, fuzzy AHP and environmental management accounting. *The British Accounting Review*. 2014. Vol. 46, Iss. 4. C. 344–360. doi: 10.1016/j.bar.2014.10.004.
136. Hoffer F. Beyond “green growth”. *Social Europe*. 2020. URL: <https://www.socialeurope.eu/beyond-green-growth>.
137. Huang X., Watson L. Corporate social responsibility research in accounting. *Journal of Accounting Literature*. 2015. Vol. 34, No. 1. C. 1–16. doi: 10.1016/j.acclit.2015.03.001.
138. ISO 26000 Social responsibility [Электронный ресурс] : From Website of ISO. – Режим доступа : [www.iso.org/iso/home/standards/iso26000.htm](http://www.iso.org/iso/home/standards/iso26000.htm)
139. Izvoshchikov O., Semaniuk V., Papinko A., Sachenko S., Shpak V. Digital Technologies and Accounting Against Shadow Economy and Corruption (2025) Proceedings of the IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications, IDAACS, pp. 580 - 586, DOI: 10.1109/IDAACS68557.2025.11322369
140. Joanna L. Ho, Fu-Hsuan Hsu, Chia-Ling Lee. (2022). Business strategy, corporate social responsibility activities and financial performance. *Journal of International Accounting Research*, 21, 49–75. <https://doi.org/10.2308/JIAR-2021-068>.
141. Kaplan R. S., Norton D. P. The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*. 2005. Vol. 70. C. 71–79.

142. Kniazevych A., Polishchuk Y., Polishchuk I. Realizing Corporate Social Responsibility in Wartime through Military Volunteering. *Optimum. Economic Studies*. 2025. C. 209–230. doi: 10.15290/oes.2025.04.122.10.
143. Kotler, P., & Lee, N. (2004). *Corporate social responsibility—Doing the most good for your company and your cause*. New Jersey, USA: John Wiley & Sons Inc.
144. Koninklijke Philips N.V. Annual Report 2024. Amsterdam : Philips, 2025. URL:  
<https://www.results.philips.com/app/uploads/2026/04/PhilipsFullAnnualReport2024-English.pdf>.
145. Kozo Mayumi, Mario Giampietro. Proposing a general energy accounting scheme with indicators for responsible development: Beyond monism. *Ecological Indicators*. 2014. Vol. 47. C. 50–66. doi: 10.1016/j.ecolind.2014.06.033.
146. Kering Group. Environmental Profit & Loss report – 2024 Environmental Impact Results. Paris: Kering, 2025. URL : [https://www.kering.com/api/download-file/?path=DEU\\_EN\\_2024\\_interactif\\_26c8d4882e\\_2b1b6a311f.pdf](https://www.kering.com/api/download-file/?path=DEU_EN_2024_interactif_26c8d4882e_2b1b6a311f.pdf)
147. Mina Glamboşky, Stanley Peterburgsky (2022). Corporate activism during the 2022 Russian invasion of Ukraine. *Economics Letters*, Volume 217, 110650, <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2022.110650>.
148. Melnyk, V., Iermolenko, O., & Cordery, C. (2024). The emotive power of accounts during war time. *Public Money & Management*, 45(3), 217–227. <https://doi.org/10.1080/09540962.2024.2425053>
149. McKinsey & Company. (2022). *The business case for sustainability in the agricultural sector*. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.mckinsey.com/industries/agriculture/our-insights>  
Munteanu, I., Ionescu-Feleagă, L., & Ionescu, B. Ş. (2024). Financial Strategies for Sustainability: Examining the Circular Economy Perspective. *Sustainability*, 16(20), 8942. DOI: 10.3390/su16208942

150. Marchuk, O. (2023). Adapting international social responsibility experience to Ukrainian content. *Bulletin of V. N. Karazin Kharkiv National University. Series "Sociological Studies of Contemporary Society"*, (24). <https://periodicals.karazin.ua/fcs/article/view/24520>
151. OECD. Corporate Sustainability Disclosure and Long-Term Value Creation. Paris : OECD Publishing, 2024. 88 p.
152. Patel, P.C., Richter, J.I. Self-Interest over Ethics: Firm Withdrawal from Russia After the Ukraine Invasion. *J Bus Ethics* **199**, 365–391 (2025). <https://doi.org/10.1007/s10551-024-05836-3>
153. Part 1: Top 15 global trends reshaping work and society in 2026. 21st Century. URL: <https://www.21century.co.za/top-15-global-trends-reshaping-work-and-society-in-2026/>.
154. Pasquale Lucio Scandizzo, Cataldo Ferrarese. Social accounting matrix: A new estimation methodology. *Journal of Policy Modeling*. 2015. Vol. 37, Iss. 1. C. 14–34. doi: 10.1016/j.jpolmod.2015.01.007.
155. Pimenow S., Pimenowa O., Prus P. The Impact of Business Model Sustainability on the Financial Performance of Ukraine's Leading Companies Before the Military Conflict. *Sustainability*. 2024. Vol. 16, No. 22. Art. 10008. doi: 10.3390/su162210008.
156. Pokynchereda V., Bondarenko V., Pravdiuk N., Ivanchenkova L., Sokoliuk I. Corporate social responsibility in Ukraine under martial law: accounting aspects. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*. 2024. Vol. 45, No. 4. C. 427–437. doi: 10.15544/mts.2023.42.
157. Porter, Michael E., and Mark R. Kramer. "Creating Shared Value." *Harvard Business Review* 89, nos. 1-2 (January–February 2011): 62–77.
158. Petrenko O., Kovalenko I. The impact of sustainability spendings on financial performance: evidence from Ukrainian enterprises. *Sustainability*. 2024. Vol. 16, № 22. P. 214–215. URL : [https:// www.mdpi.com/2071-1050/16/22/10008](https://www.mdpi.com/2071-1050/16/22/10008).

159. Puma SE. Sustainability Report 2024. Herzogenaurach : Puma, 2025. 110 p.  
URL: [https://annual-report.puma.com/2023/en/downloads/puma-ar-2023\\_sustainability.pdf](https://annual-report.puma.com/2023/en/downloads/puma-ar-2023_sustainability.pdf).
160. Purnamawati I. G. A., Yuniarta G. A., Jie F. Strengthening the role of corporate social responsibility in the dimensions of sustainable village economic development. *Heliyon*. 2023. Vol. 9, Iss. 4. Art. e15115. doi: 10.1016/j.heliyon.2023.e15115.
161. Regulation (EU) 2019/2088 of the European Parliament and of the Council of 27 November 2019 on sustainability-related disclosures in the financial services sector (Sustainable Finance Disclosure Regulation — SFDR). *Official Journal of the European Union*. 2019. L 317. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32019R2088>.
162. Rhoda Brown, Michael Jones. Mapping and exploring the topography of contemporary financial accounting research. *The British Accounting Review*. 2015. Vol. 47, Iss. 3. C. 237–261. doi: 10.1016/j.bar.2014.08.006.
163. Riahi-Belkaoui A. *Accounting Theory*. 5th Edition. Hampshire : Cengage Learning, 2012. 608 p.
164. Roger Burritt, Stefan Schaltegger. Accounting towards sustainability in production and supply chains. *The British Accounting Review*. 2014. Vol. 46, Iss. 4. C. 327–343. doi: 10.1016/j.bar.2014.10.001.
165. Sah, A. K., & Hong, Y.-M. (2024). Circular Economy Implementation in an Organization: A Case Study of the Taiwan Sugar Corporation. *Sustainability*, 16(17), 7865. DOI: 10.3390/su16177865
166. Semaniuk V., Shpak V., Papinko A. Estimation of the Information Efficiency of the Accounting System. 11th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT) (Deggendorf, Germany, 15–17 September 2021). Deggendorf, 2021. C. 437–440. doi: 10.1109/ACIT52158.2021.9548557.
167. Semaniuk V., Zhukevich S., Papinko A., Zhuk N., Brukhanskyi R., Shpak V. Diagnostics of Business Activity and Stability under Digital Transformation

- (2025) Proceedings - International Conference on Advanced Computer Information Technologies, ACIT, pp. 430 - 435, DOI: 10.1109/ACIT65614.2025.11185817
168. Sytch, M.& Rider, Christopher I. (2024). How Ukrainian Companies Are Transforming Wartime Challenges Into Lifelines. *MIT Sloan Management Review*. November 25, 2024 <https://sloanreview.mit.edu/article/how-ukrainian-companies-are-transforming-wartime-challenges-into-lifelines/>
169. Sevastianov V., Zavadskykh H., Suvorova S., Hramotniev V., Yeretin Y. Corporate Social Responsibility as a Tool for Sustainability: the Experience of Ukrainian Companies during the War. *Revista de Cercetare si Interventie Sociala*. 2026. Vol. 92. C. 63–86. doi: 10.33788/rcis.92.4.
170. Sharma D., Chakraborty S. Corporate social responsibility and financial performance: does CSR strategic integration matter?. *Cogent Business & Management*. 2024. Vol. 11, No. 1. Art. 2392182. doi: 10.1080/23311975.2024.2392182.
171. Sharofiddin Ashurov, Osman Sayid Hassan Musse, Taalbi Abdelhak. Evaluating Corporate Social Responsibility in Achieving Sustainable Development and Social Welfare. *BRICS Journal of Economics*. URL: <https://brics-econ.arphahub.com/articles.php?id=121429>.
172. Shradha Patil. From CSR to ESG, How has Corporate Governance Evolved. *International Journal of Legal Science and Innovation*. URL: <https://ijlsi.com/wp-content/uploads/From-CSR-to-ESG-How-has-Corporate-Governance-Evolved.pdf>.
173. Smyth D. What are the Basic Accounting Theories? *Bizfluent*. 2018. URL: <https://bizfluent.com/about-5121481-basic-accounting-theories.html>.
174. State of AI trust in 2026: Shifting to the agentic era. *McKinsey*. URL: <https://www.mckinsey.com/capabilities/tech-and-ai/our-insights/tech-forward/state-of-ai-trust-in-2026-shifting-to-the-agentic-era>.
175. Smol, M., Marcinek, P., & Duda, J. (2024). Circular Business Models (CBMs) in Environmental Management-Analysis of Definitions, Typologies and

- Methods of Creation in Organizations. *Sustainability*, 16(3), 1209. DOI: 10.3390/su16031209.
176. Sustainability report 2021. Heidelberg Materials. URL: <https://www.heidelbergmaterials.com/sites/default/files/2022-06/220529-HC-NB-2021-EN.pdf>.
177. Sukhonos Victor, Makarenko Inna, Serpeninova Yulia, Drebot Oksana, Okabe Yoshihiko. Patterns of corporate social responsibility of Ukrainian companies: clustering and improvement strategies for responsible activities. *Problems and Perspectives in Management*. 2019. Vol. 17, Iss. 2. C. 365–375. doi: 10.21511/ppm.17(2).2019.28.
178. Tănase A., Dumitru M., Filip G. Measuring CSR Performance through Accounting Information Systems. *Sustainability*. 2025. Vol. 17, No. 10. C. 4712–4729.
179. Tappura S., Sievänen M., Heikkilä J., Jussila A., Nenonen N. A management accounting perspective on safety. *Safety Science*. 2015. Vol. 71, Part B. C. 151–159. doi: 10.1016/j.ssci.2014.01.011.
180. Tetyana Kharchenko, Inna Sokhan, Volodymyr Shalimov, Nataliia Baistriuchenko, Nataliia Klietsova. Management of social responsibility strategies of multinational corporations in russia during the war against Ukraine. *Problems and Perspectives in Management*. 2024. Vol. 22, Iss. 4. C. 95–107. doi: 10.21511/ppm.22(4).2024.08.
181. The European Commission’s New Green Claims Guidance: What Businesses Need to Know. COVINGTON. URL: <https://www.insideenergyandenvironment.com/2025/12/the-european-commissions-new-green-claims-guidance-what-businesses-need-to-know/>.
182. The International CDR Manifesto. Corporate Digital Responsibility. URL: <https://corporatedigitalresponsibility.net/cdr-manifesto-english>.
183. Thomas I. Selling, Bo Nordlund. The problem of management bias in accounting estimates: An investor perspective on root causes and solutions.

- Business Horizons. 2015. Vol. 58, Iss. 5. C. 501–508. doi: 10.1016/j.bushor.2015.05.003.
184. Tkal Y., Yarmak T., Martynova L., Yurchyk I., Andrusenko N. Corporate Social Responsibility in Ukraine as a Tool for Sustainable Development. *Grassroots Journal of Natural Resources*. 2025. Vol. 8. C. 566–582. doi: 10.33002/nr2581.6853.080123.
185. Tsougkou, E., Sykora, M., Elayan, S., Ifie, K., & Oliveira, J. S. (2024). Peace Brand Activism: Global Brand Responses to the War in Ukraine. *Journal of Public Policy & Marketing*, 44(1), 100-121. <https://doi.org/10.1177/07439156241289079> (Original work published 2025)
186. United Nations Development Programme (UNDP). (2023). *Responsible business conduct during war in Ukraine*. [https://www.undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/2023-10/undp-ua-report\\_responsible\\_business\\_conduct\\_during\\_war\\_in\\_ukraine\\_eng.pdf](https://www.undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/2023-10/undp-ua-report_responsible_business_conduct_during_war_in_ukraine_eng.pdf)
187. Uwakwe B. C., Mohs D. J. N. Corporate Social Responsibility (CSR) in the Digital Age: How Technology-Enabled Social Responsibility Initiatives Influence Competitive Advantage and Financial Performance in U.S. Insurance. *International Journal of Scientific Research and Modern Technology*. 2025. Vol. 4, No. 9. C. 243–256. doi: 10.38124/ijsrmt.v4i9.808.
188. Yuan Y., Lu L., Tian G., Yu Y. Business Strategy and Corporate Social Responsibility. *Journal of Business Ethics*. 2020. Vol. 162. doi: 10.1007/s10551-018-3952-9.
189. Vysochan O, Hyk V, Vysochan O, Yasinska A. Accounting in the Context of a Circular Economy for Sustainable Development: A Systematic Network Study. *J Sustain Res*. 2024;6(1):e240005. DOI: 10.20900/jsr20240005.
190. World Commission on Environment and Development. *Our Common Future*. Oxford : Oxford University Press, 1987. 400 p.

191. Zadorozhnyi Z.-M., Ometsinska I. Reporting as a Tool of Enterprise Management: Conceptual Foundations and Managerial Value. *Herald of Economics*. 2026. No. 2. C. 118–129. doi: 10.35774/visnyk2026.02.118.
192. Zamula I., Shavurska O., Kireitseva H. Sustainable Development of Ukraine as an Innovative Approach to Its Post-War Recovery. *Science and Innovation*. 2024. Vol. 20, No. 3. C. 3–16. doi: 10.15407/scine20.03.003.
193. Zervoudi E. K., Moschos N., Christopoulos A. G. From the Corporate Social Responsibility (CSR) and the Environmental, Social and Governance (ESG) Criteria to the Greenwashing Phenomenon: A Comprehensive Literature Review About the Causes, Consequences and Solutions of the Phenomenon with Specific Case Studies. *Sustainability*. 2025. Vol. 17, No. 5. Art. 2222. doi: 10.3390/su17052222.
194. Zhukevich S., Semaniuk V., Marchyshyn N., Shpak V., Zhuk N., Papinko A. Analysis of the Financial State of Enterprises: A Complex Approach and Formalization of Evaluation for the Management System (2024) Proceedings - International Conference on Advanced Computer Information Technologies, ACIT, pp. 402 - 407, DOI: 10.1109/ACIT62333.2024.10712454

## Додаток А

## Огляд ключових тенденцій у сфері сталого розвитку

Тема або Директива	Ключові вимоги або Сили змін	Цільова аудиторія	Наслідки або Вигоди	Рекомендації щодо впровадження	Статус (Інференція)
1	2	3	4	5	6
Директива ЄС про екологічні претензії (Environmental Claims Directive)	Вимоги до верифікації екологічних заяв, заборона необґрунтованих тверджень, використання тільки сертифікованих еко-маркувань.	Корпорації, роздрібні торговці, споживачі, наглядові органи ЄС.	Зниження рівня грінвошингу (95% зелених продуктів раніше мали неправдиві заяви), штрафи за порушення, підвищення довіри споживачів.	Використання сторонньої верифікації (наприклад, ISO, LEED), публікація детальних звітів про сталий розвиток з реальними метриками.	Фаза впровадження та посилення нагляду органами захисту споживачів.
Директива ЄС про корпоративну звітність щодо сталого розвитку (CSRD)	Обов'язкова звітність за стандартами ESG (Environmental, Social, Governance), принцип «подвійної матеріальності».	Великі компанії, що працюють на ринку ЄС, інвестори, фінансові інституції.	Забезпечення прозорості ланцюгів постачання, підвищення інвестиційної привабливості, стандартизація нефінансових даних.	Інтеграція показників КСВ в управлінський облік, перехід від філантропії до вимірних ESG-критеріїв.	Діюча нормативна база з поетапним розширенням кола підзвітних суб'єктів.
Штучний інтелект (ШІ) як організаційна сила	Перехід до «агентних» організацій, де ШІ-агенти виконують автономні завдання в робочих процесах.	Вище керівництво (C-suite), IT-департаменти, HR-менеджери, співробітники.	Експоненціальне зростання продуктивності (згідно з 55% лідерів), покращення прийняття рішень, вивільнення часу для стратегічних завдань.	Інвестування в людей (\$5 на кожного \$1 в технології), розвиток ШІ-грамотності (AI fluency), створення етичних рад з використання ШІ.	Фаза активного експериментування (88% організацій) при низькому рівні повної готовності (86% не готові).
Геополітична невизначеність та фрагментація	Зміна ланцюгів постачання, торговельні конфлікти, тарифи, необхідність балансування глобального масштабу з регіональною адаптивністю.	Мультинаціональні корпорації, менеджери з ризиків, логістичні компанії.	Необхідність динамічного перерозподілу ресурсів, створення регіонально незалежних підрозділів для обходу санкцій та тарифів.	Квартальне сценарне планування, диверсифікація географічної присутності (наприклад, перенесення виробництва з Китаю до В'єтнаму).	Критична зовнішня загроза (впливає на 72% організацій), що вимагає перегляду стратегій локації.
Людино-центричне лідерство	Відмова від командно-адміністративної моделі на користь самоусвідомлення, психологічної безпеки та емпатії.	Керівники всіх рівнів, HR-команди.	Підвищення задоволеності та утримання персоналу (56%), зміцнення довіри, швидша адаптація до змін.	Впровадження практик саморефлексії, зв'язок особистих цілей працівників з організаційними, інвестиції в ментальне здоров'я.	Трансформація корпоративної культури як відповідь на дефіцит талантів та стрес від автоматизації.

## Продовження додатку А

1	2	3	4	5	6
Директива ЄС про екологічні претензії (Green Claims Directive)	Вимога надавати дані для підтвердження добровільних екологічних заяв; незалежна верифікація претензій третьою стороною перед публікацією; використання даних життєвого циклу продукту.	Організації, що працюють на ринку ЄС або продають товари в ЄС (включаючи компанії з Великої Британії).	Значні штрафи та потенційні заборони на маркетинг у разі недотримання; підвищення довіри споживачів; боротьба з грінвошингом.	Ознайомитися з вимогами директиви; залучити юристів, експертів зі сталого розвитку та маркетингу; створити базу даних екологічних претензій.	Майбутнє законодавство (очікується впровадження після 2024 року).
Директива про розширення прав споживачів для екологічного переходу (EmpCo/ECGT)	Заборона загальних екологічних заяв без доказів; суворі правила щодо маркування сталості; верифікація майбутніх екологічних зобов'язань незалежними експертами.	Компанії, що використовують екологічне маркування та рекламу B2C в межах ЄС.	Заборона використання недостовірних ярликів сталості; юридична відповідальність за невідповідність назв брендів/компаній екологічним стандартам.	Переглянути комерційну практику, брендинг та упаковку; забезпечити публічний доступ до висновків незалежних експертів; розділити власника схеми сертифікації та верифікатора.	Застосовується з 27 вересня 2026 року.
Глобальна торгівля та ШІ (Звіт McKinsey 2026)	Штучний інтелект як двигун торгівлі (33% зростання); геополітичне переорієнтування торгових шляхів; зростання ролі ASEAN як виробничого хаба.	Міжнародні корпорації, виробники електроніки та напівпровідників, уряди.	Зростання експорту напівпровідників та обладнання для центрів обробки даних (на 40%); падіння торгівлі між США та Китаєм на 30%.	Використовувати сценарний аналіз торгових ризиків; інвестувати в стійкість ланцюгів поставок; орієнтуватися на довгострокові структурні хвилі (ШІ, енергетичний перехід).	Активна фаза структурних змін та адаптації до тарифних шоків.
КСВ в умовах війни (Досвід українських компаній)	Трансформація КСВ із благодійності в інструмент національної безпеки та виживання; військове волонтерство; підтримка продовольчої безпеки.	Український бізнес (Kernel, Nova Post, Farmak та інші), міжнародні донори.	Зміцнення внутрішньої згуртованості персоналу; підвищення суспільної довіри та репутації; забезпечення економічної стійкості країни.	Інтегрувати КСВ у бізнес-модель; документувати та інституціоналізувати військові практики; співпрацювати з державними органами та НУО.	Впроваджено (фаза системної адаптації та стійкості).
Створення вартості через ESG (Framework McKinsey)	Зв'язок ESG з грошовими потоками через 5 важелів: зростання доходів, зниження витрат, мінімізація втручання регуляторів, оптимізація інвестицій.	СЕО, топ-менеджмент, інвестори.	Підвищення прибутковості акцій; зниження ризиків падіння капіталізації; залучення талантів через соціальну відповідальність.	Визначити не більше 5 пріоритетних ініціатив; використовувати тверді метрики для оцінки результатів; бути прозорими щодо ризиків ESG.	Стратегічний імператив для сучасного бізнесу.

## Продовження додатку А

1	2	3	4	5	6
Директива ЄС про екологічні заяви (Green Claims Directive — GCD)	Вимога обов'язкової попередньої незалежної верифікації екологічних тверджень третьою стороною та використання науково обґрунтованої методології оцінки (PEF).	Великі компанії (понад 10 співробітників, оборот >2 млн євро), регулятори, споживачі.	Боротьба з грінвошингом; штрафи до 4% річного обороту за невідповідність; підвищення довіри споживачів.	Проведення внутрішніх аудитів екологічних заяв; підготовка наукових доказів життєвого циклу продукту.	Впровадження (очікуване прийняття у 2025 році, виконання з 2026-2027 років).
Директива ЄС про розширення прав споживачів для екологічного переходу (EmpCo)	Заборона загальних екологічних маркувань (наприклад, «eco-friendly») без сертифікації; заборона заяв про вуглецеву нейтральність на основі офсетів.	Торгові компанії, маркетингові відділи, споживачі в ЄС.	Захист споживачів від дезінформації; вимога маркувати продукцію стікерами або виправляти існуючу упаковку.	Перегляд існуючої упаковки та маркетингових матеріалів до вересня 2026 року; відмова від термінів «climate neutral» без реальних скорочень емісії.	Діюча (набула чинності 2024 року, обов'язкова з 27 вересня 2026 року).
Корпоративна цифрова відповідальність (CDR) та Штучний інтелект	Етичне використання даних; прозорість алгоритмів (Explainable AI); боротьба з алгоритмічною упередженістю.	ІТ-директори, відділи управління ризиками, розробники ШІ, HR-департаменти.	Зміцнення довіри до цифрових продуктів; мінімізація ризиків кібершахрайства та дипфейків (збитки до 40 млрд дол. до 2027 року).	Призначення незалежних офіцерів із захисту даних (DPO); впровадження фреймворків типу «CDR Building Bloxx».	Активна фаза формування та навчання.
Звіт McKinsey: Стан організацій 2026	Три тектонічні сили: впровадження ШІ (агентський ШІ), геополітична невизначеність, еволюція очікувань працівників.	Топ-менеджмент, лідери організацій, HR-директори.	Перехід від короткострокової стійкості до тривалої продуктивності; радикальна зміна ролі середньої ланки менеджменту.	Інвестування в людський капітал та здоров'я працівників; розвиток «внутрішнього лідерства» (self-leadership).	Поточний стратегічний орієнтир.
Антикризова та «Партизанська» КСВ (досвід України)	Відмова від нейтралітету в умовах війни; пряма підтримка армії та гуманітарне забезпечення; енергетична автономність.	Український бізнес, міжнародні інвестори, громадські організації.	Збереження операційної життєздатності; національна солідарність; залучення партнерів для майбутньої відбудови (Open RAN, 5G).	Авансова сплата податків; релокація персоналу; створення спеціалізованих цифрових рішень (застосунки для тривоги, пошуку роботи).	Фаза виживання та адаптації.



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009; тел./факс +380 (352) 51-75-75;  
www.wunu.edu.ua; rektor@wunu.edu.ua; ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 33680120

№ 126-28/1519

4 серпня 2026р.

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
БАНДУРКИ Максима Богдановича на тему: «Управлінський облік  
корпоративної соціальної відповідальності бізнесу» у навчальний процес  
Західноукраїнського національного університету**

Видана про те, що основні положення, теоретичні висновки та практичні рекомендації дисертаційного дослідження БАНДУРКИ Максима Богдановича успішно впроваджені та використовуються в освітньому процесі Західноукраїнського національного університету при підготовці здобувачів вищої освіти ступеня магістра зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Зокрема, результати наукових пошуків автора інтегровано у лекційні курси, практичні заняття та методичне забезпечення навчальних дисциплін кафедри обліку та оподаткування: «Управлінський облік» та «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством».

Методичні підходи дисертанта щодо оцінки ефективності КСВ-проектів та моніторингу раціонального використання природного капіталу використовуються магістрами випускової кафедри при написанні кваліфікаційних робіт та наукових тез, присвячених специфіці обліку в умовах сталого розвитку та євроінтеграційних вимог.

Висновки і практичні пропозиції, сформульовані Бандуркою М.Б., дозволили модернізувати методика викладання дисциплін обліково-аудиторського циклу через наближення теорії до сучасних глобальних практик ESG-звітності.

Довідку видано для подання до спеціалізованої вченої ради.

**Проректор  
з науково-педагогічної роботи**



**Віктор ОСТРОВЕРХОВ**

Вікторія ДУБНО  
+380680558202

**ДОВІДКА**  
**про впровадження**  
**результатів дисертаційного дослідження**

Видана **Бандурці Максиму Богдановичу** про те, що наукові результати та рекомендації його дисертаційного дослідження на тему «Управлінський облік корпоративної соціальної відповідальності бізнесу» були успішно апробовані та впроваджені в практичну діяльність Фермерського господарства «Земля» (ЕДРПОУ 14044706) Тернопільського району Тернопільської області.

Зокрема, у поточну діяльність підприємства впроваджено розроблений автором алгоритм ідентифікації та систематизації екологічних та соціальних витрат господарства (зокрема, витрат на раціональне використання земельних ресурсів, внесення біодобрив, охорону праці та підтримку соціальної інфраструктури села). Це дозволило чітко розмежувати виробничі витрати та цільові інвестиції в корпоративну соціальну відповідальність (КСВ).

Господарством також прийнято до використання запропоновані в дисертації форми внутрішніх рапортів, які дозволяють поєднувати фінансові результати з нефінансовими метриками сталого розвитку. Це спростило процес моніторингу екологічного впливу діяльності підприємства та раціонального використання природного капіталу.

Методичні рекомендації автора щодо оцінки ефективності КСВ-проектів використовуються керівництвом фермерського господарства під час планування бюджету на підтримку місцевої громади та пайовиків, що знизило ризики виникнення соціальних конфліктів та підвищило лояльність орендодавців землі.

Наукові положення та практичні рекомендації впроваджені на підприємстві не потребували принципових змін існуючої системи бухгалтерського обліку та не призвели до додаткового навантаження на обліковий персонал.

Довідку видано для подання до спеціалізованої вченої ради.

Голова ФГ «Земля»

\_\_\_\_\_ **Стефан ДРЕВНІЦЬКИЙ**

(М.П.)

*23 червня 2026*



**ДОВІДКА**  
про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
**БАНДУРКИ Максим Богдановича на тему**  
**«Управлінський облік корпоративної соціальної відповідальності бізнесу»**

Результати наукових досліджень аспіранта кафедри обліку і оподаткування Західноукраїнського національного університету Бандурки Максима Богдановича були використані у практичній діяльності підприємства ФГ «СІЧ-В» (ЕДРПОУ 35238864) для реформування існуючої системи внутрішнього звітування. Зокрема, у практику фінансово-економічної служби товариства було впроваджено розроблену автором методику ідентифікації, групування та аналітичного обліку екологічних витрат та витрат на соціальні заходи, що дозволило забезпечити керівництво оперативною інформацією про реальні обсяги фінансування програм корпоративної соціальної відповідальності.

Економічний ефект від впровадження рекомендацій полягає у зниженні ризиків виникнення екологічних штрафів та підвищенні лояльності персоналу, що підтверджується актами внутрішнього аудиту підприємства за звітний період.

Довідку видано для подання до спеціалізованої вченої ради Західноукраїнського національного університету.

Директор ФГ «СІЧ-В»



Дмитро БІЛИЙ

20 травня 2026 р.

## ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
БАНДУРКИ Максима Богдановича на тему  
«Управлінський облік корпоративної соціальної відповідальності бізнесу»

Довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження Бандурки Максима Богдановича на тему «Управлінський облік корпоративної соціальної відповідальності бізнесу» видана ТОВ «ГЕРАСИМІВ АГРО» (ЄДРПОУ 43213818) про те, що наукові положення, висновки та практичні рекомендації його дисертаційної роботи були безпосередньо використані у практичній діяльності підприємства для реформування існуючої системи внутрішнього звітування.

Підприємством було апробовано та прийнято до застосування запропоновані в дисертації форми внутрішньої управлінської звітності, які інтегрують фінансові показники діяльності з нефінансовими метриками сталого розвитку, що суттєво підвищило якість обґрунтування стратегічних рішень керівництва та забезпечило прозорість взаємодії із місцевими громадами. Використання зазначених наукових результатів дало змогу оптимізувати розподіл соціальних інвестицій підприємства, підвищити ефективність контролю за використанням природних ресурсів та зміцнити репутаційні позиції компанії перед іноземними партнерами.

Директор \_\_\_\_\_

Назарій МАРУК

5 травня 2026 р.

