

УДК 657.1:005.35

JEL M41, M42, Q56, G32

DOI <https://doi.org/10.32782/2786-765X/2026-13-7>**Ганусич В.О.**

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Закарпатський угорський університет ім. Ф. Ракоці II
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6902-6303>

Шевєря Я.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту,
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6341-8533>

ТРАНСФОРМАЦІЯ КОНТРОЛЬНИХ ПРОЦЕДУР В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В КОНТЕКСТІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

У статті досліджено теоретичні та методичні засади трансформації контрольних процедур бухгалтерського обліку в умовах інтеграції принципів сталого розвитку у систему корпоративної звітності підприємств. Обґрунтовано розширення функціонального призначення внутрішнього контролю від перевірки достовірності фінансових показників до забезпечення якості екологічної, соціальної та управлінської інформації. Розкрито зміст системи внутрішнього контролю звітності зі сталого розвитку (ICSR) та визначено можливості адаптації компонентів і принципів моделі COSO до формування ESG-показників. Запропоновано матрицю трансформації контрольних процедур бухгалтерського обліку, що забезпечує інтеграцію фінансових і нефінансових інформаційних потоків та підвищує достовірність корпоративної звітності в контексті сталого розвитку.

Ключові слова: контрольні процедури бухгалтерського обліку, внутрішній контроль, звітність зі сталого розвитку, ESG-показники, внутрішній контроль звітності зі сталого розвитку (ICSR), рамкова основа COSO.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку характеризується поступовою трансформацією його функціонального призначення під впливом концепції сталого розвитку, яка формує нові вимоги до змісту, структури та якості облікової інформації. Поряд із традиційними завданнями забезпечення достовірності фінансової звітності та контролю за збереженням активів дедалі більшого значення набуває формування інформаційної бази для оцінки екологічних, соціальних і управлінських аспектів діяльності суб'єктів господарювання. У цих умовах контрольні процедури бухгалтерського обліку виходять за межі класичних підходів, орієнтованих переважно на фінансові показники, і поступово інтегруються у систему забезпечення прозорості та підзвітності сталого розвитку. Особливої актуальності набуває трансформація контрольних процедур у зв'язку з інтеграцією принципів сталого розвитку в систему бухгалтерського обліку та звітності, що передбачає розширення складу об'єктів контролю, удосконалення методичних підходів до їх оцінювання та посилення ролі

обліку як інструменту інформаційного забезпечення стратегічного управління.

Контрольні процедури перестають виконувати виключно функцію перевірки достовірності облікових даних і набувають характеру інструменту моніторингу відповідності діяльності підприємства принципам економічної, екологічної та соціальної відповідальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика трансформації контрольних процедур бухгалтерського обліку в контексті сталого розвитку формується на перетині кількох наукових напрямів: еволюції системи внутрішнього контролю, розвитку нефінансової звітності та адаптації міжнародних концептуальних моделей управління ризиками і контролю до нових інформаційних вимог корпоративної підзвітності. У роботах Є.В. Гавриличенко [1], О.Ю. Кудріна, В.В. Божкова [2], Р. О. Савченко [3], О.М. Старенька [4] та М. М. Тарашевський [5] внутрішній контроль розглядається як динамічна управлінська система, що поступово трансформується від інструменту внутрішньої перевірки до комплексного механізму забезпечення достовірності корпоративної



звітності та управління ризиками. У зазначених дослідженнях обґрунтовується необхідність інтеграції контрольних процедур у стратегічні процеси управління підприємством, що створює передумови для формування систем внутрішнього контролю звітності зі сталого розвитку.

У дослідженнях О. В. Олійник, Д. М. Захаров [6], О. М. Дмитренко, С. А. Вітер [7], О. О. Солодовнік, Є. В. Гавриличенко [8], І. В. Замула, А. О. Іщенко [9], Є. Польовик [10], М. Деліні [11], М. Надейко та О. Хілуха [12] нефінансова звітність розглядається як інструмент підвищення прозорості діяльності підприємств, забезпечення соціальної відповідальності бізнесу та формування довіри зацікавлених сторін. Автори наголошують на необхідності удосконалення методичного забезпечення формування нефінансових показників та інтеграції їх у систему бухгалтерського обліку, що створює передумови для трансформації контрольних процедур відповідно до вимог ESG-звітності.

Дослідження зарубіжних авторів, присвячені застосуванню концептуальних моделей внутрішнього контролю та управління ризиками, обґрунтовують ефективність використання моделі COSO як універсального інструменту оцінювання систем внутрішнього контролю підприємств. У роботах Y. A. Radjawane, E. P. Kurniawati [13], A. Efe [14], A. Makmor, N. S. A. Razak, M. Kamaluding та M. Alshurideh [15] здійснюється порівняльний аналіз сучасних рамкових основ управління ризиками та внутрішнього контролю, що підтверджує доцільність їх адаптації до нових умов функціонування підприємств.

Аналіз наукових джерел свідчить, що, незважаючи на значний інтерес дослідників до проблематики внутрішнього контролю та нефінансової звітності, питання трансформації контрольних процедур бухгалтерського обліку в контексті сталого розвитку залишаються недостатньо розробленими. Зокрема, потребує подальшого теоретичного обґрунтування адаптація принципів моделі COSO до системи внутрішнього контролю звітності зі сталого розвитку та формування методичних підходів до інтеграції ESG-показників у структуру бухгалтерського контролю підприємства.

Мета статті. Метою статті є теоретичне обґрунтування трансформації контрольних процедур бухгалтерського обліку в умовах сталого розвитку та розроблення методичних підходів до їх інтеграції із системою внутрішнього контролю звітності зі сталого розвитку

на основі адаптації принципів моделі COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Досягнення поставленої мети передбачає уточнення змісту контрольних процедур сталого розвитку, розширення складу об'єктів бухгалтерського контролю з урахуванням ESG-показників, а також формування авторської матриці трансформації контрольних процедур як інструменту інтеграції фінансових і нефінансових аспектів корпоративної звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Традиційна система бухгалтерського контролю сформувалася в умовах домінування фінансово-економічних критеріїв ефективності діяльності підприємства та була спрямована насамперед на перевірку правильності відображення господарських операцій, дотримання нормативних вимог і забезпечення збереження ресурсів. Однак розширення кола користувачів облікової інформації та зростання ролі нефінансових показників зумовлюють необхідність перегляду змісту контрольних процедур з урахуванням нових інформаційних запитів, пов'язаних із оцінкою впливу діяльності підприємств на навколишнє середовище, соціальну сферу та довгострокову економічну стійкість. У міру інтеграції принципів сталого розвитку в систему корпоративної звітності контрольні процедури поступово трансформуються у більш складний і багаторівневий механізм, спрямований не лише на підтвердження достовірності фінансової інформації, а й на забезпечення якості нефінансових показників, що характеризують екологічні, соціальні та управлінські аспекти діяльності підприємства.

Саме в такому контексті формується поняття ICSR (Internal Control over Sustainability Reporting), тобто внутрішній контроль за звітністю у сфері сталого розвитку. Ця категорія відображає новий етап розвитку контрольних процедур, за якого об'єктом контролю стають не лише фінансові дані, а й інформація про викиди, використання енергії та води, управління відходами, умови праці, дотримання етичних норм, корпоративне управління та інші показники, що включаються до сучасної звітності зі сталого розвитку. На відміну від класичного внутрішнього контролю, орієнтованого переважно на облік фінансових операцій, ICSR передбачає створення системи процедур, яка забезпечує надійність, повноту, своєчасність і верифікованість даних, що використовуються у нефінансовому розкритті.

Методологічною основою такого підходу виступає рамкова основа COSO (Committee

of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) [16]. COSO у сучасній практиці розглядається як один із найбільш авторитетних концептуальних підходів до побудови системи внутрішнього контролю. Значення COSO полягає в тому, що він пропонує універсальну модель організації контролю, придатну для застосування як у фінансовій, так і в нефінансовій звітності. У структурі COSO внутрішній контроль визначається як процес, що реалізується керівництвом, управлінським персоналом та іншими працівниками з метою забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей у сфері операційної діяльності, звітності та дотримання нормативних вимог [16].

Концептуально рамкова основа COSO базується на п'яти взаємопов'язаних компонентах внутрішнього контролю (таблиця 1): контрольному середовищі, оцінці ризиків, контрольних заходах, інформації та комунікації, а також моніторингу. Кожен із цих

компонентів відіграє важливу роль у побудові системи контролю за звітністю зі сталого розвитку. Контрольне середовище формує загальну культуру підзвітності та відповідальності за якість даних; оцінка ризиків дозволяє виявляти загрози викривлення інформації про сталий розвиток; контрольні заходи включають конкретні перевірки, погодження та процедури верифікації; інформація та комунікація забезпечують рух релевантних даних між підрозділами; моніторинг спрямований на постійне оцінювання ефективності контрольної системи.

Наведений у таблиці 1 аналіз компонентів моделі COSO свідчить про необхідність їх адаптації та інтеграції в традиційну систему внутрішнього контролю. У зв'язку з цим виникає необхідність розроблення узагальненого методичного інструменту, який забезпечував би інтеграцію класичної архітектури внутрішнього контролю з процедурами формування звітності зі сталого розвитку. З цією метою

Таблиця 1

Компоненти моделі внутрішнього контролю COSO у системі забезпечення якості звітності зі сталого розвитку

Назва компонента	Опис змісту	Ключові характеристики
Контрольне середовище (Control Environment)	Формує організаційну основу системи внутрішнього контролю через встановлення етичних стандартів діяльності, визначення відповідальності керівництва та інтеграцію принципів сталого розвитку в корпоративну політику підприємства.	Корпоративна етика та прозорість управління; розподіл відповідальності за формування ESG-звітності; інтеграція принципів сталого розвитку в облікову політику; підвищення компетентності персоналу щодо нефінансових показників.
Оцінка ризиків (Risk Assessment)	Передбачає ідентифікацію та аналіз ризиків викривлення фінансової та нефінансової інформації, пов'язаних із формуванням показників сталого розвитку.	Виявлення ризиків неповноти ESG-даних; оцінка методичних ризиків розрахунку показників; ризики інформаційної асиметрії між підрозділами; ризики невідповідності міжнародним стандартам звітності.
Контрольні заходи (Control Activities)	Охоплюють сукупність процедур та методів перевірки правильності формування фінансових і нефінансових показників, спрямованих на запобігання помилкам, їх своєчасне виявлення та забезпечення достовірності звітності зі сталого розвитку.	Перевірка джерел формування ESG-інформації; контроль методик розрахунку екологічних показників; узгодження інформації між підрозділами; документування процедур формування звітності; внутрішня верифікація нефінансових індикаторів
Інформація та комунікація (Information and Communication)	Забезпечує формування ефективної системи збору, обробки та передачі фінансової й нефінансової інформації між структурними підрозділами підприємства для підготовки достовірної інтегрованої звітності.	Стандартизація показників сталого розвитку; координація інформаційних потоків між підрозділами; інтеграція нефінансових даних у систему обліку; формалізація процедур збору інформації; створення єдиної інформаційної бази ESG-показників
Моніторинг (Monitoring Activities)	Передбачає систематичне оцінювання ефективності функціонування внутрішнього контролю та своєчасне виявлення недоліків у процедурах формування фінансової та нефінансової звітності з метою їх удосконалення.	Регулярна перевірка достовірності ESG-показників; внутрішній аудит процедур звітності сталого розвитку; оцінювання відповідності міжнародним стандартам; підготовка до зовнішньої верифікації нефінансової звітності; безперервне вдосконалення контрольної системи.

Джерело: створено автором на основі [16]

запропоновано авторську матрицю трансформації контрольних процедур бухгалтерського обліку в умовах сталого розвитку, що поєднує компоненти моделі COSO з підходами системи внутрішнього контролю звітності зі сталого розвитку (ICSR, Internal Control over Sustainability Reporting) та традиційними контрольними процедурами (таблиця 2). Запропонована матриця дозволяє структуровано відобразити напрями розширення об'єктів контрольного впливу за рахунок екологічних, соціальних та управлінських показників і може використовуватися як методична основа інтеграції ESG-індикаторів у систему бухгалтерського контролю підприємства.

У межах описаних у таблиці 1 п'яти компонентів COSO виділяє 17 принципів, які конкретизують вимоги до функціонування ефективного внутрішнього контролю. Саме ці принципи компанії можуть використовувати як базис для формування ICSR. Їх значення полягає в тому, що вони дозволяють перевести вимогу щодо якісної звітності зі сталого розвитку у площину конкретних організаційних і методичних рішень. Тобто,

17 принципів COSO створюють рамкову архітектуру, в межах якої підприємство може вибудувати систему контролю за процесом збору, обробки, узагальнення та подання інформації про сталий розвиток (рис. 1).

Отже, поняття «контрольні процедури сталого розвитку» можна визначити як систему організаційних, методичних та інформаційних заходів внутрішнього контролю, спрямованих на забезпечення достовірності, повноти та зіставності фінансових і нефінансових показників діяльності підприємства, що характеризують його економічну, екологічну та соціальну результативність.

Відповідно, потребує розширення перелік об'єктів бухгалтерського контролю. Якщо до традиційних об'єктів відносяться господарські засоби (активи), джерела (власний капітал та зобов'язання), господарські процеси (зокрема, доходи, витрати та фінансові результати), то до розширених об'єктів контролю можна віднести: екологічні показники діяльності, соціальні індикатори, показники корпоративного управління, показники впливу на всі види капіталу (фінансовий, виробничий,

Таблиця 2

Компоненти моделі внутрішнього контролю COSO у системі забезпечення якості звітності зі сталого розвитку

Компонент COSO	Традиційні контрольні процедури бухгалтерського обліку	Трансформовані контрольні процедури в системі ICSR	Очікуваний результат впровадження
Контрольне середовище	Визначення облікової політики; розподіл відповідальності між працівниками бухгалтерії; дотримання внутрішніх регламентів	Інтеграція ESG-принципів у облікову політику; визначення відповідальних за формування показників сталого розвитку; формування корпоративної культури нефінансової підзвітності	Підвищення інституційної довіри до звітності; забезпечення прозорості нефінансових показників
Оцінка ризиків	Виявлення ризиків викривлення фінансової звітності; контроль правильності відображення операцій	Ідентифікація ризиків викривлення ESG-інформації; оцінка ризиків неповноти екологічних даних; аналіз соціальних та репутаційних ризиків	Зниження ризику недостовірності звітності сталого розвитку; підвищення якості управлінських рішень
Контрольні заходи	Перевірка первинних документів; інвентаризація активів; погодження бухгалтерських проведень	Верифікація джерел екологічних показників; контроль методик розрахунку викидів і ресурсоспоживання; узгодження нефінансових індикаторів між підрозділами	Забезпечення зіставності та достовірності ESG-даних
Інформація та комунікація	Формування фінансової звітності; обмін інформацією між бухгалтерією та управлінськими службами	Інтеграція фінансових і нефінансових інформаційних потоків; стандартизація показників сталого розвитку; створення єдиної інформаційної бази ESG-даних	Підвищення релевантності інтегрованої корпоративної звітності
Моніторинг	Внутрішній аудит фінансової звітності; контроль дотримання облікових процедур	Внутрішній аудит показників сталого розвитку; оцінювання відповідності міжнародним стандартам esg-звітності; підготовка до зовнішньої верифікації	Формування системи постійного контролю якості фінансової та нефінансової інформації

Джерело: розроблень автором на основі [16]

Принципи компонента «Контрольне середовище»:	<ul style="list-style-type: none"> • Принцип 1. Дотримання етичних цінностей • Принцип 2. Незалежність наглядових органів • Принцип 3. Формування організаційної структури відповідальності • Принцип 4. Забезпечення компетентності персоналу • Принцип 5. Забезпечення підзвітності персоналу
Принципи компонента «Оцінка ризиків»	<ul style="list-style-type: none"> • Принцип 6. Визначення цілей контролю • Принцип 7. Ідентифікація ризиків • Принцип 8. Оцінка ризиків шахрайства • Принцип 9. Врахування змін зовнішнього середовища
Принципи компонента «Контрольні заходи»	<ul style="list-style-type: none"> • Принцип 10. Вибір контрольних процедур • Принцип 11. Контроль інформаційних технологій • Принцип 12. Регламентация контрольних процедур
Принципи компонента «Інформація та комунікація»	<ul style="list-style-type: none"> • Принцип 13. Формування релевантної інформації • Принцип 14. Внутрішня комунікація • Принцип 15. Зовнішня комунікація
Принципи компонента «Моніторинг»	<ul style="list-style-type: none"> • Принцип 16. Поточний моніторинг системи контролю • Принцип 17. Оцінка недоліків внутрішнього контролю

Рис. 1. Принципи внутрішнього контролю моделі COSO

Джерело: створено автором на основі [16]

інтелектуальний, природничий, людський, соціальний), показники ресурсоефективності.

Впровадження трансформованої моделі контрольних процедур бухгалтерського обліку в контексті сталого розвитку супроводжується низкою методологічних та організаційних обмежень, які впливають на ефективність формування системи внутрішнього контролю звітності зі сталого розвитку (ICSR). Насамперед суттєвою проблемою залишається відсутність уніфікованої системи стандартів нефінансової звітності. Паралельне використання різних міжнародних підходів, зокрема стандартів GRI, SASB та ESRS, зумовлює неоднорідність складу показників, відмінності у методиках їх розрахунку та складність забезпечення зіставності інформації. У таких умовах контрольні процедури бухгалтерського обліку функціонують в середовищі методичної невизначеності, що ускладнює формування єдиної системи перевірки достовірності ESG-даних.

Обмежувальним чинником виступають також проблеми збору первинної інформації щодо показників сталого розвитку, особливо в частині оцінювання непрямих викидів парникових газів категорії Scope 3. Формування таких показників потребує залучення інформації від зовнішніх контрагентів, постачальників та інших стейкхолдерів, що істотно знижує рівень контрольованості джерел даних та ускладнює їх верифікацію в межах традиційних процедур бухгалтерського контролю.

Окрему групу обмежень становлять кадрові та компетентнісні фактори.

Формування системи внутрішнього контролю звітності зі сталого розвитку потребує спеціалізованих знань у сфері екологічних показників, соціальних індикаторів та міжнародних стандартів нефінансової звітності. Водночас у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку спостерігається недостатній рівень професійної підготовки фахівців у сфері sustainability accounting, що зумовлено обмеженою кількістю освітніх програм і методичних матеріалів відповідного спрямування.

Суттєві труднощі виникають також у процесі інтеграції процедур контролю нефінансової інформації в існуючу систему бухгалтерського обліку. Традиційна архітектура внутрішнього контролю орієнтована переважно на перевірку фінансових показників, тоді як показники сталого розвитку формуються на основі міжфункціональних інформаційних потоків, що потребує перегляду організаційної структури облікових процесів та розширення складу об'єктів контрольного впливу.

Додатковими обмеженнями виступають організаційно-ресурсні чинники, серед яких відсутність внутрішніх політик управління сталим розвитком, недостатній рівень автоматизації процедур збору ESG-даних, обмеженість фінансових ресурсів для впровадження цифрових інструментів контролю, а також опір персоналу трансформації традиційних облікових практик. Сукупність зазначених факторів зумовлює необхідність поетапного впровадження системи ICSR та подальшого розвитку методичного забезпечення

трансформації контрольної функції бухгалтерського обліку відповідно до вимог сталого розвитку.

Трансформація контрольних процедур є важливим організаційним завданням корпоративного управління, оскільки показники у сфері сталого розвитку суттєво відрізняються від традиційної фінансової інформації. Вони часто формуються поза межами бухгалтерської служби, надходять із різних функціональних підрозділів, мають як кількісний, так і якісний характер, ґрунтуються на оцінках, припущеннях і розрахункових моделях. Наприклад, інформація про викиди парникових газів, інтенсивність енергоспоживання чи рівень виробничого травматизму не завжди виникає у формі звичних первинних документів, а тому потребує спеціальних процедур контролю на всіх етапах її формування. За відсутності таких процедур зростає ризик неповноти даних, їх невідповідності між звітними періодами, методичної неоднорідності та втрати довіри з боку користувачів звітності.

Отже, еволюція контрольних процедур від традиційної внутрішньої перевірки до ICSR відображає глибшу трансформацію самої системи бухгалтерського обліку в умовах сталого розвитку. Контроль у такому розумінні вже не зводиться до перевірки правильності відображення господарських операцій, а перетворюється на комплексний механізм забезпечення надійності корпоративної звітності в її фінансовому та нефінансовому вимірах. Саме тому фреймворк COSO та його 17 принципів можуть розглядатися як методологічна основа побудови нової архітектури контрольних процедур у бухгалтерському обліку, зорієнтованої на забезпечення якості даних і підзвітності підприємства в контексті сталого розвитку.

Висновки. Трансформація контрольних процедур бухгалтерського обліку в умовах сталого розвитку передбачає зміну функціонального призначення системи внутрішнього контролю, яка поступово переходить від забезпечення достовірності фінансової інформації до формування комплексного механізму контролю якості корпоративної звітності у її фінансовому та нефінансовому вимірах. Зростання ролі ESG-показників у системі корпоративної підзвітності зумовлює розширення складу об'єктів бухгалтерського

контролю та ускладнення процедур їх оцінювання, що посилює значення інтеграції фінансових і нефінансових інформаційних потоків у межах єдиної контрольної системи підприємства.

Створення системи внутрішнього контролю звітності зі сталого розвитку характеризує новий етап розвитку контрольної функції бухгалтерського обліку, за якого об'єктами контролю виступають екологічні, соціальні та управлінські показники діяльності підприємства поряд із традиційними фінансовими індикаторами. Використання рамкової основи COSO забезпечує методологічну узгодженість процесу інтеграції контрольних процедур у систему нефінансової звітності та створює концептуальну основу побудови ефективної архітектури внутрішнього контролю в умовах сталого розвитку.

Запропонована матриця трансформації контрольних процедур бухгалтерського обліку забезпечує структуроване поєднання традиційних контрольних заходів із процедурами внутрішнього контролю звітності зі сталого розвитку та дозволяє систематизувати напрями розширення контрольного впливу за рахунок ESG-показників. Її застосування сприяє підвищенню достовірності, зіставності та інформаційної релевантності корпоративної звітності, а також формуванню методичної основи інтеграції нефінансових індикаторів у систему бухгалтерського контролю підприємства.

Розвиток та розширення системи контрольних процедур супроводжується наявністю методологічних і організаційних обмежень, пов'язаних із відсутністю уніфікованої системи стандартів нефінансової звітності, складністю збору та верифікації ESG-даних, недостатнім рівнем професійної підготовки фахівців у сфері sustainability accounting, а також обмеженістю ресурсного забезпечення впровадження відповідних контрольних інструментів. Подальше вдосконалення системи внутрішнього контролю звітності зі сталого розвитку пов'язується з розробленням кількісних індикаторів оцінювання ефективності контрольних процедур, адаптацією міжнародних стандартів нефінансової звітності до національної практики бухгалтерського обліку та інтеграцією ESG-показників у цифрові інформаційні системи підприємств.

Бібліографічний список

1. Гавриличенко Є.В. Еволюція системи внутрішнього контролю: від внутрішньої перевірки до контролю над звітністю про сталий розвиток. *Комунальне господарство міст*. 2024. № 7 (188). С. 15–21. DOI: <https://doi.org/10.33042/2522-1809-2024-2-183-15-21>
2. Кудріна О.Ю., Божкова В.В. Формування внутрішнього інтегрованого контролю при управлінні ризиками промислових підприємств. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2023. № 7 (07). С. 86–91. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.7-14>
3. Савченко Р. О. Еволюція західної теорії внутрішнього контролю. *Агросвіт*. 2016. № 5. С. 28–32.
4. Старенька О.М. Роль міжнародних вимог в організації системи внутрішнього контролю. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2019. №1 (69). С. 129–138. DOI: [https://doi.org/10.33987/vsed.1\(69\).2019.129-138](https://doi.org/10.33987/vsed.1(69).2019.129-138)
5. Тарашевський М. М. Система внутрішнього контролю: сутність, складові, еволюція. *Водний транспорт*. 2016. №2. С. 181–187.
6. Олійник О. В., Захаров Д. М. Виклики та перспективи ESG звітності: аналіз теоретичних і практичних аспектів. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 3 (109). С. 67–73. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2024-3\(109\)-67-73](https://doi.org/10.26642/ema-2024-3(109)-67-73)
7. Дмитренко О. М., Вітер С. А. Обліково-аналітичні аспекти формування нефінансової звітності українськими компаніями. *Облік і фінанси*. 2020. № 2 (88). С. 18–28. URL: <https://tinyurl.com/2ckwx7po>
8. Солодовнік О.О., Гавриличенко Є. В. Нефінансова звітність підприємства: зміст, стандарти і світові тренди розвитку. *Ефективна економіка*. 2024. № 5. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.5.14>
9. Замула І.В., Іщенко А.О. Нефінансова звітність аграрних підприємств України. *Економіка, управління та адміністрування*. 2021. № 2 (96). С. 54–60. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/7901>
10. Польовик Є. Нефінансова звітність як гарантія корпоративної соціальної відповідальності. *Scientia fructuosa*. 2023. № 149, 3. с. 72–82. DOI: [https://doi.org/10.31617/1.2023\(149\)06](https://doi.org/10.31617/1.2023(149)06)
11. Деліні М. Особливості процесу формування нефінансової звітності в Україні. *Економіка в умовах сучасних трансформацій*. 2022. № 1. С. 141–159. DOI: <https://doi.org/10.15407/eip2022.01.141>
12. Надейко М., Хілуха О. Нефінансова звітність як інструмент управління соціальною відповідальністю. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2020. Випуск 59. С. 88–98. DOI: <http://dx.doi.org/10.30970/ves.2020.59.0.5909>
13. Radjawane Y. A., Kurniawati E. P. Evaluation of internal control in business systems using COSO framework: A case study of a barbershop business in Ambon City. *Transformasi: Jurnal Pengabdian Masyarakat*. 2024. № 20 (2). pp. 389–400. DOI: <https://doi.org/10.20414/transformasi.v20i2.11192>
14. Efe, A. A comparison of key risk management frameworks: COSO-ERM, NIST RMF, ISO 31.000, COBIT. *Denetim Ve Güvence Hizmetleri Dergisi*. 2023. № 3 (2). pp. 185–205. URL: <https://izlik.org/JA99XP55AJ>
15. Makmor A., Razak N. S. A., Kamaluding M., Alshurideh M. The Influence of Enterprise Risk Management Framework Towards Company Performance at Conglomerate Group of Companies. *Studies in Computational Intelligence. Springer Science and Business Media Deutschland GmbH*. 2023. № 1056. pp. 1213–1235. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-031-12382-5_66
16. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal control – Integrated framework (Updated framework). 2013. URL: <https://www.coso.org/guidance-on-ic>

References

1. Havrylychenko Ye.V. (2024) Evoliutsiia systemy vnutrishnoho kontroliu: vid vnutrishnoi perevirky do kontroliu nad zvitnistiu pro stalyi rozvytok [Evolution of the Internal Control System: From Internal Inspection to Control over Sustainability Reporting]. *Komunalne hospodarstvo mist – Municipal Utilities of Cities*, vol. 7, no. 188, pp. 15–21. DOI: <https://doi.org/10.33042/2522-1809-2024-2-183-15-21>
2. Kudrina O.Yu., Bozhkova V.V. (2023) Formuvannia vnutrishnoho intehrovanoho kontroliu pry upravlinni ryzykamy promyslovykh pidpriemstv [Formation of Internal Integrated Control in Risk Management of Industrial Enterprises]. *Tsyfrova ekonomika ta ekonomichna bezpeka – Digital Economy and Economic Security*, vol. 7, no. 07, pp. 86–91. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.7-14>
3. Savchenko R.O. (2016) Evoliutsiia zakhidnoi teorii vnutrishnoho kontroliu [Evolution of Western Theory of Internal Control]. *Ahrosvit – Agrosvit*, vol. 5, pp. 28–32.
4. Starenka O.M. (2019) Rol mizhnarodnykh vymoh v orhanizatsii systemy vnutrishnoho kontroliu [The Role of International Requirements in the Organization of the Internal Control System]. *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen – Socio-Economic Research Bulletin*, vol. 1, no. 69, pp. 129–138. DOI: [https://doi.org/10.33987/vsed.1\(69\).2019.129-138](https://doi.org/10.33987/vsed.1(69).2019.129-138)
5. Tarashevskiy M.M. (2016) Systema vnutrishnoho kontroliu: sutnist, skladovi, evoliutsiia [Internal Control System: Essence, Components, Evolution]. *Vodnyi transport – Water Transport*, vol. 2, pp. 181–187.
6. Oliinyk O.V., Zakharov D.M. (2024) Vykylyky ta perspektyvy ESG zvitnosti: analiz teoretychnykh i praktychnykh aspektiv [Challenges and Prospects of ESG Reporting: Analysis of Theoretical and Practical Aspects]. *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia – Economics, Management and Administration*, vol. 3, no. 109, pp. 67–73. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2024-3\(109\)-67-73](https://doi.org/10.26642/ema-2024-3(109)-67-73)

7. Dmytrenko O.M., Viter S.A. (2020) Oblikovo-analitychni aspekty formuvannya nefinansovoi zvitnosti ukraïnskymy kompaniiamy [Accounting and Analytical Aspects of Non-Financial Reporting Formation by Ukrainian Companies]. *Oblik i finansy – Accounting and Finance*, vol. 2, no. 88, pp. 18–28. Available at: <https://tinyurl.com/2ckwx7po>
8. Solodovnik O.O., Havrylychenko Ye.V. (2024) Nefinansova zvitnist pidpriemstva: zmist, standarty i svitovi trendy rozvytku [Corporate Non-Financial Reporting: Content, Standards, and Global Development Trends]. *Efektivna ekonomika – Efficient Economy*, vol. 5. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.5.14>
9. Zamula I.V., Ishchenko A.O. (2021) Nefinansova zvitnist ahrarnykh pidpriemstv Ukrainy [Non-Financial Reporting of Agricultural Enterprises in Ukraine]. *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia – Economics, Management and Administration*, vol. 2(96), pp. 54–60. Available at: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/7901>
10. Polovyk Ye. (2023) Nefinansova zvitnist yak harantiia korporativnoi sotsialnoi vidpovidalnosti [Non-Financial Reporting as a Guarantee of Corporate Social Responsibility]. *Scientia fructuosa*, vol. 149 (3), pp. 72–82. DOI: [https://doi.org/10.31617/1.2023\(149\)06](https://doi.org/10.31617/1.2023(149)06)
11. Dielini M. (2022) Osoblyvosti protsesu formuvannya nefinansovoi zvitnosti v Ukraini [Peculiarities of the Process of Forming Non-Financial Reporting in Ukraine]. *Ekonomika v umovakh suchasnykh transformatsii – Economy in Conditions of Modern Transformations*, vol. 1, pp. 141–159. DOI: <https://doi.org/10.15407/eip2022.01.141>
12. Nadeiko M., Khiluha O. (2020) Nefinansova zvitnist yak instrument upravlinnia sotsialnoi vidpovidalnistiu [Non-Financial Reporting as a Tool for Managing Social Responsibility]. *Visnyk Lvivskoho universytetu. Seriya ekonomichna – Bulletin of Lviv University. Series Economics*, vol. 59, pp. 88–98. DOI: <https://doi.org/10.30970/ves.2020.59.0.5909>
13. Radjawane Y.A., Kurniawati E.P. (2024) Evaluation of internal control in business systems using COSO framework: A case study of a barbershop business in Ambon City. *Transformasi: Jurnal Pengabdian Masyarakat*, vol. 20 (2), pp. 389–400. DOI: <https://doi.org/10.20414/transformasi.v20i2.11192>
14. Efe A. (2023) A comparison of key risk management frameworks: COSO-ERM, NIST RMF, ISO 31000, COBIT. *Denetim Ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, vol. 3 (2), pp. 185–205. Available at: <https://izlik.org/JA99XP55AJ>
15. Makmor A., Razak N.S.A., Kamaluding M., Alshurideh M. (2023) The Influence of Enterprise Risk Management Framework Towards Company Performance at Conglomerate Group of Companies. *Studies in Computational Intelligence. Springer Science and Business Media Deutschland GmbH*, vol. 1056, pp. 1213–1235. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-031-12382-5_66
16. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal control – Integrated framework (Updated framework). Available at: <https://www.coso.org/guidance-on-ic>

Veronika Hanusych

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing,
Ferenc Rakoczi II Transcarpathian Hungarian University
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6902-6303>

Yaroslav Sheverya

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing,
Uzhhorod National University
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6341-8533>

TRANSFORMATION OF CONTROL PROCEDURES IN ACCOUNTING AND REPORTING IN THE CONTEXT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT

The article examines the theoretical and methodological foundations of the transformation of accounting control procedures under the conditions of integrating sustainable development principles into the system of corporate reporting. The growing importance of environmental, social, and governance (ESG) indicators significantly changes the functional role of internal control, expanding its traditional focus from verifying the reliability of financial data to ensuring the quality, completeness, and comparability of non-financial information disclosed in sustainability reporting. In this context, accounting control procedures are gradually transformed into a complex mechanism for monitoring corporate responsibility and transparency, aimed at supporting strategic decision-making and strengthening stakeholder confidence in corporate disclosures. Particular attention is devoted to the concept of Internal Control over Sustainability Reporting (ICSR), which reflects a new stage in the evolution of accounting control systems and emphasizes the necessity of integrating financial and non-financial control objects within a unified methodological framework. The study substantiates the applicability of the COSO internal control framework as a conceptual basis for organizing control procedures in sustainability reporting and demonstrates the potential of its five components and seventeen principles for ensuring the reliability of ESG-related information flows. The adap-

tation of COSO principles to sustainability reporting requirements enables the development of a structured internal control architecture capable of supporting the preparation of integrated corporate reporting. The paper proposes an authorial matrix for the transformation of accounting control procedures that combines traditional elements of internal accounting control with ICSR approaches and ESG-oriented reporting requirements. The proposed matrix allows systematizing the directions of expanding control objects by including environmental, social, and governance indicators and contributes to improving the methodological support for integrating sustainability information into accounting systems. The results of the research may be used in developing accounting policies aligned with sustainable development principles, improving internal control systems at the enterprise level, and strengthening the reliability and analytical value of corporate sustainability reporting.

Keywords: accounting control procedures, internal control, sustainability reporting, ESG indicators, Internal Control over Sustainability Reporting (ICSR), COSO framework.

Дата надходження статті: 26.02.2026

Дата прийняття статті: 16.03.2026

Дата публікації статті: 11.05.2026