УДК 657.1:005.21

Атамас Олександр Петрович
доктор економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
Atamas Oleksandr
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting, Taxation and
Management of Financial and Economic Security
Dnipro State Agrarian and Economic University
ORCID: 0000-0002-7511-8586

Нечипорук Наталія Віталіївна
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування
Національна академія статистики, обліку та аудиту
Nechyporuk Nataliia
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting, Audit and Taxation
National Academy of Statistics, Accounting and Audit
ORCID: 0000-0001-9547-8557

Григорова Зоя Валентинівна
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри менеджменту підприємств
Національний технічний університет України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»
Hryhorova Zoia
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Management of Enterprises,
National Technical University of Ukraine
"Igor Sikorsky Kyiv Polytechnic Institute"
ORCID: 0000-0003-4547-9812

DOI: 10.25313/2520-2294-2025-11-11660

ІНТЕГРАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ТА НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ КОМПАНІЇ

INTEGRATION OF FINANCIAL AND NON-FINANCIAL REPORTING IN THE COMPANY'S STRATEGIC CONTROLLING SYSTEM

Анотація. *Вступ. У сучасних умовах формування вартості компанії все більше залежить від нефінансових факторів: екологічної відповідальності, соціального капіталу, якості корпоративного управління (ESG) та інновацій. Проте в системах внутрішнього управління, зокрема в стратегічному контролінгу, фінансова та нефінансова інформація традиційно існують окремо. Це створює інформаційний розрив, що ускладнює комплексну оцінку ефективності реалізації стратегії, управління ризиками та прийняття зважених рішень. Особливо гостро ця проблема стоїть в українській практиці, де впровадження інтегрованої звітності часто ускладнене відсутністю адаптованих до національних стандартів обліку методологічних рішень.*

Мета. Метою статті є розробка практичної моделі інтеграції фінансової та нефінансової звітності в систему стратегічного контролінгу компанії на базі чинного в Україні Плану рахунків бухгалтерського обліку. Модель покликана забезпечити синергію різнорідних даних для формування єдиної інформаційної основи прийняття управлінських рішень без радикальної перебудови існуючої облікової системи.

Матеріали і методи. Дослідження ґрунтується на аналізі сучасних наукових публікацій з питань інтегрованої звітності, аудиту нефінансової інформації, управлінського обліку та контролінгу. Методологічну основу становлять системний підхід, методи логічного узагальнення та моделювання. Для побудови моделі використано інструмент аналітичного обліку в рамках загальноприйнятого Плану рахунків. Запропоновано створення спеціального Реєстру нефінансових аналітичних ознак (РНАО), кожна з яких прив'язується до конкретних рахунків витрат, доходів чи активів. Основним методичним інструментом є механізм подвійної реєстрації господарської операції: стандартної бухгалтерської проводки та паралельного внесення кількісних даних за відповідною нефінансовою ознакою. Це дозволяє формувати інтегровані контролінг-показники (ІКП) шляхом співставлення фінансових результатів (грошовий вимір) з нефінансовими драйверами (фізичний або інший негрошовий вимір).

Результати. Головним результатом дослідження є практично орієнтована модель, яка інтегрує нефінансові показники безпосередньо в контур управлінського обліку на основі чинного бухгалтерського Плану рахунків. Розроблено архітектуру Реєстру нефінансових аналітичних ознак (РНАО) з прикладами прив'язки до рахунків (наприклад, ознака «Викиди CO_2» до рахунків витрат на паливо та сировину). На основі цього запропоновано алгоритм формування інтегрованих показників для контролінгу (ІКП), таких як «собівартість на одиницю викидів CO_2» або «витрати на персонал на одиницю індексу лояльності». Такі показники наочно демонструють ефективність використання ресурсів і вплив нефінансових факторів на фінансовий результат. Модель детально описує, як ІКП вбудовуються в повний цикл стратегічного контролінгу: від планування цільових значень та бюджетування (де затверджуються не тільки фінансові кошториси, а й ліміти за нефінансовими ознаками) до оперативного моніторингу, аналізу відхилень і стратегічного коригування. Запропонований підхід усуває бар'єр між бухгалтерським обліком, який є обов'язковим і стандартизованим, та потребами стратегічного управління, забезпечуючи високу достовірність і прослідковуваність інформації.

Перспективи. Перспективи подальших досліджень полягають у розвитку та конкретизації запропонованої моделі. Найбільш актуальними напрямками подальших наукових досліджень є: розробка детальних галузевих реєстрів нефінансових ознак для ключових секторів економіки (агро, металургія, енергетика); алгоритмізація процесів та розробка програмних модулів для автоматизації збору даних і розрахунку ІКП в реальному часі; проведення емпіричних кейс-досліджень для верифікації практичного впливу моделі на якість управлінських рішень і фінансові результати компаній. Окремим важливим вектором є дослідження зв'язку між наявністю структурованої системи інтегрованого контролінгу та можливостями компаній отримувати ESG-орієнтоване фінансування. Реалізація цих напрямів сприятиме трансформації моделі з теоретичної розробки в ефективний інструмент підвищення стійкості, прозорості та конкурентоспроможності українських підприємств.

Ключові слова: *фінансова та нефінансова звітність, контролінг, облік, стратегія.*

Summary. *Introduction. In contemporary conditions, a company's value creation increasingly depends on non-financial factors: environmental responsibility, social capital, quality of corporate governance (ESG), and innovation. However, within internal management systems, particularly in strategic controlling, financial and non-financial information traditionally exist separately. This creates an information gap that complicates a comprehensive assessment of strategy implementation effectiveness, risk management, and the making of balanced decisions. This problem is particularly acute in Ukrainian practice, where the implementation of integrated reporting is often hindered by the lack of methodological solutions adapted to national accounting standards.*

Purpose. The aim of the article is to develop a practical model for integrating financial and non-financial reporting into a company's strategic controlling system, based on the Chart of Accounts for accounting currently in use in Ukraine. The model aims to ensure synergy between diverse data types to form a unified informational foundation for managerial decision-making without a radical overhaul of the existing accounting system.

Materials and methods. The research is based on an analysis of contemporary scientific publications on integrated reporting, auditing of non-financial information, management accounting, and controlling. The methodological foundation consists of a systems approach, methods of logical generalisation, and modelling. To construct the model, the tool of analytical accounting within the framework of the generally accepted Chart of Accounts is utilised. The creation of a special Register of Non-Financial Analytical Attributes (RNAA) is proposed, each of which is linked to specific expense, income, or asset accounts. The primary methodological tool is the mechanism of dual registration of a business transaction: the standard accounting entry and the parallel entry of quantitative data according to the corresponding non-financial attribute. This allows for the formation of integrated controlling indicators (ICI) by juxtaposing financial results (monetary dimension) with non-financial drivers (physical or other non-monetary dimension).

Results. The main result of the research is a practically oriented model that integrates non-financial indicators directly into the management accounting framework based on the current accounting Chart of Accounts. The architecture of the Register of Non-Financial Analytical Attributes (RNAA) is developed, with examples of links to accounts (e.g., the "CO_2 Emissions" attribute linked to fuel and raw material expense accounts). Based on this, an algorithm for forming integrated controlling indicators (ICI) is proposed, such as "cost per unit of CO_2 emissions" or "personnel costs per unit of loyalty index". Such indicators clearly

demonstrate resource use efficiency and the impact of non-financial factors on financial results. The model details how ICIs are embedded into the full strategic controlling cycle: from planning target values and budgeting (where not only financial estimates but also limits for non-financial attributes are approved) to operational monitoring, variance analysis, and strategic adjustment. The proposed approach eliminates the barrier between statutory accounting, which is mandatory and standardised, and the needs of strategic management, ensuring high reliability and traceability of information.

Discussion. The prospects for further research lie in the development and concretisation of the proposed model. The most relevant directions are: developing detailed industry-specific registers of non-financial attributes for key economic sectors (agribusiness, metallurgy, energy); algorithmising processes and developing software modules for automating data collection and real-time ICI calculation; conducting empirical case studies to verify the practical impact of the model on the quality of management decisions and companies' financial results. A separate important vector is the study of the link between having a structured integrated controlling system and companies' opportunities to obtain ESG-oriented financing. The implementation of these directions will facilitate the transformation of the model from a theoretical development into an effective tool for enhancing the sustainability, transparency, and competitiveness of Ukrainian enterprises.

Key words: *financial and non-financial reporting, controlling, accounting, strategy.*

Постановка проблеми. У сучасних умовах глобалізації та посилення вимог до сталого розвитку, ефективне стратегічне управління компанією неможливе без цілісного бачення її діяльності. Таке бачення формується на основі комплексної інформації, що поєднує традиційні фінансові показники з нефінансовими даними — екологічними, соціальними, корпоративно-управлінськими (ESG), інноваційними та іншими. Стратегічний контролінг, як система управління досягненням довгострокових цілей, потребує інтегрованої інформаційної бази для планування, аналізу, моніторингу та коригування діяльності.

Однак на практиці існує суттєвий розрив між системами фінансового обліку, звітності та механізмами збору, оцінки нефінансових показників. Фінансова звітність, регламентована національними та міжнародними стандартами, орієнтована переважно на минулі події та відображає результати діяльності в грошовому вимірі. Нефінансова інформація, що характеризує драйвери майбутньої вартості, стійкість бізнес-моделі та нефінансові ризики, часто формується фрагментарно, за різними методиками і не має органічного зв'язку з фінансовими даними в єдиній управлінській моделі. Це призводить до того, що процес стратегічного контролінгу будується на неповній або роз'єднаній інформаційній основі, що знижує його ефективність та обґрунтованість прийняття управлінських рішень.

В загальному вигляді проблему можна сформулювати як відсутність цілісної методології та практичного інструментарію для системної інтеграції фінансової та нефінансової звітності в механізми стратегічного контролінгу компанії, що б забезпечило синергію даних для формування, імплементації та оцінки стратегії.

Ця проблема безпосередньо пов'язана з низкою важливих наукових та практичних завдань:

1. Наукове завдання розвитку теорії інтегрованого обліку та звітності. Необхідно подолати фрагментарність теоретичних підходів до обліку нефінансових факторів і розробити концептуальну модель, яка б розглядала підприємство як єдину систему з взаємопов'язаними фінансовими та нефінансовими ресурсами та результатами. Це потребує синтезу знань з корпоративних фінансів, стратегічного менеджменту, обліку та соціально-екологічної відповідальності.

2. Практичне завдання формування інтегрованої інформаційної бази для управління. Для контролінгу необхідна не просто паралельна наявність двох видів даних, а їх взаємозв'язок з причинно-наслідковими ланцюгами. Наприклад, яким чином інвестиції в безпечні умови праці (нефінансовий показник) впливають на продуктивність, витрати та, зрештою, на фінансовий результат. Розробка методик та програмних рішень для такого зв'язку є нагальною практичною потребою.

3. Завдання підвищення якості стратегічного планування та оцінки його виконання. Без інтегрованої системи показників неможливо адекватно оцінити ефективність реалізації стратегії сталого розвитку, багато аспектів якої (репутація, лояльність співробітників, екологічний слід) не мають прямого фінансового вираження у короткостроковій перспективі. Контролінг потребує інструментів для моніторингу таких стратегічних цілей.

4. Завдання забезпечення прозорості та відповідальності перед стейкхолдерами. Зростаючий попит інвесторів, партнерів та громадськості на інтегровану інформацію про цінність, створювану компанією в широкому розумінні, вимагає створення внутрішніх систем, здатних генерувати таку звітність. Система контролінгу має стати джерелом достовірних даних як для внутрішнього управління, так і для зовнішньої інтегрованої звітності.

5. Завдання адаптації до вимог регулювання та стандартизації. Динаміка впровадження нових стандартів звітності (на кшталт IFRS 18, Директиви CSRD в ЄС) вимагає від компаній здатності системно збирати та обробляти нефінансові дані. Розробка відповідного методичного забезпечення в рамках системи контролінгу є запобіжним заходом для виконання майбутніх нормативних вимог.

Таким чином, вирішення проблеми інтеграції фінансової та нефінансової звітності в систему стратегічного контролінгу є ключовим для підвищення конкурентоспроможності, стійкості та інвестиційної привабливості компаній у довгостроковій перспективі, а також має значний потенціал для розвитку наукової думки в галузі обліку та управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема інтеграції фінансової та нефінансової звітності в системі стратегічного контролінгу компанії знаходить відображення в сучасних академічних дослідженнях, які розкривають окремі аспекти цього комплексного питання. Останні роботи демонструють зростаючу актуальність нефінансових показників, їх вплив на прийняття рішень інвесторами та внутрішнє управління, а також виклики, пов'язані з їх обліком, аудитом та інтеграцією у звітність.

Дослідження останніх років підкреслюють значення нефінансової інформації для стійкого розвитку та корпоративної прозорості. Franklin & Blackburn [3] надають переконливі докази того, що комплексні нефінансові розкриття (NFD), зокрема в сфері ESG, позитивно корелюють з довірою інвесторів та сприяють формуванню стабільної інвестиційної бази для компаній, що котируються на NYSE. Це вказує на стратегічну цінність інтегрованої інформації для зовнішніх користувачів. Одночасно робота Лубенченко О. та Шульга С. [2] акцентують увагу на процедурних аспектах, аналізуючи стандарти аудиту нефінансової звітності (ISA 3000, 3410, 720), що підкреслює потребу у стандартизації перевірки та забезпечення якості такої інформації, яка постачається зовні.

У контексті управлінського обліку дослідження Tran & Nguyen [4] виокремлюють ключові фактори впровадження екологічного управлінського обліку (EMA) на в'єтнамських цементних підприємствах, серед яких усвідомлення керівництва має найбільший вплив. Це вказує на критичну роль управлінської культури та стратегічних настанов у процесі інтеграції нефінансових даних у систему контролю. Подібний висновок про важливість управлінських рішень підтверджує дослідження Haraldsson [5] та Yasis U. [8] на рівні шведських муніципалітетів, де виявлено, що прийняття нефінансових цілей на груповому рівні частіше мотиване інституційними та політичними стимулами, а фінансових — функціональною раціональністю. Це свідчить про різну логіку інтеграції двох типів показників у систему цілепокладання.

Важливим напрямком є дослідження впливу регуляторних та технологічних змін. І. Крюкова та О. Потишняк [9] аналізують нові вимоги міжнародних стандартів (IFRS 18, IFRS 19), які все більше орієнтовані на цінності сталого розвитку та сприяють прозорішій презентації результатів діяльності. Alruwaili, Ahmed & Joshi [10] емпірично підтверджують, що впровадження МСФЗ покращує якість фінансової звітності та розкриття інформації в Саудівській Аравії, створюючи основу для більш порівнянних даних. Одночасно дослідження N. A. Suraj та ін. [11] демонструють трансформаційний вплив цифровізації на облік, аудит, звітність та дотримання вимог, що робить технологічну інтеграцію фінансових і нефінансових даних технічно можливою та економічно ефективною.

Проте, незважаючи на значний прогрес, в літературі залишаються невирішеними ключові методичні та організаційні проблеми повноцінного об'єднання двох типів звітності в єдину систему стратегічного контролінгу. Зокрема, Проданчук М. та ін. [15] ідентифікують низку проблем в українському контексті: відсутність методичного забезпечення формування нефінансових показників, формальний характер облікової політики та слабку її структуризацію за видами обліку, що призводить до розриву між фінансовою та нефінансовою інформаційною складовими підприємства. Це підкреслює потребу в розробці цілісних методичних підходів.

Крім того, інші дослідження вказують на супутні ризики та виклики. Ge та ін. [1] показують, що робота через офшорні фінансові центри, що може бути частиною корпоративної стратегії, асоціюється з вищим аудиторським ризиком і витратами, вказуючи на потенційні конфлікти між стратегічними цілями та прозорістю. Dawd & Charfeddine [7] наголошують на важливості культурних та інституційних чинників при впровадженні глобальних стандартів, що є релевантним для процесу інтеграції звітності. Mohd Nasir та ін. [12] та Artana та ін. [6] розглядають проблеми якості фінансової звітності та шахрайства, нагадуючи про важливість внутрішнього контролю та аудиту для забезпечення достовірності будь-якої інтегрованої інформації. D'Angelo та ін. [13] емпірично підтверджують більшу цінність для ринку звітності, що відповідає GAAP, що ставить питання про стандартизацію нефінансових розкриттів. Досвід адаптивного контролінгу в умовах кризи, описаний Medvetska V. [14], також свідчить про потребу в гнучких системах, здатних оперативно інтегрувати різні типи даних для прийняття стратегічних рішень.

Таким чином, попри значний обсяг публікацій, присвячених окремо фінансовій звітності, нефінансовій звітності, аудиту, стандартизації та окремим аспектам контролінгу, залишається недостатньо дослідженою проблема комплексної методичної та організаційної інтеграції фінансової та нефінансової звітності саме в системі стратегічного контролінгу компанії. Існуючі роботи не повною мірою пропонують цілісні моделі, які б поєднували методичну основу генерування інформації, формування інтегрованої облікової політики та механізми її трансформації в стратегічні управлінські рішення через інструменти контролінгу. Саме цій невирішеній частині загальної проблеми, зокрема розробці архітектури та інструментарію інтегрованої системи обліку

та звітності для потреб стратегічного контролінгу, і присвячена дана стаття, спираючись на зазначені дослідження та запропоновані в них окремі рішення.

Відповідно до визначеної проблеми щодо відсутності цілісної методології інтеграції різнорідних інформаційних потоків, головною **метою** цієї **статті** є розроблення концептуальних засад та практичного інструментарію для вбудовування інтегрованої фінансової та нефінансової звітності в систему стратегічного контролінгу компанії.

Для досягнення цієї мети в роботі поставлені наступні **завдання**:

1. Систематизувати теоретичні підходи до інтеграції фінансової та нефінансової інформації в контексті управлінського обліку та контролінгу, виходячи з аналізу сучасних досліджень.

2. Визначити ключові принципи та вимоги до архітектури інформаційної системи, здатної забезпечити генерацію, агрегацію та взаємозв'язок фінансових і нефінансових показників для потреб стратегічного управління.

3. Запропонувати модель інтегрованого облікового простору з використанням уніфікованих рахунків для відображення як господарських операцій, так і нефінансових подій, що впливають на стратегічні цілі компанії.

4. Розробити алгоритм формування набору ключових інтегрованих показників (KPI), які одночасно відображають фінансовий результат та його нефінансові драйвери, для використання в контурах планування, моніторингу та аналізу в системі контролінгу.

5. Описати механізм застосування запропонованого інструментарію на етапах стратегічного контролінгового циклу — від формування цілей та бюджетування до оцінки виконання та стратегічного аналізу відхилень.

Результатом виконання цих завдань має стати концептуально обґрунтована та методично оформлена модель, яка дозволяє перейти від роздільних систем фінансового обліку та нефінансового моніторингу до єдиної інтегрованої інформаційної основи для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Основним науковим результатом дослідження є адаптація концепції інтегрованої звітності до умов української системи бухгалтерського обліку шляхом розширення існуючого Плану рахунків. Модель базується на принципі диграфічного подвійного запису та використовує механізм аналітичного обліку для нефінансових показників без порушення чинної нормативної бази. Запропоновано створити в межах системи обліку Інтегрований Аналітичний Простір (ІАП), який пов'язує рахунки бухгалтерського обліку з нефінансовими вимірниками.

Матеріали і методи. Дослідження ґрунтується на аналізі сучасних наукових публікацій з питань інтегрованої звітності, аудиту нефінансової інформації, управлінського обліку та контролінгу. Методологічну основу становлять системний підхід, методи логічного узагальнення та моделювання. Для побудови моделі використано інструмент аналітичного обліку в рамках загальноприйнятого Плану рахунків. Запропоновано створення спеціального Реєстру нефінансових аналітичних ознак (РНАО),

Таблиця 1

Фрагмент реєстру нефінансових аналітичних ознак (РНАО) та їх прив'язка до рахунків Плану рахунків*

Код НАО	Назва нефінансової аналітичної ознаки	Одиниця виміру	Прив'язка до рахунку Плану рахунків (приклад)	Призначення в контролінгу
H001	Викиди CO_2 (Scope 1)	т	**23 «Виробництво»**, **91 «Загальновиробничі витрати»** — для сировини, палива	Розрахунок екологічної інтенсивності продукту
H002	Спожита вода	м³	**23 «Виробництво»**, **92 «Адміністративні витрати»** — для виробництва та офісу	Контроль ресурсоємності
H003	Відходи виробництва (небезпечні)	т	**23 «Виробництво»**, **93 «Витрати на збут»** — для транспортування	Оцінка ефективності та витрат на утилізацію
H004	Індекс лояльності персоналу (eNPS)	бал (0–100)	**91 «Загальновиробничі витрати»**, **92 «Адміністративні витрати»** — стаття «Охорона праці», «Навчання»	Оцінка соціального капіталу підрозділу
H005	Кількість інцидентів (охрана праці)	од.	**91 «Загальновиробничі витрати»**, **949 «Інші витрати операційної діяльності»** — штрафи, ліквідація	Управління ризиками та витратами

** Код НАО (Нефінансова Аналітична Ознака) є унікальним ідентифікатором. Прив'язка до конкретного рахунку Плану рахунків дозволяє вести нефінансовий облік паралельно з фінансовим на рівні однієї господарської операції. Наприклад, списання палива (Дт 23 — фінансово) одночасно ініціює збільшення показника H001 (Викиди CO2) у відповідному аналітичному розрізі.*

кожна з яких прив'язується до конкретних рахунків витрат, доходів чи активів. Основним методичним інструментом є механізм подвійної реєстрації господарської операції: стандартної бухгалтерської проводки та паралельного внесення кількісних даних за відповідною нефінансовою ознакою. Це дозволяє формувати інтегровані контролінг-показники (ІКП) шляхом співставлення фінансових результатів (грошовий вимір) з нефінансовими драйверами (фізичний або інший негрошовий вимір).

Виклад основного матеріалу. Основою ІАП є чинний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та витрат діяльності підприємств (Наказ Мінфіну № 291), доповнений спеціально розробленим Реєстром нефінансових аналітичних ознак (РНАО), що прив'язується до субрахунків та окремих господарських операцій.

Механізм інтегрованого відображення операцій. Кожна господарська операція, що має нефінансовий вплив, відображається в бухгалтерському обліку стандартними проводками, а в ІАП — через присвоєння операції відповідного коду НАО та кількісного значення.

Приклад операції: Списано на виробництво 1000 кг палива (рахунок 23) на суму 50 000 грн. Норма викидів CO_2 для даного палива — 2.5 кг/кг.

1. Стандартна бухгалтерська проводка:

Дт 23 «Виробництво» — 50 000 грн.

Кт 203 «Паливо» — 50 000 грн.

2. Відображення в Інтегрованому Аналітичному Просторі (ІАП):

До проведення додається аналітична ознака:

Код НАО: Н001 (Викиди CO_2)

Значення: 2500 кг (розрахунок: 1000 кг * 2.5 кг/кг)

Об'єкт аналітики: Цех № 1, Продукт А.

Такий підхід не змінює правил ведення бухгалтерського обліку, а лише доповнює його нефінансовими атрибутами через аналітичні розрізи сучасних бухгалтерських програм. Це забезпечує повну прослідковуваність «фінансової операції — нефінансового наслідку».

На основі даних бухобліку та ІАП формується система Інтегрованих Контролінг-Показників (ІКП). Вони мають двоаспектну структуру, де знаменником виступає нефінансовий драйвер.

Розрахунок інтегрованого показника ресурсоємкості ($ІКП_{Рес}$):

$$ІКП_{Рес} = \frac{Собівартість\ продукції\ за\ статтею,\ грн.}{Кількість\ спожитого\ ресурсу\ за\ НАО,\ од.вим.} \quad (1)$$

Інтегровані показники стають основою для всіх етапів контролінгового циклу. На рис. 1 представлено їх вплив.

На етапі бюджетування, окрім кошторису витрат за рахунками 23, 91, 92, затверджується ліміт, наприклад, за Н001 (максимальний обсяг викидів). Під час моніторингу фінансові дані з бухобліку та нефінансові з ІАП автоматично агрегуються для розрахунку фактичних значень ІКП. Аналіз відхилень дозволяє точно визначити джерело проблеми: чи фінансова складова (чисельник), чи нефінансова (знаменник).

Запропонована модель інтеграції через розширення аналітичних розрізів на базі чинного Плану рахунків є практично впроваджуваною без радикальних змін в обліковій системі. Вона дозволяє трансформувати дані бухгалтерського обліку, які є обов'язковими та стандартизованими, в стратегічний інструмент контролінгу. Це забезпечує високу достовірність інформації, її юридичну підґрунтованість та прямий зв'язок з фінансовими результатами, що є критичним для прийняття обґрунтованих управлінських рішень в контексті сталого розвитку та підвищення інвестиційної привабливості компанії.

Таблиця 2

Приклад панелі інтегрованих показників для стратегічного контролінгу*

Стратегічна ціль	Фінансовий показник (рахунок/стаття)	Нефінансова ознака (НАО)	Інтегрований контролінг-показник (ІКП)	Цільове значення
Знизити екологічну інтенсивність	Собівартість виробництва (Дт 90) — стаття «Паливо» (грн.)	Н001 — Викиди CO_2 (т)	$ІКП_{Еко}$: Витрати на паливо на 1 т викидів CO_2 (грн./т)	18 000
Підвищити соціальну ефективність	Витрати на охорону праці та навчання (Дт 91, 92) (грн.)	Н004 — eNPS (бал)	$ІКП_{Соц}$: Витрати на персонал на 1 бал індексу лояльності (грн./бал)	2000
Оптимізувати витрати на відходи	Витрати на утилізацію та штрафи (Дт 93, 949) (грн.)	Н003 — Відходи (т)	$ІКП_{Відх}$: Витрати на утилізацію на 1 т утворених відходів (грн./т)	5000
Зменшити операційні ризики	Витрати на ліквідацію інцидентів (Дт 949) (грн.)	Н005 — Інциденти (од.)	$ІКП_{Ризик}$: Середні витрати на один інцидент (грн./од.)	50 000

** Для розрахунку ІКП необхідні дані збираються шляхом аналітичної вибірки з ІАП за відповідними кодами НАО та рахунками бухобліку.*

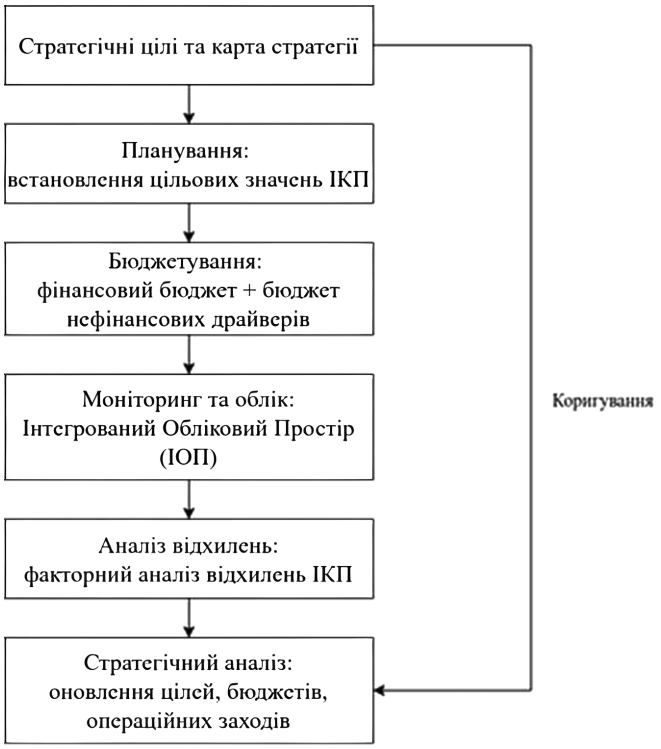

Рис. 1. Цикл стратегічного контролінгу на основі інтегрованих показників

Джерело: розроблено авторами

Висновки. Проведене дослідження доводить практичну можливість та стратегічну доцільність інтеграції фінансової та нефінансової звітності в систему контролінгу на базі чинного Плану рахунків. Основною перевагою запропонованого підходу є відмова від створення паралельних облікових систем. Замість цього модель передбачає розширення аналітичних можливостей існуючого бухгалтерського обліку через впровадження спеціального Реєстру нефінансових аналітичних ознак (РНАО), що прив'язується до конкретних рахунків витрат, активів чи доходів.

Науковим результатом є розробка механізму подвійної реєстрації господарської операції: фінансової — на рахунках бухобліку, та нефінансової — у вимірі обраних ознак РНАО (викиди, споживання води, показники безпеки). Це дозволяє сформувати єдину інформаційну базу для розрахунку інтегрованих контролінг-показників (ІКП), таких як собівартість на одиницю екологічного впливу або витрати на персонал на одиницю соціального капіталу. Такі показники безпосередньо зв'язують операційну та фінансову ефективність з нефінансовими факторами створення вартості, надаючи керівництву інструмент для комплексної оцінки реалізації стратегії сталого розвитку.

Запропонована модель має конкретне практичне значення, оскільки не вимагає змін у звітності перед регуляторами, але суттєво підвищує якість інформації для внутрішнього управління. Вона закладає основу для автоматизованого формування звітів у рамках майбутніх стандартів (на кшталт ESRS), оскільки дані про нефінансовий вплив уже структуровані та прив'язані до фінансових статей.

Перспективи подальших досліджень у цьому напрямку можуть розвиватися по кількох основних векторах:

1. Розробка детальних галузевих реєстрів РНАО. Наступним кроком є адаптація загального підходу до специфіки ключових секторів української економіки (агропром, металургія, ІТ, енергетика). Для кожної галузі необхідно визначити обмежений перелік матеріальних нефінансових факторів та чіткі алгоритми їх зв'язку з рахунками витрат і доходів. Це забезпечить практичну придатність моделі.

2. Алгоритмізація та впровадження в програмні комплекси. Науково-практичним завданням є розробка формалізованих алгоритмів для автоматичного розподілу нефінансових ознак за центрами фінансової відповідальності та розрахунку ІКП в реальному часі. Це передбачає створення програмних модулів-надбудов для популярних бухгалтерських та ERP-систем.

3. Емпірична верифікація впливу на якість управлінських рішень. Критично важливим є проведення кейс-досліджень на базі пілотних компаній, які впровадять запропоновану модель. Оцінка того, як використання ІКП впливає на операційні рішення, розподіл ресурсів, управління ризиками та, зрештою, на фінансову результативність у довгостроковій перспективі.

4. Дослідження впливу на зовнішнє фінансування та інвестиційну привабливість. Окремим напрямком може стати аналіз того, чи може наявність структурованої системи інтегрованого контролінгу, що генерує перевірені дані, стати фактором, який полегшує доступ компаній до «зелених» та ESG-зв'язаних кредитів або підвищує інтерес інституційних інвесторів.

Розвиток цих напрямів дозволить перетворити теоретичну модель на стандарт практики управління для українських компаній, що прагнуть до стійкості, прозорості та конкурентоспроможності в європейському просторі.

Література

1. Ge W., Kim J.B., Li T., Zhang S.W. Involvement in Offshore Financial Centers and Audit Fees: Evidence from U.S. Multinational Firms /. *European Accounting Review.* 2022. Vol. 32, No. 4. P. 995–1023. DOI: https://doi.org/10.1080/09638180.2022.2049334

2. Лубенченко О., Шульга С. Аудит нефінансової звітності: який стандарт слід застосовувати? *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту.* 2023. № 1–2. С. 29–42. DOI: https://doi.org/10.31767/nasoa.1-2-2023.03

3. Franklin N.G., Blackburn R.W. Non-Financial Disclosure Policies and Their Influence on the Investor Behavior in NYSE-Listed Financial Firms. *Journal of Finance and Accounting.* 2023. Vol. 7, No. 5. P. 1–13. DOI: https://doi.org/10.53819/81018102t4176

4. Tran H.T. L., Nguyen H.T. Environmental management accounting strategy: A case of cement companies. *Corporate & Business Strategy Review.* 2025. Vol. 6, No. 3. P. 193–201. DOI: https://doi.org/10.22495/cbsrv6i3art18

5. Haraldsson M. Financial and non-financial performance measurement at the municipal group level — Evidence from municipal budgets in Sweden. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management.* 2025. Vol. 37, No. 6. P. 28–48. DOI: https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2024-0092

6. Artana I.K.P., Diatmika I.P.G., Atmadja A.T. The Influence of Auditor Opinion, Company Size, External Pressure on Fraud Financial Reporting with Industrial Conditions as Intervening Variables. *International Journal of Social Science and Business.* 2023. Vol. 7, No. 1. P. 208–215. DOI: https://doi.org/10.23887/ijssb.v7i1.57651

7. Dawd I., Charfeddine L. Analysis of the impact of financial, institutional and cultural factors on IFRS adoption: evidence from the non-EU Union countries. *Journal of Financial Reporting and Accounting.* 2025. Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. DOI: https://doi.org/10.1108/JFRA-07-2024-0435

8. Yasis U. Influence of Government Accounting Standards, Systems Internal Control, Regulatory Compliance Legislation on Quality Financial Statements. *International Journal of Science and Society.* 2024. Vol. 6, No. 1. P. 235–254. DOI: https://doi.org/10.54783/ijsoc.v6i1.1008

9. Крюкова І., Потишняк О. Нові вимоги до обліку та фінансової звітності за міжнародними стандартами. *Ukrainian Journal of Applied Economics and Technology.* 2025. Т. 10, № 1. С. 64–73. DOI: https://doi.org/10.36887/2415-8453-2025-1-64

10. Alruwaili W.S., Ahmed A.D., Joshi M. IFRS adoption, firms' investment efficiency and financial reporting quality: a new empirical assessment of moderating effects from Saudi listed firms. *International Journal of Accounting and Information Management.* 2023. Vol. 31, No. 2. P. 376–411. DOI: https://doi.org/10.1108/IJAIM-10-2022-0226

11. Abhishek N., Suraj N., Rahiman H.U., Nawaz N., Kodikal R., Kulal A., Raj K. Digital transformation in accounting: elevating effectiveness across accounting, auditing, reporting and regulatory compliance. *Journal of Accounting & Organizational Change.* 2024. Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. DOI: https://doi.org/10.1108/JAOC-01-2024-0039

12. Mohd Nasir N.E., Rashid N., Tuan Zainazor T.Z., Husna A. The Role of Financial Reporting Behavior in Determining Audit Quality. *Information Management and Business Review.* 2025. Vol. 17, No. 2(I)S. P. 69–76. DOI: https://doi.org/10.22610/imbr.v17i2(I)S.4566

13. D'Angelo, Lam T.M.A., El-Gazzar S.M., Jacob R.A. GAAP-compliant versus non-GAAP voluntary disclosures relative to critical reporting dates. *Financial Reporting.* 2022. 1. P. 5–40. DOI: 10.3280/FR2022-001001

14. Medvetska V. Adaptive Financial Controlling in Times of Crisis: Evidence from Eastern European Retail. *Global Journal of Management and Business Research.* 2025. Vol. 25, No. C1. P. 21–33. DOI: https://doi.org/10.34257/GJMBRCVOL25IS1PG21

15. Проданчук М., Ковальчук Т., Кладієв В., Гуренко Т., Шевчук Н. Теоретичні та методичні засади формування інтегрованої звітності. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice.* 2023. Т. 3, № 50. С. 63–75. DOI: https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.50.2023.4032

References

1. Ge, W., Kim, J.B., Li, T., & Zhang, S.W. (2022). Involvement in Offshore Financial Centers and Audit Fees: Evidence from U.S. Multinational Firms. *European Accounting Review, 32(4),* 995–1023. https://doi.org/10.1080/09638180.2022.2049334

2. Lubencheko, O., & Shulha, S. (2023). Audit of non-financial reporting: what standard should be used? *Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit, (1–2)*, 29–42. https://doi.org/10.31767/nasoa.1-2-2023.03

3. Franklin, N.G., & Blackburn, R.W. (2023). Non-Financial Disclosure Policies and Their Influence on the Investor Behavior in NYSE-Listed Financial Firms. *Journal of Finance and Accounting, 7(5)*, 1–13. https://doi.org/10.53819/81018102t4176

4. Tran, H.T.L., & Nguyen, H.T. (2025). Environmental management accounting strategy: A case of cement companies. *Corporate & Business Strategy Review, 6(3)*, 193–201. https://doi.org/10.22495/cbsrv6i3art18

5. Haraldsson, M. (2025). Financial and non-financial performance measurement at the municipal group level — Evidence from municipal budgets in Sweden. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 37(6)*, 28–48. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2024-0092

6. Artana, I. K. P., Diatmika, I. P. G., & Atmadja, A. T. (2023). The Influence of Auditor Opinion, Company Size, External Pressure on Fraud Financial Reporting with Industrial Conditions as Intervening Variables. *International Journal of Social Science and Business, 7(1)*, 208–215. https://doi.org/10.23887/ijssb.v7i1.57651

7. Dawd, I., & Charfeddine, L. (2025). Analysis of the impact of financial, institutional and cultural factors on IFRS adoption: evidence from the non-EU Union countries. *Journal of Financial Reporting and Accounting, ahead-of-print*. https://doi.org/10.1108/JFRA-07-2024-0435

8. Yasis, U. (2024). Influence of Government Accounting Standards, Systems Internal Control, Regulatory Compliance Legislation on Quality Financial Statements. *International Journal of Science and Society, 6(1),* 235–254. https://doi.org/10.54783/ijsoc.v6i1.1008

9. Kryukova, I., & Potyshniak, O. (2025). New requirements for accounting and financial reporting according to international standards. *Ukrainian Journal of Applied Economics and Technology, 10(1)*, 64–73. https://doi.org/10.36887/2415-8453-2025-1-64

10. Alruwaili, W. S., Ahmed, A. D., & Joshi, M. (2023). IFRS adoption, firms' investment efficiency and financial reporting quality: a new empirical assessment of moderating effects from Saudi listed firms. *International Journal of Accounting and Information Management, 31(2)*, 376–411. https://doi.org/10.1108/IJAIM-10-2022-0226

11. N. A., Suraj, N., Rahiman, H. U., Nawaz, N., Kodikal, R., Kulal, A., & Raj, K. (2024). Digital transformation in accounting: elevating effectiveness across accounting, auditing, reporting and regulatory compliance. *Journal of Accounting & Organizational Change, ahead-of-print.* https://doi.org/10.1108/JAOC-01-2024-0039

12. Mohd Nasir, N. E., Rashid, N., Tuan Zainazor, T. Z., & Husna, A. (2025). The Role of Financial Reporting Behavior in Determining Audit Quality. *Information Management and Business Review, 17(2(I)S)*, 69–76. https://doi.org/10.22610/imbr.v17i2(I)S.4566

13. D'Angelo, T., Lam, M. A., El-Gazzar, S. M., & Jacob, R. A. (2022). GAAP-compliant versus non-GAAP voluntary disclosures relative to critical reporting dates. *Financial Reporting. 1|2022,* pp. 5–40, https://doi.org/10.3280/FR2022-001001

14. Medvetska, V. (2025). Adaptive Financial Controlling in Times of Crisis: Evidence from Eastern European Retail. *Global Journal of Management and Business Research, 25(C1)*, 21–33. https://doi.org/10.34257/GJMBRCVOL25IS1PG21

15. Prodanchuk, M., Kovalchuk, T., Kladiev, V., Hurenko, T., & Shevchuk, N. (2023). Teoretychni ta metodychni zasady formuvannia intehrovanoi zvitnosti [Theoretical and Methodological Principles of Integrated Reporting Formation]. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice, 3(50)*, 63–75. https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.50.2023.4032