

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

УДК 657.6:005.35:006.44(477)

DOI: <https://doi.org/10.66416/2522-1620.5.2026.88-100>

ГАБОР В. С.
СИМАНЮК О. Б.

Ризик-орієнтований аудит звітності зі сталого розвитку підприємств України в умовах імплементції Європейських стандартів

Предметом дослідження є методологічне та організаційне забезпечення ризик-орієнтованого аудиту звітності зі сталого розвитку підприємств України за умов наближення національного регулювання до Директиви Європейського Союзу щодо корпоративної звітності зі сталого розвитку, Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку та міжнародних стандартів надання впевненості.

Метою статті є обґрунтування авторського підходу до ідентифікації, оцінювання та ранжування ризиків суттєвого викривлення інформації зі сталого розвитку, а також формування методичної моделі розподілу аудиторських процедур між ділянками звітності з різною доказовою складністю.

Методи дослідження. Застосовано інституційний і порівняльно-правовий аналіз, структурно-динамічне зіставлення, контент-аналіз міжнародних досліджень практики надання впевненості, метод експертного шкалювання, матричне ранжування ризиків, табличну систематизацію та структурно-логічне моделювання аудиторського процесу.

Результати дослідження. Встановлено, що частка найбільших компаній світу, які отримували незалежне підтвердження принаймні частини інформації зі сталого розвитку, зросла з 51 % у 2019 році до 73 % у 2023 році, тоді як розрив між поширеністю звітування і зовнішнього підтвердження скоротився з 40 до 25 відсоткових пунктів. Обґрунтовано, що для України основний ризик імплементції полягає не у формальному запровадженні звітності, а у невідповідності між широтою Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку, зрілістю внутрішніх інформаційних систем підприємств і спроможністю ринку аудиторських послуг. Запропоновано чотирикомпонентну модель залишкового ризику, яка враховує ймовірність викривлення, значущість наслідків, дефіцит належних доказів та ефективність внутрішнього контролю. Розроблено карту десяти зон ризику, серед яких найвищий пріоритет мають дані ланцюга створення вартості, непрямі викиди парникових газів, оцінка подвійної суттєвості та межі консолідації звітності.

Сфера застосування результатів. Запропоновані положення можуть використовуватися суб'єктами аудиторської діяльності під час планування завдань із надання обмеженої або обґрунтованої впевненості, підприємствами під час побудови систем внутрішнього контролю нефінансо-

вих даних, органами професійного нагляду, Міністерством фінансів України та освітніми установами під час розроблення методичних і кваліфікаційних вимог.

Висновки. Ризик-орієнтований аудит звітності зі сталого розвитку має спиратися на перевірку не лише оприлюднених показників, а й процесу визначення суттєвих впливів, ризиків і можливостей, інформаційного маршруту показника від первинного джерела до звіту, обґрунтованості оцінок та повноти охоплення ланцюга створення вартості. Імплементация Європейських стандартів в Україні потребує синхронного оновлення законодавства, професійної підготовки аудиторів, цифрової інфраструктури звітування та механізмів контролю якості.

Ключові слова: ризик-орієнтований аудит, звітність зі сталого розвитку, надання впевненості, Європейські стандарти звітності зі сталого розвитку, подвійна суттєвість, ланцюг створення вартості, аудиторський ризик, внутрішній контроль, зелений камуфляж, європейська інтеграція.

VOLODYMYR HABOR

OKSANA SYMANIUK

Risk-based audit of sustainability reporting by Ukrainian enterprises under the implementation of European standards

The subject of the study is the methodological and organisational framework for risk-based audits of sustainability reporting by Ukrainian enterprises as national regulation converges with the European Union Corporate Sustainability Reporting Directive, European Sustainability Reporting Standards and international assurance standards.

The purpose of the article is to develop an authorial approach to identifying, assessing and ranking risks of material misstatement in sustainability information and to design a methodological model for allocating audit procedures across reporting areas with different levels of evidence complexity.

Research methods. The study employs institutional and comparative legal analysis, structural and dynamic comparison, content analysis of international assurance practice, expert scoring, risk-matrix ranking, tabular systematisation and structural-logical modelling of the assurance process.

Results of work. The share of the world's largest companies obtaining independent assurance over at least part of their sustainability information increased from 51 per cent in 2019 to 73 per cent in 2023, while the reporting-assurance gap narrowed from 40 to 25 percentage points. For Ukraine, the principal implementation risk lies not in the formal introduction of reporting but in the mismatch between the breadth of European Sustainability Reporting Standards, the maturity of corporate information systems and the capacity of the assurance market. A four-component residual-risk model is proposed, incorporating the probability of misstatement, the significance of consequences, the deficit of appropriate evidence and the effectiveness of internal control. A ten-area risk map is developed, with value-chain data, indirect greenhouse-gas emissions, double materiality assessment and reporting-boundary determination receiving the highest audit priority.

Field of application of the results. The proposed framework may be used by audit firms in planning limited- or reasonable-assurance engagements, by enterprises in designing internal controls over non-financial data, and by oversight bodies, the Ministry of Finance of Ukraine and educational institutions in developing methodological and professional qualification requirements.

Conclusions. Risk-based sustainability assurance should examine not only disclosed indicators but also the process for identifying material impacts, risks and opportunities, the data trail from the primary source to the report, the validity of estimates and the completeness of value-chain coverage. Effective implementation in Ukraine requires synchronised development of legislation, professional competence, digital reporting infrastructure and quality-control mechanisms.

Keywords: risk-based audit, sustainability reporting, assurance, European Sustainability Reporting Standards, double materiality, value chain, audit risk, internal control, greenwashing, European integration.

Постановка проблеми. Корпоративна звітність зі сталого розвитку переходить із площини добровільних комунікацій у сферу регульованого публічного звітування, придатного для інвестиційних, кредитних, управлінських і наглядових рішень. Зміна статусу інформації зумовлює відповідну зміну вимог до її достовірності. Дані про викиди, використання ресурсів, умови праці, ділову поведінку, кліматичні цілі та впливи в ланцюгу створення вартості більше не можуть оцінюватися лише за повнотою опису або зовнішньою привабливістю звіту. Для користувача набувають значення походження показника, сталість методики, контрольованість інформаційного маршруту та можливість одержання незалежних доказів.

Європейська модель регулювання закріпила обов'язкове подання інформації за Європейськими стандартами звітності зі сталого розвитку (European Sustainability Reporting Standards, ESRS), принцип подвійної суттєвості, цифрове маркування та зовнішнє надання впевненості. Для українських підприємств відповідні вимоги мають подвійний вплив. Частина суб'єктів у перспективі підпадатиме під прямі національні обов'язки, а значно ширше коло компаній уже стикається з інформаційними запитами банків, інвесторів, міжнародних партнерів і замовників у ланцюгах постачання.

Складність аудиту такої звітності визначається природою її інформаційної бази. Фінансовий облік переважно оперує подіями, що мають документальне та вартісне вираження, тоді як звітність зі сталого розвитку поєднує фізичні вимірники, розрахункові коефіцієнти, сценарні оцінки, експертні судження, дані третіх сторін і відомості про майбутні наміри. У межах одного звіту співіснують ретроспективні факти та перспективні твердження, а межі звітування можуть виходити далеко за юридичний периметр групи.

Традиційний підхід, заснований на рівномірній перевірці переліку показників, не відповідає такій неоднорідності. Аудиторський ресурс повинен концентруватися на ділянках, де поєднуються висока ймовірність викривлення, значущі наслідки для користувачів, недостатність надійних доказів і слабкість внутрішнього контролю. Відтак наукова проблема полягає у формуванні ризик-орієнтованої методології, яка перетворює великий масив розкриттів ESRS на обґрунтовану систему пріоритетів аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Теоретична основа аудиту звітності зі сталого розвитку формується на перетині досліджень аудиторського ризику, якості нефінансового звітування, незалежного надання впевненості, корпоративного управління та інформаційної асиметрії. С. Хазаеа, Ц. Чжу, С. Хатіб, А. Базхаїр і А. Еламер на підставі систематичного огляду 94 праць довели, що зовнішнє підтвердження підвищує довіру до звітів, однак практика залишається неоднорідною за суб'єктами, стандартами, рівнем впевненості та охопленням показників [16]. Така неоднорідність ускладнює порівняльність аудиторських висновків і посилює значення єдиного професійного стандарту.

Ф. Меццанотте розглядає подвійну суттєвість як правову та методологічну конструкцію, що поєднує оцінку впливу підприємства на людей і довікля з оцінкою фінансових наслідків питань сталого розвитку для самого підприємства [17]. Для аудиту наведений підхід означає розширення об'єкта перевірки. Аудитор має оцінювати не лише коректність уже відібраних показників, а й обґрунтованість процесу, за допомогою якого керівництво визначило коло суттєвих тем і відкинуло інші теми як несуттєві.

А. Каземі, С. Мехрані та С. Хомайун запропонували модель ризику недостовірного звітування, у якій провідне значення мають внутрішній контроль, корпоративний нагляд, професійна підготовка, технології та аналітика даних [18]. Результати їхнього дослідження підтверджують доцільність переходу від перевірки кінцевого звіту до оцінювання системи його формування. Водночас запропонований авторами підхід орієнтований переважно на чинники шахрайства і потребує адаптації до структури аудиторського ризику та вимог ESRS.

З. Лю, К. Джабб і С. Абхаяванса дослідили вибір компаніями постачальника послуг із підтвердження інформації зі сталого розвитку та показали роль характеристик ради директорів у поєднанні фінансового аудиту і нефінансового надання впевненості [19]. К. Аль-Хаджая та співавтори доводять, що ефективність аудиторського комітету посилює позитивний вплив зовнішнього підтвердження на якість окремої звітності зі сталого розвитку [20]. Отже, якість завдання визначається не тільки професійними процедурами аудитора, а й зрілістю корпоративного нагляду замовника.

В українській науковій літературі М. Кучерява та А. Швагер систематизували досвід регулювання аудиту звітності зі сталого розвитку в Європейському Союзі та обґрунтували необхідність інституційної підготовки національної системи аудиту [15]. Водночас переважна частина вітчизняних праць зосереджується на нормативній архітектурі та загальній ролі зовнішнього підтвердження. Методичні питання ранжування ділянок звіту, кількісного вимірювання залишкового ризику, розподілу аудиторського часу й перевірки подвійної суттєвості розкрито недостатньо.

Узагальнення наукового доробку дає підстави виокремити нерозв'язану ланку. Чинні дослідження переконливо пояснюють, навіщо потрібне надання впевненості, проте меншою мірою відповідають на питання, як аудитор повинен перетворити широкий і неоднорідний масив показників сталого розвитку на послідовну карту ризиків. Потребує також уточнення взаємозв'язок між подвійною суттєвістю для укладача звіту та аудиторською суттєвістю для виконавця завдання.

Метою статті є обґрунтування теоретико-методичних засад ризик-орієнтованого аудиту звітності зі сталого розвитку підприємств України, статистичне оцінювання світових тенденцій зовнішнього підтвердження, визначення інституційних передумов імплементації європейських стандартів та розроблення авторської моделі оцінювання і ранжування ризиків суттєвого викривлення.

Виклад основного матеріалу. Перехід до регульованої звітності зі сталого розвитку змінює архітектуру корпоративної підзвітності значно глибше, ніж просте додавання екологічного

або соціального розділу до річного звіту. Підприємство повинно пов'язати стратегічні наміри, операційні процеси, фізичні потоки ресурсів, трудові відносини, систему ризик-менеджменту й фінансові наслідки в єдиному інформаційному контурі. Аудитор, зі свого боку, одержує об'єкт перевірки, у якому достовірність окремої цифри залежить від правильності меж звітування, методики оцінювання, повноти ланцюга створення вартості та узгодженості нефінансових тверджень із фінансовими даними.

Міжнародна практика демонструє швидке зближення поширеності звітування і зовнішнього підтвердження. За даними Міжнародної федерації бухгалтерів, Американського інституту сертифікованих громадських бухгалтерів та Інституту дипломованих управлінських бухгалтерів, вибірка охоплює 1400 найбільших компаній із країн Групи двадцяти, Гонконгу, Сінгапуру та інших досліджуваних юрисдикцій [12–14]. Динаміка основних показників наведена в табл. 1.

Показники табл. 1 відображають не лише кількісне поширення практики, а й зміну очікувань користувачів. У 2019 році незалежним підтвердженням було охоплено 56 % компаній, які оприлюднювали інформацію зі сталого розвитку. У 2023 році відповідний коефіцієнт підвищився до 74,5 %. Зменшення розриву між звітуванням і підтвердженням на 15 відсоткових пунктів свідчить про поступове перетворення надання впевненості з додаткової репутаційної послуги на нормальний елемент корпоративної звітності.

Одночасно частка аудиторських і бухгалтерських фірм серед виконавців завдань зменши-

Таблиця 1. Світова динаміка звітування та незалежного підтвердження інформації зі сталого розвитку у 2019–2023 роках

Показник	2019 р.	2020 р.	2022 р.	2023 р.	Зміна 2019–2023 рр., в. п.
Компанії, що оприлюднювали інформацію зі сталого розвитку, %	91	92	98	98	+7
Компанії, що отримували зовнішнє підтвердження принаймні частини інформації, %	51	58	69	73	+22
Коефіцієнт охоплення звітності підтвердженням*, %	56,0	63,0	70,4	74,5	+18,5
Розрив між звітуванням і зовнішнім підтвердженням, в. п.	40	34	29	25	–15
Частка аудиторських і бухгалтерських фірм серед постачальників підтвердження, %	63	61	58	55	–8

Джерело: складено та розраховано автором за даними Міжнародної федерації бухгалтерів, AICPA & CIMA [12–14].

* Розраховано як відношення частки компаній із зовнішнім підтвердженням до частки компаній, що оприлюднювали інформацію зі сталого розвитку.

лася з 63 до 55 %. Наведена тенденція не означає послаблення ролі аудиторської професії. Вона відображає розширення ринку за рахунок інженерних, екологічних, консультаційних і сертифікаційних організацій, які мають спеціальні знання щодо окремих показників. Для регулятора виникає завдання забезпечити однакові вимоги до етики, незалежності, управління якістю та достатності доказів незалежно від професійного походження виконавця.

Переважання обмеженого рівня впевненості також має методичне значення. У 2020 році 82 % завдань мали обмежене охоплення, а зовнішнє підтвердження нерідко стосувалося лише викидів парникових газів [14]. За такого підходу користувач може помилково переносити довіру до перевіреного показника на весь звіт. Аудиторський звіт повинен чітко визначати межі завдання, застосовані критерії, рівень упевненості та виключені ділянки, інакше формальна наявність підтвердження здатна посилити, а не зменшити інформаційну асиметрію.

Європейська нормативна модель намагається усунути таку фрагментарність. Директива Європейського Союзу щодо корпоративної звітності зі сталого розвитку (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) інтегрувала інформацію зі сталого розвитку до звіту про управління, установила обов'язок застосовувати ESRS і передбачила зовнішнє надання обмеженої впевненості [5]. Делегований регламент Комісії (ЄС) 2023/2772 затвердив перший набір із двох наскрізних та десяти тематичних стандартів [7].

Нормативна конструкція Європейського Союзу протягом 2025–2026 років зазнала суттєвого перегляду. Директива (ЄС) 2026/470 звузила сферу обов'язкового звітування до компаній із понад 1000 працівниками та чистим річним оборотом понад 450 млн євро, а для підприємств третіх країн установила окремі пороги обороту в Європейському Союзі [6]. Зміна сфери застосування зменшує кількість прямих адресатів, проте не усуває ринкового попиту на дані. Банки, інвестори та великі замовники продовжуватимуть оцінювати кліматичні, соціальні та управлінські ризики контрагентів.

Окреме значення має запроваджене у 2026 році обмеження інформаційних запитів у ланцюгу створення вартості. Компанії, що звітують за CSRD, не можуть вимагати від суб'єктів із чисель-

ністю до 1000 працівників більше інформації, ніж передбачатиме добровільний стандарт, хоча можуть звертатися з додатковими запитами із зазначенням права контрагента відмовитися [6]. Для аудиту виникає нова суперечність. Обов'язок звітуючого підприємства охопити суттєві впливи ланцюга зберігається, тоді як можливість примусово отримати деталізовані первинні дані обмежується. Аудитор має оцінювати обґрунтованість розрахункових наближень, вибір зовнішніх баз даних і повноту альтернативних процедур.

Україна заклала нормативну основу імплементації розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 жовтня 2024 року № 1015–р, яким схвалено Стратегію запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку [1]. Документ передбачає застосування ESRS, електронний формат, оприлюднення звітності разом з аудиторським звітом, професійну підготовку та контроль якості. Кількісні й часові орієнтири Стратегії систематизовано в табл. 2.

Стратегія формує необхідний інституційний каркас, однак її цільові параметри потребують динамічного перегляду. Документ ухвалено до набрання чинності Директивою (ЄС) 2026/470 і відтворює первинну етапність CSRD. Механічне перенесення застарілої сфери охоплення може призвести або до надмірного регуляторного навантаження, або до розриву між національними та європейськими вимогами. Доцільним є дворівневий режим: обов'язкове звітування і надання впевненості для визначеного законом кола великих підприємств та пропорційний добровільний стандарт для інших компаній, залучених до міжнародних ланцюгів постачання.

Показник у 100 аудиторів слід оцінювати не лише як кадрову кількість. Звітність охоплює кліматичні моделі, інженерні вимірювання, трудове право, біорізноманіття, права людини, цифрові системи та фінансові наслідки. Один фахівець не може мати однаково глибоку компетентність у всіх сферах. Ринкова спроможність визначатиметься наявністю багатопрофільних команд, правилами використання роботи зовнішніх експертів, секторною спеціалізацією та системою консультацій зі складних питань.

Міжнародний стандарт із надання впевненості у звітності зі сталого розвитку 5000 (International Standard on Sustainability Assurance 5000, ISSA 5000) створює єдину принципову основу для

Таблиця 2. Кількісні та інституційні орієнтири запровадження звітності й аудиту сталого розвитку в Україні

Напрямок	Нормативний орієнтир	Строк	Методичне значення для аудиту
Загальний горизонт	Запровадження подання звітності зі сталого розвитку	до 2030 р.	Потреба у поетапному переході від добровільного до регульованого надання впевненості
Кадрова спроможність	Щонайменше 100 підготовлених аудиторів	до 2030 р.	Необхідність міждисциплінарної підготовки та секторної спеціалізації
Ринкова спроможність	Щонайменше 20 суб'єктів аудиторської діяльності	до 2030 р.	Ризик концентрації ринку та нерівномірної доступності послуг
Охоплення аудитом	100 % підприємств, зобов'язаних подавати звітність	до 2030 р.	Потреба у стандартизованому мінімумі якості та суспільному нагляді
Інвестиційний ефект	Зростання кількості інвестиційних продуктів у 100 підприємств суспільного інтересу	до 2030 р.	Необхідність узгодження підтверджених показників із потребами інвесторів
Доступ до капіталу	Збільшення частки українських підприємств на міжнародних ринках капіталу на 50 %	до 2030 р.	Посилення відповідальності за порівнянність і відсутність оманливих тверджень
Освітня інфраструктура	Не менше трьох освітніх заходів щороку	2024–2026 рр.	Формування сталої системи підвищення кваліфікації
Цифрова інфраструктура	Єдині правила електронного формату та платформа оприлюднення	2025–2026 рр.	Поява окремого ризику цифрового маркування, повноти й цілісності даних

Джерело: систематизовано авторами за Стратегією запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку та операційним планом її реалізації [1].

обов'язкових і добровільних завдань, різних тем сталого розвитку та різних критеріїв звітування [9]. Стандарт набирає чинності для періодів, що починаються 15 грудня 2026 року або пізніше, із дозволеним достроковим застосуванням. Його професійно нейтральний характер дає змогу застосовувати вимоги як аудиторам, так і іншим виконавцям за умови дотримання належних етичних і якісних вимог.

У статті ризик-орієнтований аудит звітності зі сталого розвитку розглядається як завдання з надання впевненості, у межах якого характер, час і обсяг процедур визначаються оцінним ризиком суттєвого викривлення інформації та ризиком неналежного висновку. Термін «аудит» використовується у широкому професійному значенні й охоплює завдання з обмеженою або обґрунтованою впевненістю. Такий підхід узгоджується з національною Стратегією, але потребує чіткого нормативного розмежування рівнів впевненості та форм звіту виконавця.

Ризикова модель звітності зі сталого розвитку має відрізнятися від механічного перенесення формули аудиторського ризику фінансової звітності. Джерело викривлення часто виникає до моменту реєстрації показника. Невірно визначена суттєва тема, виключений сегмент ланцюга

постачання або необґрунтована методика розрахунку можуть зробити формально точний показник оманливим. Об'єктом оцінювання повинні бути твердження про охоплення, метод, вимірювання, часову послідовність, збалансованість і зв'язність інформації.

Авторський підхід передбачає чотири компоненти залишкового ризику для кожної ділянки звітності. Ймовірність викривлення відображає частоту помилок, складність процесу та наявність стимулів до упередженого подання. Значущість наслідків характеризує можливий вплив викривлення на рішення користувачів, дотримання законодавства, репутацію та фінансовий стан. Дефіцит доказів показує складність отримання належної й достатньої інформації. Ефективність контролю зменшує валовий ризик за умови, що контроль належно спроектований і реально функціонує.

Кількісно залишковий ризик окремої ділянки пропонується визначати за формулою:

$$R_i = P_i \times S_i \times E_i \times (6 - C_i) / 5,$$

де R_i – залишковий ризик i -ї ділянки; P_i – ймовірність суттєвого викривлення; S_i – значущість наслідків; E_i – дефіцит належних доказів; C_i – ефективність внутрішнього контролю. Кожний компонент оцінюється від 1 до 5. Множник $(6 - C_i) / 5$ забезпечує зменшення ризику в міру посилення контр-

олі, не зводячи його до нуля, позаяк навіть ефективна система не усуває ризик повністю.

Запропонована шкала не претендує на статистичну оцінку частоти помилок. Її функція полягає у формалізації професійного судження та забезпеченні послідовності планування. Значення 80 і більше віднесено до дуже високого ризику, 60–79 – до високого, 40–59 – до значного, менше 40 – до помірного. Приклад застосування моделі для типового великого промислового підприємства наведено в табл. 3.

Матриця показує, що найбільший ризик зосереджується не обов'язково в показниках із найвищою фінансовою величиною. Дані ланцюга створення вартості отримали максимальну оцінку через обмежений контроль підприємства над первинними джерелами, різномірність контрагентів, відмінності методик і можливість використання оцінок. В умовах обмеження інформаційних запитів до менших партнерів аудитор повинен оцінювати не лише одержані дані, а й логіку вибору наближень, секторних коефіцієнтів та меж екстраполяції.

Непрямі викиди категорії Score 3 належать до найскладніших ділянок, оскільки охоплюють придбані товари, транспортування, використання

продукції, відрядження, інвестиції та інші категорії поза прямим контролем підприємства. Ризик виникає через подвійний рахунок, неповні активнісні дані, невідповідні коефіцієнти викидів, зміну меж і вибір вигіднішої методики. Належна аудиторська відповідь потребує поєднання тестів даних, перевірки моделей і залучення фахівця з вуглецевого обліку.

Оцінка подвійної суттєвості має особливий статус, оскільки визначає склад усього подальшого звіту. Європейська дорадча група з фінансової звітності пропонує чотириетапний процес, що охоплює розуміння контексту, ідентифікацію фактичних і потенційних впливів, ризиків і можливостей, їх оцінювання та визначення суттєвої інформації [11]. Аудитор не підміняє судження керівництва власним переліком тем, проте перевіряє повноту джерел, послідовність критеріїв, обґрунтованість порогів і участь органів управління.

Трирівнева конструкція аудиторської суттєвості дає змогу узгодити ESRS із професійним плануванням. Перший рівень становить суттєвість впливу, що визначається масштабом, охопленням, невинністю негативного впливу та ймовірністю потенційної події. Другий рівень

Таблиця 3. Авторська матриця залишкового ризику суттєвого викривлення звітності зі сталого розвитку

Ділянка звітності	<i>P</i>	<i>S</i>	<i>E</i>	<i>C</i>	<i>R_i</i>	Рівень	Першочергова аудиторська відповідь
Дані ланцюга створення вартості	5	5	5	1	125	дуже високий	Зовнішні підтвердження, альтернативні джерела, вибіркоче простеження постачальників
Непрямі викиди парникових газів категорії Score 3	5	5	5	2	100	дуже високий	Перевірка меж, коефіцієнтів, активнісних даних і моделей оцінювання
Процес оцінки подвійної суттєвості	5	5	4	2	80	дуже високий	Тестування повноти зацікавлених сторін, критеріїв, порогів і затвердження наглядом
Показники відповідності Таксономії ЄС	4	5	5	2	80	дуже високий	Перевірка критеріїв істотного внеску, відсутності значної шкоди та мінімальних гарантій
Кліматичні цілі й плани переходу	4	5	4	2	64	високий	Перевірка базового року, ресурсного забезпечення, сценаріїв і узгодженості з бюджетами
Межі консолідації звітності	5	5	4	3	60	високий	Зіставлення юридичного, операційного та впливового периметрів
Порівняльні дані та перерахунки	4	4	4	3	38	помірний	Перевірка послідовності методик і обґрунтування змін базового року
Соціальні показники власної робочої сили	4	4	3	3	29	помірний	Звірка з кадровими системами, вибіркоче тестування та аналіз скарг
Цифрове маркування і таксономія звіту	4	3	4	2	38	помірний	Автоматизовані перевірки повноти тегів, контроль версій і цілісності файлу
Ділова поведінка й антикорупційні твердження	3	5	3	3	27	помірний	Аналіз повідомлень, розслідувань, санкцій, юридичних справ і роботи гарячої лінії

Джерело: розроблено автором. *P* – ймовірність викривлення; *S* – значущість наслідків; *E* – дефіцит доказів; *C* – ефективність внутрішнього контролю; *R_i* – залишковий ризик. Оцінки мають ілюстративно-методичний характер і підлягають адаптації до галузі, масштабу та системи контролю конкретного підприємства.

становить фінансова суттєвість, пов'язана з очікуваними наслідками для грошових потоків, доступу до фінансування та вартості капіталу. Третій рівень пропонується визначати як доказову суттєвість, тобто ступінь, за якого дефіцит перевірених доказів здатний змінити характер, час або обсяг процедур і форму висновку.

Доказова суттєвість не є додатковою вимогою до укладача звіту. Вона належить до методології аудитора й пояснює, чому два однаково важливі розкриття можуть потребувати різного обсягу роботи. Показник споживання електроенергії, підтверджений рахунками та автоматизованими лічильниками, має нижчу доказову складність, ніж оцінка впливу на біорізноманіття або прогноз скорочення викидів до 2035 року. Розподіл аудиторського часу за кількістю розкриттів у такому разі був би методично необґрунтованим.

Для практичного планування загальний бюджет часу H доцільно розподіляти пропорційно залишковому ризику:

$$H_i = H \times R_i / \sum R_i$$

де H_i – базовий бюджет часу на i -ту ділянку. Формула задає початкову пропорцію, яка коригується з огляду на рівень упевненості, необхідність залучення експертів, можливість використання роботи внутрішнього аудиту та результати тестування контролів. Її застосування зменшує ризик формального виконання однакового набору процедур для ділянок із принципово різною доказовою складністю.

Ризик-орієнтований процес доцільно будувати у семи послідовних блоках. Перший блок охоплює прийняття завдання, оцінку незалежності, компетентності команди й придатності критеріїв. До підписання договору виконавець має з'ясувати, чи існує документований процес подвійної суттєвості, чи визначено відповідальність керівництва, чи доступні первинні дані та чи немає неприйнятних обмежень обсягу.

Другий блок передбачає розуміння бізнес-моделі, ланцюга створення вартості та регуляторного середовища. Для підприємства енергетики домінуватимуть викиди, активи переходу й екологічні зобов'язання; для банку – фінансовані викиди, ризики портфеля й політика кредитування; для торговельної мережі – постачальники, праця в ланцюгу та походження продукції. Галузевий профіль повинен визначати попередню карту ризиків до початку детального тестування.

Третій блок охоплює перевірку меж звітування. Аудитор зіставляє фінансовий периметр консолідації, операційний контроль, частки участі, спільні операції та межі впливу. Відмінності між ними мають бути пояснені й послідовно застосовані. Особливої уваги потребують підприємства на тимчасово окупованих територіях, втрачені активи, переміщені виробничі майданчики та операції, щодо яких первинні дані недоступні.

Четвертий блок стосується інформаційного маршруту показника. Для кожного пріоритетного розкриття необхідно встановити джерело даних, відповідальну особу, частоту збору, правила перетворення, ручні коригування, контроль версій і спосіб перенесення до звіту. Простеження показника від оприлюдненого значення до первинного джерела та у зворотному напрямі дає змогу виявити втрати повноти й несанкціоновані зміни.

П'ятий блок охоплює тестування оцінок і перспективної інформації. Кліматичні цілі, сценарії, плани переходу та очікувані капітальні витрати не можуть підтверджуватися як історичні факти. Аудитор оцінює компетентність розробників моделі, внутрішню узгодженість припущень, зв'язок із затвердженою стратегією, бюджетами та інвестиційними рішеннями, а також чутливість результату до зміни основних параметрів.

Шостий блок передбачає оцінку збалансованості подання. Звітність може бути арифметично правильною, але оманливою через вибіркове висвітлення позитивних результатів, приховування невиконаних цілей, зміну базового року без належного пояснення або надмірне використання загальних декларацій. Ознаками ризику зеленого камуфляжу є невідповідність між текстовими твердженнями та капітальними бюджетами, нечіткі межі цілі, відсутність проміжних показників і систематичне замовчування негативних подій.

Сьомий блок охоплює формування висновку та комунікацію з органами управління. Аудитор повинен розмежовувати викривлення показника, недостатність доказів, невідповідність критеріям і недоліки процесу подвійної суттєвості. Для користувача істотно, чи модифікація висновку пов'язана з конкретним розкриттям, із ширшим обмеженням ланцюга створення вартості або з відсутністю належної системи підготовки звіту.

Система внутрішнього контролю підприємства має розвиватися до початку зовнішнього завдання. Відповідальність за звітність належить керів-

ництву, а не аудитору. До базових елементів належать затверджена політика звітування, власники показників, каталог джерел, методологічний довідник, контроль змін, незалежний внутрішній перегляд і документування суджень. Підприємство, яке формує звіт у кінці року шляхом одноразового збору електронних таблиць, створює значно вищий ризик помилок, ніж підприємство з інтегрованими процедурами протягом звітного періоду.

Внутрішній аудит може виконувати важливу підготовчу функцію, але межі використання його роботи повинні оцінюватися з огляду на об'єктивність, компетентність і системність. Найбільшу цінність має попередня перевірка інформаційних маршрутів, тестування дизайну контролів, аналіз готовності до ESRs та моніторинг виконання рекомендацій. Зовнішній виконавець не може покладатися на внутрішню роботу без власної оцінки її якості.

Професійна етика набуває підвищеного значення через поєднання консультаційних і підтверджувальних послуг. Міжнародні етичні стандарти для надання впевненості у звітності зі сталого розвитку охоплюють загрози упередженості, конфлікту інтересів, тиску, шахрайства, зеленого камуфляжу та неналежного використання зовнішніх експертів [10]. Для українського ринку доцільно встановити чіткі обмеження самоперевірки, коли одна команда розробляє методику показника, а потім підтверджує результат її застосування.

Оцінка компетентності зовнішнього експерта не повинна обмежуватися дипломом або професійним сертифікатом. Аудитор з'ясовує досвід у відповідній галузі, знання критеріїв, об'єктивність, якість вихідних даних, методи роботи та придатність результатів для цілей завдання. Висновок інженера або еколога є частиною аудиторського доказу, але не переносить на експерта відповідальність за загальний висновок.

Цифровий формат створює окрему групу ризиків. Помилка в таксономії або тегуванні може зробити правильну інформацію недоступною для автоматизованого пошуку, а неконтрольоване оновлення файлу після завершення перевірки — порушити цілісність підтвердженого звіту. Аудиторські процедури повинні охоплювати контроль версій, звірку тегів із текстом і таблицями, перевірку повноти обов'язкових елементів та захист остаточного електронного пакета.

Для органів суспільного нагляду головним завданням є перехід від формальної реєстрації виконавців до оцінювання якості конкретних методик. Інспекція повинна охоплювати документування ризиків, обґрунтованість суттєвості, використання експертів, достатність доказів із ланцюга створення вартості, незалежність і відповідність висновку фактичному обсягу процедур. Однакові назви послуг не гарантують однакового рівня впевненості.

Імплементация європейських стандартів доцільна за принципом пропорційності. Великі підприємства суспільного інтересу потребують повного регуляторного режиму, тоді як середні компанії можуть застосовувати спрощену добровільну модель, сумісну з інформаційними потребами банків і замовників. Пропорційність не означає послаблення достовірності. Вона передбачає меншу кількість показників за збереження чітких критеріїв, контрольованих джерел і прозорого опису обмежень.

Для українських підприємств воєнні умови утворюють специфічні ризики, які не можуть бути повністю відображені типовою європейською практикою. Руйнування активів, вимушене переміщення працівників, переривання ланцюгів постачання, неповнота даних із небезпечних територій і зміна енергетичного балансу впливають на порівнянність показників. Аудитор має відрізнити об'єктивне обмеження доступу до інформації від використання воєнних обставин як універсального пояснення для відсутності контролю.

Результативність національної моделі доцільно оцінювати не кількістю оприлюднених звітів, а комплексом індикаторів. До них належать частка звітів із зовнішнім підтвердженням, частка модифікованих висновків, структура причин модифікації, кількість підготовлених фахівців за галузями, тривалість завдання, концентрація ринку, результати інспекцій якості, частота перерахунку показників і кількість виявлених невідповідностей між звітністю та публічними даними.

Статистична база повинна формуватися на електронній платформі з можливістю анонізованого агрегування. Наявність таких даних дала б змогу перейти від експертного шкалювання ризиків до емпіричного оцінювання частоти помилок, побудови галузевих профілів і визначення показників, які найчастіше спричиняють модифікацію висновку. Без систематизованих результатів перших циклів аудиту професійне регулювання ризикує залишитися переважно нормативним.

З огляду на викладене, адаптаційний механізм для України має поєднати п'ять взаємозалежних напрямів. Законодавчий напрям забезпечує актуалізацію сфери застосування з урахуванням змін ЄС. Методичний напрям охоплює переклад і прийняття ISSA 5000, розроблення національних рекомендацій та галузевих прикладів. Кадровий напрям передбачає міждисциплінарні програми й спеціалізацію. Цифровий напрям забезпечує простежуваність даних і машинозчитуваний формат. Наглядовий напрям формує однакові вимоги до всіх виконавців і публічну аналітику якості.

Висновки

Проведене дослідження засвідчило, що поширення звітності зі сталого розвитку випереджає формування однорідної практики її зовнішнього підтвердження. У 2019–2023 роках частка найбільших компаній світу, що отримували незалежне підтвердження принаймні частини розкриттів, зросла з 51 до 73 %, а розрив між звітуванням і підтвердженням скоротився з 40 до 25 відсоткових пунктів. Водночас зменшення частки аудиторських фірм серед виконавців до 55 % і збереження переважно обмеженого охоплення доводять необхідність єдиних стандартів якості, етики та прозорого опису меж завдання.

Європейська модель формує для України складний, але послідовний орієнтир. ESRs вимагають оцінювання подвійної суттєвості, охоплення ланцюга створення вартості, зв'язності з фінансовою звітністю та цифрового формату. ISSA 5000 створює професійно нейтральну основу надання впевненості. Директива (ЄС) 2026/470 змінила сферу обов'язкового застосування й обмежила надмірні інформаційні запити до менших контрагентів. Національна Стратегія, ухвалена до цих змін, потребує нормативної синхронізації, щоб уникнути розриву між українськими правилами та актуальною конструкцією Європейського Союзу.

Авторський підхід полягає у переході від перевірки переліку розкриттів до оцінювання залишкового ризику кожної ділянки. Запропонована модель поєднує ймовірність викривлення, значущість наслідків, дефіцит доказів і ефективність внутрішнього контролю. Її застосування дає змогу формалізувати професійне судження, ранжувати ділянки та пропорційно розподіляти аудиторський ресурс. Найвищий ризик для типового великого підприємства пов'язаний із даними ланцюга

створення вартості, непрямими викидами парникових газів, процесом подвійної суттєвості й показниками відповідності Таксономії ЄС.

Методологія аудиту повинна охоплювати три рівні суттєвості. Суттєвість впливу визначає значення діяльності підприємства для людей і довкілля. Фінансова суттєвість відображає наслідки питань сталого розвитку для вартості підприємства та доступу до ресурсів. Доказова суттєвість характеризує складність отримання належних доказів і визначає інтенсивність аудиторської відповіді. Поєднання трьох рівнів запобігає ситуації, коли значущі, але важко перевірювані теми отримують меншу увагу лише через відсутність готових даних.

Практичне впровадження потребує попередньої зрілості підприємства. Політика звітування, власники показників, каталог джерел, документовані методики, контроль версій, внутрішній перегляд і нагляд аудиторського комітету мають діяти протягом звітного періоду. Зовнішній аудитор не може компенсувати відсутність системи підготовки даних і не повинен перетворювати завдання з надання впевненості на спільне складання звіту.

Для державної політики першочерговими є актуалізація законодавчої сфери застосування, прийняття стандартів надання впевненості та етики, підготовка міждисциплінарних команд, створення електронної платформи і формування ризик-орієнтованого суспільного нагляду. Кількісні орієнтири у 100 аудиторів і 20 суб'єктів аудиторської діяльності мають доповнюватися якісними показниками секторної компетентності, результатами інспекцій і здатністю залучати незалежних експертів.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з емпіричною перевіркою запропонованої матриці на матеріалах перших українських звітів за ESRs, визначенням галузевих ваг ризику, оцінюванням впливу зовнішнього підтвердження на вартість капіталу та побудовою статистичної моделі ймовірності модифікації висновку залежно від зрілості внутрішнього контролю і доказової складності показників.

Список використаних джерел:

1. Кабінет Міністрів України. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку: розпорядження від 18 жовтня 2024 р. № 1015–р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1015-2024-%D1%80>.

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14>.

3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258–VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19>.

4. Міністерство фінансів України. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: наказ від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

5. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 as regards corporate sustainability reporting. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj>.

6. Directive (EU) 2026/470 of the European Parliament and of the Council of 24 February 2026 as regards certain corporate sustainability reporting and due diligence requirements. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2026/470/oj>.

7. Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU as regards sustainability reporting standards. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj.

8. Regulation (EU) 2020/852 of the European Parliament and of the Council of 18 June 2020 on the establishment of a framework to facilitate sustainable investment. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2020/852/oj>.

9. International Auditing and Assurance Standards Board. International Standard on Sustainability Assurance 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements. 2024. URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance>.

10. International Ethics Standards Board for Accountants. International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards). 2025. URL: <https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-international-ethics-standards-sustainability-assurance-including-international>.

11. EFRAG. Materiality Assessment Implementation Guidance. May 2024. URL: https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/IG%201%20Materiality%20Assessment_final.pdf.

12. IFAC, AICPA & CIMA. The State of Play: Sustainability Disclosure and Assurance. Five-Year Trends and Analysis, 2019–2023. 2025. URL: <https://www.ifac.org/news-events/2025-05/more->

[global-companies-seek-assurance-sustainability-reporting-study-ifac-aicpa-cima-shows](https://www.ifac.org/news-events/2025-05/more-global-companies-seek-assurance-sustainability-reporting-study-ifac-aicpa-cima-shows).

13. IFAC, AICPA & CIMA. Sustainability Reporting and Assurance Practices of Largest Global Companies Continue to Mature. 2024. URL: <https://www.ifac.org/news-events/2024-02/sustainability-reporting-and-assurance-practices-largest-global-companies-continue-mature-ifac-aicpa>.

14. IFAC, AICPA & CIMA. More Companies Obtaining Independent Assurance on Sustainability Data. 2022. URL: <https://www.ifac.org/news-events/2022-08/more-companies-obtaining-independent-assurance-sustainability-data-according-global-study-ifac-aicpa>.

15. Кучерява М. В., Швагер А. В. Аудит звітності підприємств про сталий розвиток: досвід регулювання в Європейському Союзі. Наукові праці НДФІ. 2023. № 4 (105). С. 110–123. DOI: <https://doi.org/10.33763/npndfi2023.04.110>.

16. Hazaea S. A., Zhu J., Khatib S. F. A., Bazhair A. H., Elamer A. A. Sustainability assurance practices: a systematic review and future research agenda. Environmental Science and Pollution Research. 2022. Vol. 29. P. 4843–4864. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11356-021-17359-9>.

17. Mezzanotte F. E. Corporate sustainability reporting: double materiality, impacts, and legal risk. Journal of Corporate Law Studies. 2024. Vol. 23, No. 2. P. 633–663. DOI: <https://doi.org/10.1080/14735970.2024.2319058>.

18. Kazemi A., Mehrani S., Homayoun S. Risk in Sustainability Reporting: Designing a DEMATEL-Based Model for Enhanced Transparency and Accountability. Sustainability. 2025. Vol. 17, No. 2. Article 549. DOI: <https://doi.org/10.3390/su17020549>.

19. Liu Z., Jubb C. A., Abhayawansa S. Choice of financial audit firm and ESG assurance firm: The role of board of director characteristics. The British Accounting Review. 2025. Vol. 57, No. 2. Article 101505. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2024.101505>.

20. Al-Hajaya K., Almahameed E. A., Sawan N., Altarawneh M. S., Eltwari A., Salem R. Audit Committees and the Quality of Standalone Sustainability Reporting: Considering the Moderating Role of External Assurance: Evidence From the Global Chemical Industry. Business Strategy and the Environment. 2025. Vol. 34, No. 5. P. 6210–6228. DOI: <https://doi.org/10.1002/bse.4297>.

21. Accountancy Europe. CSRD readiness: limited assurance approach to double materiality assessment. 2024. URL: <https://accountancyeurope.eu/publications/csrd-readiness-limited-assurance-approach-to-double-materiality-assessment/>.

References:

1. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2024). Strategy for the introduction of sustainability reporting by enterprises, Resolution No. 1015-r. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/1015-2024-%D1%80>.
2. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). Law of Ukraine on Accounting and Financial Reporting No. 996-XIV. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14>.
3. Verkhovna Rada of Ukraine. (2017). Law of Ukraine on Audit of Financial Statements and Auditing No. 2258-VIII. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19>.
4. Ministry of Finance of Ukraine. (2018). Methodological recommendations for preparing the management report, Order No. 982. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.
5. European Parliament and Council. (2022). Directive (EU) 2022/2464 as regards corporate sustainability reporting. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj>.
6. European Parliament and Council. (2026). Directive (EU) 2026/470 as regards certain corporate sustainability reporting and due diligence requirements. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2026/470/oj>.
7. European Commission. (2023). Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 as regards sustainability reporting standards. Retrieved from https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj.
8. European Parliament and Council. (2020). Regulation (EU) 2020/852 on the establishment of a framework to facilitate sustainable investment. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2020/852/oj>.
9. International Auditing and Assurance Standards Board. (2024). International Standard on Sustainability Assurance 5000. Retrieved from <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance>.
10. International Ethics Standards Board for Accountants. (2025). International Ethics Standards for Sustainability Assurance. Retrieved from <https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-international-ethics-standards-sustainability-assurance-including-international>.
11. EFRAG. (2024). Materiality Assessment Implementation Guidance. Retrieved from https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/IG%201%20Materiality%20Assessment_final.pdf.
12. IFAC, AICPA & CIMA. (2025). The State of Play: Sustainability Disclosure and Assurance, 2019–2023. Retrieved from <https://www.ifac.org/news-events/2025-05/more-global-companies-seek-assurance-sustainability-reporting-study-ifac-aicpa-cima-shows>.
13. IFAC, AICPA & CIMA. (2024). Sustainability reporting and assurance practices of largest global companies continue to mature. Retrieved from <https://www.ifac.org/news-events/2024-02/sustainability-reporting-and-assurance-practices-largest-global-companies-continue-mature-ifac-aicpa>.
14. IFAC, AICPA & CIMA. (2022). More companies obtaining independent assurance on sustainability data. Retrieved from <https://www.ifac.org/news-events/2022-08/more-companies-obtaining-independent-assurance-sustainability-data-according-global-study-ifac-aicpa>.
15. Kucheriava, M. V., & Shvaher, A. V. (2023). Audit of corporate sustainability reporting: the European Union regulatory experience. *RFI Scientific Papers*, 4(105), 110–123. <https://doi.org/10.33763/npndfi2023.04.110>.
16. Hazaea, S. A., Zhu, J., Khatib, S. F. A., Bazhair, A. H., & Elamer, A. A. (2022). Sustainability assurance practices: a systematic review and future research agenda. *Environmental Science and Pollution Research*, 29, 4843–4864. <https://doi.org/10.1007/s11356-021-17359-9>.
17. Mezzanotte, F. E. (2024). Corporate sustainability reporting: double materiality, impacts, and legal risk. *Journal of Corporate Law Studies*, 23(2), 633–663. <https://doi.org/10.1080/14735970.2024.2319058>.
18. Kazemi, A., Mehrani, S., & Homayoun, S. (2025). Risk in sustainability reporting: designing a DEMATEL-based model for enhanced transparency and accountability. *Sustainability*, 17(2), 549. <https://doi.org/10.3390/su17020549>.
19. Liu, Z., Jubb, C. A., & Abhayawansa, S. (2025). Choice of financial audit firm and ESG assurance firm: the role of board of director characteristics. *The British Accounting Review*, 57(2), 101505. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2024.101505>.
20. Al-Hajaya, K., Almahameed, E. A., Sawan, N., Al-tarawneh, M. S., Eltweri, A., & Salem, R. (2025). Audit committees and the quality of standalone sustainability reporting, considering the moderating role of external assurance: evidence from the global chemical industry. *Business Strategy and the Environment*, 34(5), 6210–6228. <https://doi.org/10.1002/bse.4297>.
21. Accountancy Europe. (2024). CSRD readiness: limited assurance approach to double materiality as

essment. Retrieved from <https://accountancyeurope.eu/publications/csr-readiness-limited-assurance-approach-to-double-materiality-assessment/>.

Дані про авторів

Габор Володимир Семенович,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України «Бережанський агротехнічний інститут»

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5923-8564>

Симанюк Оксана Богданівна,

к. е. н., доцент, Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України «Бережанський агротехнічний інститут»

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0004-9288>

e-mail: oksanaslurvinska@ukr.net

Data about the authors

Volodymyr Habor,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing, Separate Subdivision of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine «Berezhany Agrotechnical Institute»

Oksana Symaniuk,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Separate Subdivision of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine «Berezhany Agrotechnical Institute»

e-mail: oksanaslurvinska@ukr.net

Надходження статті до редакції 05.05.2026

Прийнято до друку 26.05.2026

Опубліковано 29.05.2026