УДК 657:378
DOI:10.32782/2415-8240-2026-109-2-312-329

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ПІДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРІВ І АУДИТОРІВ В УМОВАХ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

TRANSFORMATION OF THE PROFESSIONAL EDUCATION OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS IN THE CONTEXT OF SUSTAINABILITY REPORTING

Іванова Наталія Анатоліївна,
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Уманський національний університет
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-8714-9171

Михайловина Світлана Олексіївна,
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Уманський національний університет
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-1682-5790

Ратушна Ольга Павлівна,
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Уманський національний університет
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-0843-3017

Ivanova Nataliia,
Svitlana Mykhailovyna,
Olga Ratushna,
Uman National University

У статті обґрунтовано необхідність трансформації професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів у закладах вищої освіти в умовах розвитку звітності зі сталого розвитку та розширення завдань із надання впевненості. Метою дослідження є обґрунтування концептуальних засад такої трансформації шляхом визначення взаємозв'язку між змінами професійного середовища, трансформацією професійних функцій бухгалтерів і аудиторів, необхідними компетентностями та освітніми механізмами їх формування. Методологічну основу дослідження становлять системний підхід, методи аналізу і синтезу, порівняння і систематизації, структурно-логічний аналіз та концептуальне моделювання. Встановлено, що зміни регуляторного та професійного середовища зумовлюють розширення професійних функцій бухгалтерів і аудиторів та потребують відповідної трансформації їх професійної підготовки. Запропоновано концептуальну модель, що поєднує компетентнісний і практикоорієнтований виміри. У межах компетентнісного виміру

систематизовано п’ять взаємопов’язаних груп компетентностей: нормативно-професійну, аналітичну, цифрову, контрольно-аудиторську та етико-комунікаційну. Практикоорієнтований вимір визначає підходи до формування та інтегрованого застосування цих компетентностей під час вирішення професійно наближених завдань. Інтегрованим результатом взаємодії двох вимірів визначено професійне судження бухгалтера й аудитора. Практичне значення запропонованого підходу полягає у можливості його використання під час оновлення освітніх програм з обліку і оподаткування, змісту освітніх компонентів та методичного забезпечення професійної підготовки.

Ключові слова: бухгалтерський облік, аудит, звітність зі сталого розвитку, професійні компетентності, професійне судження, надання впевненості, подвійна суттєвість.

The article substantiates the need to transform the professional education of accountants and auditors in higher education institutions in response to the development of sustainability reporting and the expanding scope of sustainability assurance engagements. The purpose of the study is to substantiate the conceptual foundations for such transformation by identifying the relationship between changes in the professional environment, the transformation of the professional functions of accountants and auditors, the competencies required to perform these functions, and educational mechanisms for their development.

The methodological framework of the study combines a systems approach with analysis and synthesis, comparison and systematization, structural and logical analysis, and conceptual modelling. The study demonstrates that changes in the regulatory and professional environment broaden the professional functions of accountants and auditors and require a corresponding transformation of their professional education.

A conceptual model is proposed that integrates two interrelated dimensions: competency-based and practice-oriented. Within the competency-based dimension, five interrelated groups of competencies are systematized: regulatory and professional, analytical, digital, control and assurance, and ethical and communication competencies. The practice-oriented dimension defines approaches to developing these competencies and ensuring their integrated application in tasks that reflect professional practice. Particular emphasis is placed on the use of published corporate reports, double materiality assessment, the modelling of internal control and assurance procedures, the analysis of digital data, and integrated professional case studies as instruments for linking theoretical knowledge with professional decision-making.

Professional judgement is identified as the integrated outcome of the interaction between the two dimensions, manifested in the ability to combine acquired competencies, critically evaluate information, consider alternative courses of action, and substantiate professional decisions under conditions of uncertainty. The practical significance of the proposed approach lies in its potential application to the revision of accounting and taxation educational programmes, course content, learning tasks, and methodological support for the professional education of future accountants and auditors.

Key words: accounting, auditing, sustainability reporting, professional competencies, professional judgement, assurance, double materiality**.**

Вступ. Сучасний етап розвитку бухгалтерської професії характеризується змінами, зумовленими поширенням концепції сталого розвитку, цифровою трансформацією бізнесу та реформуванням міжнародного нормативного середовища корпоративної звітності. Прийняття Директиви (ЄС) 2022/2464 (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) [1], затвердження Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (European Sustainability Reporting Standards, ESRS) [2] та прийняття Міжнародного стандарту із завдань з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку (ISSA 5000) [3] розширюють вимоги до корпоративної інформації та до надання впевненості щодо інформації зі сталого розвитку.

У нових умовах професійна діяльність бухгалтерів і аудиторів виходить за межі формування та перевірки фінансової інформації. Бухгалтери залучаються до підготовки й аналізу інформації про пов'язані зі сталим розвитком впливи, ризики та можливості, а також до забезпечення якості відповідних даних [4]. Аудитори виконують завдання з надання впевненості щодо такої інформації, що передбачає оцінювання процесів її формування, пов'язаних ризиків і доказів [3]. Це потребує перегляду змісту та логіки професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів у закладах вищої освіти.

У науковій літературі висвітлюються нормативне забезпечення звітності зі сталого розвитку, імплементація ESRS, формування ESG-показників, розвиток професійних компетентностей та оновлення підготовки бухгалтерів і аудиторів. Водночас недостатньо обґрунтованим залишається взаємозв'язок між змінами регуляторного і професійного середовища, трансформацією функцій фахівців, необхідними для їх виконання компетентностями та освітніми механізмами їх формування. Це зумовлює необхідність розроблення цілісного концептуального підходу до трансформації професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів в умовах розвитку звітності зі сталого розвитку.

Огляд літератури. Проблематика трансформації професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів в умовах розвитку звітності зі сталого розвитку останніми роками стала предметом наукових досліджень як у міжнародному, так і у вітчизняному науковому середовищі. Аналіз наукової літератури дає змогу виокремити чотири взаємопов'язані напрями досліджень: нормативно-методологічне забезпечення звітності зі сталого розвитку; методичні аспекти її формування; трансформацію підготовки бухгалтерів і аудиторів у закладах вищої освіти; розвиток професійних компетентностей бухгалтерів і аудиторів.

Перший напрям пов'язаний із нормативно-методологічним осмисленням розвитку звітності зі сталого розвитку та імплементації європейських вимог у національну практику. Нормативною основою відповідних досліджень є Директива (ЄС) 2022/2464 щодо корпоративної звітності зі сталого розвитку (CSRD) [1], Делегований регламент Комісії (ЄС) 2023/2772, яким затверджено Європейські стандарти звітності зі сталого розвитку (ESRS) [2], та Міжнародний

стандарт із завдань з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку (ISSA 5000) [3]. Ці документи є складовими нового регуляторного середовища корпоративної звітності та надання впевненості щодо інформації зі сталого розвитку, однак безпосередньо не визначають механізмів підготовки фахівців до виконання відповідних професійних функцій.

Проблеми імплементації європейських стандартів звітності про сталий розвиток досліджує К. Безверхий [5]. Автор аналізує процес імплементації ESRS у європейському та українському регуляторному середовищі, розглядає структуру стандартів, принцип подвійної суттєвості та проблемні аспекти їх практичного застосування вітчизняними підприємствами.

Другий напрям об'єднує дослідження методичних аспектів формування та практичного впровадження звітності зі сталого розвитку. Основна увага приділяється формуванню ESG-показників, інформаційному забезпеченню звітності та адаптації підприємств до нових вимог розкриття інформації.

Методичні засади формування ESG-показників відповідно до вимог ESRS досліджують А. Беженар та Ю. Сташенко [6]. Автори розглядають інтеграцію екологічних, соціальних та управлінських показників у систему корпоративної звітності, аналізують підходи до їх формування та акцентують увагу на ролі цифрових технологій у забезпеченні якості ESG-інформації.

Практичні аспекти запровадження звітності зі сталого розвитку та проблеми її формування в умовах адаптації українського законодавства до європейських вимог висвітлює В. Пухальський [7]. Автор розглядає причини запровадження та значення такої звітності, аналізує зміни у нормативному регулюванні й виокремлює проблемні аспекти методики її складання та обов'язкового аудиту.

Наведені дослідження розкривають нормативні й методичні засади формування звітності зі сталого розвитку, особливості застосування ESRS та практичні проблеми організації процесу звітування. Водночас питання професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів у них не є центральним предметом дослідження, що зумовлює необхідність звернення до освітнього аспекту зазначеної проблематики.

Третій напрям пов'язаний із трансформацією підготовки бухгалтерів і аудиторів у закладах вищої освіти в умовах поширення концепції сталого розвитку та нових вимог до корпоративної звітності. Дослідження цього напряму зосереджуються на оновленні змісту освітніх програм, результатів навчання, підходів до викладання та інтеграції проблематики сталого розвитку у фахову підготовку.

Проблематику інтеграції ESG-звітності у підготовку бухгалтерів досліджує А. Озеран [8]. Авторка аналізує сучасний стан інтеграції ESG-тематики до освітніх програм українських закладів вищої освіти, міжнародний досвід підготовки фахівців у сфері звітності зі сталого розвитку та обґрунтовує необхідність оновлення змісту підготовки відповідно до змін у бухгалтерській професії.

У міжнародних дослідженнях увага зосереджується на переосмисленні змісту та методів підготовки майбутніх бухгалтерів відповідно до нових суспільних і професійних вимог. C. Cho та E. Costa [9] досліджують інтеграцію проблематики сталого розвитку в бухгалтерську освіту, акцентуючи увагу на необхідності відповідного оновлення змісту підготовки та компетентностей майбутніх фахівців.

Проблему відповідності змісту бухгалтерських освітніх програм сучасним вимогам сталого розвитку досліджують T.-A. De Silva та A. Nilipour [10]. Результати дослідження вказують на необхідність не лише розширення представленості проблематики сталого розвитку в освітніх програмах, а й поглиблення її інтеграції у фахову підготовку бухгалтерів.

Особливого значення для практикоорієнтованого виміру підготовки набувають освітні стратегії, які передбачають активне залучення здобувачів до виконання завдань, наближених до реальної професійної діяльності. T. Tran та C. Herzig [11] досліджують навчання на основі практичного досвіду у сфері обліку сталого розвитку та аналізують особливості й проблеми його організації в командній роботі здобувачів. Такий підхід розширює дискусію від питання про те, який зміст необхідно включати до освітніх програм, до питання про те, яким чином забезпечувати його застосування під час вирішення комплексних професійних завдань.

Потребу в переорієнтації підготовки майбутніх бухгалтерів на роботу зі складністю, неоднозначністю та невизначеністю обґрунтовує N. McGuigan [12]. Такий підхід є важливим у контексті формування професійного судження, оскільки акцентує увагу не лише на засвоєнні фахових знань, а й на їх застосуванні в ситуаціях, для яких не існує єдиного наперед заданого алгоритму рішення.

Узагальнення поглядів різних груп зацікавлених сторін на розвиток підготовки бухгалтерів з питань сталого розвитку представлено також H. Al-Hazaima, H. Alshurafat, M. Al Shbail та H. Ananzeh [13]. Результати огляду доповнюють дослідження трансформації підготовки бухгалтерів стейкхолдерським виміром та підкреслюють необхідність узгодження змісту підготовки з потребами різних груп зацікавлених сторін.

Таким чином, сучасні дослідження демонструють поступовий перехід від постановки питання про необхідність включення тематики сталого розвитку до підготовки бухгалтерів до пошуку способів її системної інтеграції у зміст, результати та методи підготовки. Водночас залишається недостатньо розкритим механізм узгодження цих освітніх змін із конкретною системою професійних компетентностей бухгалтерів і аудиторів.

Четвертий напрям охоплює розвиток професійних компетентностей бухгалтерів і аудиторів в умовах запровадження звітності зі сталого розвитку та поширення завдань із надання впевненості щодо такої інформації. У центрі уваги перебуває узгодження результатів професійної підготовки зі змінами регуляторного середовища та новими функціями фахівців.

Важливе значення для розвитку цього напряму мають оновлені Міжнародні стандарти освіти (International Education Standards, IES), представлені у виданні IFAC 2026 року [14]. Видання охоплює IES 1–8, у тому числі переглянуті IES 2 «Технічна компетентність», IES 3 «Професійні навички», IES 4 «Професійні цінності, етика та ставлення» та IES 6 «Оцінювання професійної компетентності». Перегляд стандартів передбачає інтеграцію питань сталого розвитку у професійну підготовку бухгалтерів та відповідне розширення вимог до їхніх професійних компетентностей [14].

Сучасні підходи до формування компетентностей, необхідних бухгалтерам і аудиторам для роботи зі звітністю зі сталого розвитку та виконання професійних функцій, пов'язаних із наданням впевненості щодо такої інформації, систематизовано в літературному огляді IFAC [4]. У ньому узагальнено професійні компетентності, освітні стратегії та основні проблеми підготовки бухгалтерів до виконання нових професійних функцій у сфері сталого розвитку.

Практичний взаємозв'язок між Міжнародними стандартами освіти (IES), безперервним професійним розвитком, формуванням компетентностей та звітністю зі сталого розвитку досліджують B. Zenuni Ramaj та M. Miti [15]. Автори аналізують вплив застосування IES і безперервного професійного розвитку на формування професійних компетентностей та готовність бухгалтерів до роботи зі звітністю зі сталого розвитку. За результатами дослідження виявлено розрив між підготовкою бухгалтерів та новими вимогами до звітності зі сталого розвитку, що актуалізує необхідність посилення практикоорієнтованої та міждисциплінарної складових підготовки фахівців.

Проведений аналіз засвідчує, що сучасні дослідження охоплюють нормативні, методичні, освітні та компетентнісні аспекти трансформації бухгалтерської професії в умовах розвитку звітності зі сталого розвитку. Водночас зазначені аспекти переважно досліджуються як окремі напрями, що не забезпечує цілісного розуміння їх взаємозв'язку в системі підготовки бухгалтерів і аудиторів.

У розглянутих джерелах недостатньо представлений цілісний підхід, який поєднував би вимоги CSRD та ESRS до звітності зі сталого розвитку, положення ISSA 5000 щодо завдань із надання впевненості стосовно інформації зі сталого розвитку, оновлені Міжнародні стандарти освіти (IES), професійні компетентності бухгалтерів і аудиторів та освітні інструменти їх формування.

Отже, наукова прогалина полягає не у відсутності досліджень окремих складових проблеми, а в недостатньому обґрунтуванні їх взаємозв'язку в єдиній концептуальній системі, яка поєднувала б зміни професійного середовища, трансформацію функцій бухгалтерів і аудиторів, необхідні для виконання цих функцій компетентності та освітні механізми їх формування.

Метою статті є обґрунтування концептуальних засад трансформації професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів в умовах розвитку звітності зі сталого розвитку та розроблення моделі, що поєднує компетентнісний і

практикоорієнтований виміри професійної підготовки та визначає професійне судження як інтегрований результат їх взаємодії.

Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання: розкрити вплив змін регуляторного та професійного середовища на трансформацію функцій бухгалтерів і аудиторів; систематизувати професійні компетентності, необхідні для роботи зі звітністю зі сталого розвитку та виконання завдань із надання впевненості; визначити практикоорієнтовані механізми формування й інтегрованого застосування відповідних компетентностей; обґрунтувати роль професійного судження як інтегрованого результату взаємодії компетентнісного та практикоорієнтованого вимірів професійної підготовки.

Методика досліджень. Методологічну основу дослідження становить системний підхід до аналізу трансформації професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів в умовах розвитку звітності зі сталого розвитку. Для досягнення поставленої мети застосовано методи аналізу та синтезу – для узагальнення регуляторних вимог CSRD [1], ESRS [2], ISSA 5000 [3], Міжнародних стандартів освіти (IES) [14] та результатів наукових досліджень; порівняння і систематизації – для визначення змін у професійних функціях та структурування відповідних компетентностей бухгалтерів і аудиторів; структурно-логічного аналізу – для встановлення взаємозв'язків між змінами професійного середовища, професійними функціями, компетентностями та освітніми механізмами їх формування. На основі узагальнення встановлених взаємозв'язків застосовано концептуальне моделювання, що дало змогу розробити модель трансформації професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів на основі взаємодії компетентнісного та практикоорієнтованого вимірів.

Під час підготовки статті автори використовували інструмент штучного інтелекту ChatGPT (OpenAI, GPT-5.6 Sol) у серпні 2026 р. виключно для редакторського опрацювання авторського тексту, покращення стилістики, усунення змістових повторів та уточнення окремих формулювань. Зокрема, запити стосувалися перевірки логічної послідовності викладу, усунення дублювання між структурними частинами статті, уточнення академічних формулювань та вдосконалення логічних переходів між окремими положеннями дослідження. Штучний інтелект не використовувався для отримання первинних даних або самостійного формування результатів дослідження. Зміст статті, концептуальна модель, наукові положення, аналітичні висновки та інтерпретація результатів є авторськими. Автори перевірили підготовлений матеріал і несуть повну відповідальність за наукову обґрунтованість, точність та цілісність змісту статті.

Результати досліджень. Європейська трансформація корпоративної звітності змінює не лише склад і зміст інформації, яку формують та оприлюднюють підприємства, а й характер професійної діяльності бухгалтерів і аудиторів. Розвиток регулювання звітності зі сталого розвитку розширює інформаційне поле корпоративної звітності, охоплюючи поряд із фінансовою інформацією впливи, ризики та можливості, пов'язані зі сталим розвитком [1; 2]. Водночас запровадження міжнародних вимог до надання впевненості щодо такої

інформації розширює сферу професійної діяльності аудитора [3]. Отже, регуляторні зміни безпосередньо впливають на два взаємопов'язані елементи професійної діяльності – інформацію, з якою працює фахівець, та функції, які він виконує.

Розширення інформаційного поля корпоративної звітності зумовлює трансформацію професійних функцій бухгалтерів і аудиторів. Діяльність бухгалтера вже не обмежується виконанням облікових процедур і формуванням фінансової інформації, а охоплює підготовку та інтерпретацію інформації зі сталого розвитку, встановлення її взаємозв'язків із фінансовими показниками та інформаційне забезпечення управлінських рішень [4]. Для аудитора розширення сфери завдань із надання впевненості означає необхідність працювати з даними різної природи, джерел і способів вимірювання, оцінювати процеси їх формування та пов'язані ризики, отримувати належні й достатні докази та обґрунтовувати професійні висновки [3]. Відповідно, зміни професійних функцій посилюють вимоги до аналітичної підготовки, професійного скептицизму та професійного судження.

Зміна професійних функцій закономірно трансформує вимоги до результатів підготовки майбутніх фахівців. Традиційні знання з бухгалтерського обліку, оподаткування, фінансової звітності, аудиту та внутрішнього контролю залишаються фундаментом професії, однак потребують інтеграції зі знаннями та навичками роботи з інформацією зі сталого розвитку, аналізу взаємозв'язків між економічними, екологічними й соціальними аспектами діяльності, оцінювання ризиків та використання цифрових технологій. Отже, трансформація професійної підготовки передбачає не відмову від традиційних фахових знань, а їх розширення та інтеграцію відповідно до змін професійного середовища.

Для України ця проблема набуває особливого значення в умовах європейської інтеграції та адаптації національного регуляторного середовища до європейських вимог у сфері корпоративної звітності [5]. Однак нормативне впровадження нових вимог саме по собі не забезпечує готовності майбутніх фахівців до їх практичного застосування. Відповідно, система вищої освіти має забезпечити узгодження результатів навчання, змісту освітніх компонентів, методів навчання та підходів до оцінювання зі змінами професійної діяльності.

При цьому трансформацію професійної підготовки недоцільно зводити до механічного включення до освітніх програм окремих дисциплін або тематичних модулів зі звітності зі сталого розвитку. Нові професійні завдання мають міждисциплінарний характер і потребують інтеграції знань із бухгалтерського обліку, корпоративної звітності, аудиту, внутрішнього контролю, економічного аналізу, цифрових технологій, професійної етики та комунікації. Тому трансформації потребує сама логіка підготовки майбутніх фахівців – від фрагментарного засвоєння дисциплінарних знань до їх інтегрованого застосування під час вирішення комплексних професійних завдань.

Таким чином, необхідність трансформації професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів зумовлена потребою узгодження динамічних змін професійного середовища зі змістом і логікою підготовки майбутніх фахівців.

Забезпечення такого узгодження потребує поєднання змін регуляторного та професійного середовища з трансформацією професійних функцій, визначенням необхідних для їх виконання компетентностей та освітніх механізмів їх формування. Відповідний причинно-наслідковий зв'язок можна представити так: регуляторні та професійні зміни → нові професійні функції → необхідні компетентності → освітні механізми їх формування.

Встановлений взаємозв'язок покладено в основу запропонованої концептуальної моделі трансформації професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів (рис. 1). Її логіка ґрунтується на поєднанні двох взаємопов'язаних вимірів: компетентнісного, який визначає, що необхідно формувати у процесі професійної підготовки, та практикоорієнтованого, який визначає, як забезпечити формування й інтегроване застосування відповідних компетентностей під час вирішення професійних завдань. Інтегрованим результатом взаємодії цих вимірів визначено професійне судження бухгалтера й аудитора**.**



Рисунок 1. – Концептуальна модель трансформації професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів в умовах змін професійного середовища
Джерело: складено авторами.

Компетентнісний вимір запропонованої моделі визначає, що саме має формуватися у процесі підготовки майбутніх бухгалтерів і аудиторів відповідно до змін професійного середовища. Виокремлення відповідних груп компетентностей здійснено за функціональною логікою: зміна вимог до

професійної діяльності → трансформація професійних завдань → необхідні знання, уміння та професійні якості → відповідна група компетентностей**.** Такий підхід дає змогу пов'язати зміст підготовки у закладах вищої освіти не з механічним розширенням переліку навчальних дисциплін, а з конкретними змінами у професійній діяльності бухгалтерів і аудиторів.

Така логіка узгоджується з компетентнісною спрямованістю Міжнародних стандартів освіти (IES), які охоплюють технічну компетентність, професійні навички, професійні цінності, етику та ставлення [14]. Водночас запропонована в дослідженні систематизація адаптує ці орієнтири до трансформації професійних функцій бухгалтерів і аудиторів в умовах розвитку звітності зі сталого розвитку. На цій основі авторами виокремлено п'ять взаємопов'язаних груп компетентностей: нормативно-професійну, аналітичну, цифрову, контрольно-аудиторську та етико-комунікаційну**.** Їх розмежування має аналітичний характер, оскільки в реальній професійній діяльності відповідні знання, уміння та професійні якості застосовуються комплексно під час вирішення конкретних професійних завдань.

Нормативно-професійна компетентність охоплює розуміння та практичне застосування вимог до корпоративної звітності й інформації зі сталого розвитку, інтерпретацію відповідних нормативних положень та їх використання під час вирішення професійних завдань. Її зміст не обмежується знанням нормативної бази, а передбачає вміння працювати з категоріями впливів, ризиків і можливостей, оцінювати суттєвість інформації та встановлювати взаємозв'язки між фінансовою інформацією й інформацією зі сталого розвитку.

Аналітична компетентність передбачає роботу з різнорідною фінансовою інформацією й інформацією зі сталого розвитку**,** встановлення причинно-наслідкових зв'язків, оцінювання ризиків, інтерпретацію показників і обґрунтування висновків на основі отриманих результатів. Її значення посилюється в умовах, коли професійне рішення формується на основі поєднання кількісних і якісних даних, оцінок та інформації, якій властива невизначеність.

Цифрова компетентність охоплює використання інформаційних систем, цифрових джерел даних та аналітичних інструментів у професійній діяльності. Водночас її зміст не слід зводити до технічного володіння цифровими технологіями. Важливими складовими є оцінювання якості й надійності даних, критична інтерпретація результатів автоматизованої обробки інформації та розуміння можливостей і обмежень використання цифрових технологій і штучного інтелекту.

Контрольно-аудиторська компетентність пов'язана з оцінюванням процесів формування інформації, ризиків і систем внутрішнього контролю, плануванням і виконанням процедур контролю та надання впевненості, отриманням і оцінюванням доказів та обґрунтуванням професійних висновків. Розвиток завдань із надання впевненості щодо інформації зі сталого розвитку посилює необхідність застосування цих умінь до даних різної природи та рівня визначеності [3].

Етико-комунікаційна компетентність поєднує дотримання фундаментальних етичних принципів із умінням аргументувати професійну позицію, взаємодіяти з фахівцями інших сфер та зрозуміло комунікувати результати професійної роботи різним групам зацікавлених сторін. Її значення зростає в умовах розширення суспільної відповідальності бухгалтерів і аудиторів та посилення ролі професійного судження під час формування й підтвердження інформації зі сталого розвитку.

Запропоновані групи компетентностей не є ізольованими елементами професійної підготовки. Виконання комплексного професійного завдання передбачає їх одночасне застосування: нормативні вимоги потребують професійної інтерпретації, робота з інформацією – аналітичного й цифрового інструментарію, підтвердження її достовірності – контрольно-аудиторських умінь, а прийняті рішення та сформовані висновки – етичного обґрунтування й професійної комунікації. Отже, компетентнісний вимір запропонованої моделі визначає не набір автономних компетентностей, а їх взаємопов'язану систему, інтегроване застосування якої необхідне для виконання комплексних професійних завдань.

Практикоорієнтований вимір запропонованої моделі визначає, яким чином забезпечити формування та інтегроване застосування професійних компетентностей у процесі підготовки майбутніх бухгалтерів і аудиторів. Його основою є перенесення акценту з відтворення теоретичних знань на їх застосування під час виконання завдань, що моделюють реальні професійні ситуації. Такий підхід не зменшує значення теоретичної підготовки, а передбачає її використання для вирішення конкретної професійної проблеми, коли необхідно проаналізувати інформацію, визначити можливі способи дій, обґрунтувати обране рішення та оцінити його наслідки.

Одним із засобів такої підготовки є використання оприлюдненої корпоративної звітності підприємств як інформаційної бази навчальних завдань. Робота з фінансовою звітністю та звітністю зі сталого розвитку дає змогу перейти від вивчення положень окремих стандартів до аналізу їх практичного застосування. Навчальні завдання можуть передбачати оцінювання повноти та взаємоузгодженості розкриттів, встановлення зв'язків між фінансовими показниками та інформацією зі сталого розвитку, порівняння підходів різних підприємств та обґрунтування оцінки якості розкритої інформації.

Важливим напрямом є моделювання оцінювання подвійної суттєвості [2]. На основі інформації про діяльність підприємства, його бізнес-модель, галузеві особливості та взаємодію із зацікавленими сторонами здобувачі можуть визначати потенційні впливи, ризики й можливості, оцінювати їх суттєвість та обґрунтовувати необхідність відповідних розкриттів у звітності. Принциповою особливістю такого завдання є відсутність наперед заданого єдиного рішення: його виконання потребує поєднання нормативних знань, аналізу інформації та аргументації зробленого професійного вибору.

Окреме місце належить моделюванню процедур внутрішнього контролю щодо процесів формування інформації зі сталого розвитку. Навчальні завдання

можуть охоплювати ідентифікацію ризиків викривлення показників, визначення джерел даних і відповідальних за їх формування осіб, розроблення контрольних процедур та оцінювання їх достатності. Такий підхід дає змогу розглядати інформацію зі сталого розвитку не лише як кінцевий результат звітування, а як результат інформаційного процесу, надійність якого залежить від організації збору, оброблення, перевірки та документування даних.

Для підготовки майбутніх аудиторів доцільним є моделювання процедур надання впевненості щодо інформації зі сталого розвитку [3]. Таке моделювання може передбачати ідентифікацію й оцінювання ризиків, визначення можливих джерел доказів, підготовку робочої документації, оцінювання достатності та належності отриманих доказів, виявлення суперечностей між різними джерелами інформації та формулювання обґрунтованого висновку. При цьому оцінюватися має не лише кінцеве рішення, а й логіка його обґрунтування та документування.

Об'єднувальним інструментом практикоорієнтованої підготовки можуть виступати комплексні професійні кейси, вирішення яких потребує інтегрованого застосування знань і вмінь з бухгалтерського обліку, корпоративної звітності, аналізу, внутрішнього контролю, аудиту, цифрових технологій та професійної етики. На відміну від традиційних навчальних завдань із наперед визначеним алгоритмом розв'язання, такі кейси мають передбачати неповну або суперечливу інформацію, альтернативні варіанти дій та необхідність аргументованого вибору. Саме в таких умовах навчальне завдання наближається до реальної професійної ситуації, у якій рішення не може бути отримане шляхом механічного застосування наперед заданого алгоритму.

Практикоорієнтований вимір при цьому не є окремим набором навчальних методів, а безпосередньо пов'язаний із компетентнісним виміром моделі. Кожне навчальне завдання має бути спрямоване на формування визначених професійних компетентностей та їх інтегроване застосування. Такі завдання можуть поєднуватися з опрацюванням цифрових масивів даних та використанням аналітичних інструментів для їх систематизації, зіставлення й інтерпретації. Водночас комплексне професійне завдання, як правило, потребує одночасного застосування декількох груп компетентностей.

Таким чином, два виміри запропонованої моделі виконують взаємопов'язані функції: компетентнісний визначає, що необхідно формувати у процесі підготовки майбутніх бухгалтерів і аудиторів, а практикоорієнтований – як забезпечити формування та інтегроване застосування відповідних компетентностей у професійно наближених ситуаціях**.** Їх взаємодія створює основу для переходу від засвоєння окремих знань і вмінь до обґрунтування професійних рішень, що безпосередньо пов'язано з формуванням професійного судження бухгалтера й аудитора**.**

Поєднання компетентнісного та практикоорієнтованого вимірів дає змогу визначити інтегрований результат професійної підготовки – професійне судження бухгалтера й аудитора. У запропонованій моделі воно не розглядається як окрема компетентність поряд із нормативно-професійною, аналітичною,

цифровою, контрольно-аудиторською та етико-комунікаційною. Професійне судження формується внаслідок їх комплексного застосування під час вирішення професійних завдань, для яких недостатньо механічного відтворення нормативних вимог або використання наперед заданого алгоритму.

Значення професійного судження особливо зростає в умовах розвитку звітності зі сталого розвитку. Визначення суттєвих впливів, ризиків і можливостей, оцінювання взаємозв'язків між фінансовою інформацією та інформацією зі сталого розвитку, вибір і оцінювання джерел даних, аналіз функціонування внутрішнього контролю та формування висновків за результатами завдань із надання впевненості передбачають роботу з різнорідною інформацією, оцінками та невизначеністю. За таких умов обґрунтованість професійного рішення залежить не лише від наявності відповідних знань і вмінь, а й від уміння інтегрувати їх відповідно до конкретної професійної ситуації, критично оцінювати інформацію, розглядати альтернативні підходи та аргументувати прийняте рішення.

Формування професійного судження потребує навчального середовища, у якому майбутній фахівець систематично стикається із ситуаціями, що передбачають невизначеність, альтернативність рішень та необхідність їх обґрунтування. Саме тут проявляється взаємозв'язок двох вимірів запропонованої моделі: компетентнісний вимір визначає професійний ресурс, необхідний для прийняття рішення, а практикоорієнтований забезпечує умови для його формування та інтегрованого застосування під час вирішення професійно наближених завдань.

Отже, професійне судження формується не в межах окремого освітнього компонента, а в процесі систематичного поєднання знань, умінь, аналітичного мислення, етичних орієнтирів і досвіду обґрунтування професійних рішень та виявляється у спроможності фахівця комплексно застосовувати набуті компетентності, аналізувати професійну ситуацію, критично оцінювати наявну інформацію, обґрунтовувати вибір між можливими альтернативами та аргументувати прийняте професійне рішення.

Обговорення результатів. Одержані результати узгоджуються з висновками C. Cho та E. Costa [9] щодо необхідності системного оновлення змісту підготовки бухгалтерів, розвитку професійних компетентностей і використання нових педагогічних підходів у відповідь на поширення проблематики сталого розвитку. Водночас запропонована в цьому дослідженні модель конкретизує відповідні напрями через виокремлення нормативно-професійної, аналітичної, цифрової, контрольно-аудиторської та етико-комунікаційної компетентностей і визначення практикоорієнтованих механізмів їх формування та інтегрованого застосування.

Результати дослідження T.-A. De Silva та A. Nilipour [10] свідчать про нерівномірне й недостатньо поглиблене представлення проблематики сталого розвитку на різних рівнях підготовки бухгалтерів. Запропонований у статті підхід розвиває це положення, оскільки передбачає не механічне доповнення освітніх програм окремими темами або освітніми компонентами, а інтеграцію

відповідної проблематики у фахову підготовку та її опрацювання під час вирішення комплексних професійних завдань.

Практикоорієнтований вимір моделі співвідноситься з дослідженням T. Tran та C. Herzig [11], у якому розкрито можливості й проблеми навчання на основі практичного досвіду у сфері обліку сталого розвитку. У запропонованій моделі цей напрям конкретизовано через використання оприлюдненої корпоративної звітності, моделювання оцінювання подвійної суттєвості, процедур внутрішнього контролю та надання впевненості, роботу з цифровими даними й комплексними професійними кейсами.

Визначення професійного судження інтегрованим результатом професійної підготовки відповідає підходу N. McGuigan [12], який обґрунтовує необхідність підготовки майбутніх бухгалтерів до професійної діяльності в умовах складності, неоднозначності та невизначеності. Відмінність одержаних результатів полягає в тому, що формування професійного судження пов'язане з взаємодією двох вимірів запропонованої моделі: компетентнісного, який визначає необхідний професійний ресурс, і практикоорієнтованого, який створює умови для його інтегрованого застосування під час обґрунтування професійних рішень.

Висновки. За результатами дослідження обґрунтовано необхідність трансформації професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів у закладах вищої освіти відповідно до змін регуляторного та професійного середовища, пов'язаних із розвитком звітності зі сталого розвитку та завдань із надання впевненості. Така трансформація має ґрунтуватися не на механічному розширенні переліку освітніх компонентів, а на інтеграції відповідної проблематики у фахову підготовку та комплексному застосуванні набутих знань і вмінь під час вирішення професійних завдань.

Запропоновано концептуальну модель трансформації професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів, що поєднує компетентнісний і практикоорієнтований виміри. У межах компетентнісного виміру систематизовано п'ять взаємопов'язаних груп компетентностей: нормативно-професійну, аналітичну, цифрову, контрольно-аудиторську та етико-комунікаційну. Практикоорієнтований вимір визначає механізми їх формування та інтегрованого застосування під час вирішення професійно наближених завдань. Інтегрованим результатом взаємодії двох вимірів визначено професійне судження бухгалтера й аудитора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні концептуального підходу до трансформації професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів, у межах якого зміни регуляторного та професійного середовища у сфері корпоративної звітності та надання впевненості послідовно пов'язано з трансформацією професійних функцій бухгалтерів і аудиторів, системою необхідних компетентностей та практикоорієнтованими механізмами їх формування. На відміну від відокремленого розгляду компетентнісного та практикоорієнтованого вимірів підготовки, запропонована модель поєднує їх у

єдиній логічній конструкції та визначає професійне судження інтегрованим результатом їх взаємодії.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання запропонованої моделі під час оновлення освітніх програм з обліку і оподаткування, змісту освітніх компонентів та методичного забезпечення підготовки майбутніх бухгалтерів і аудиторів. Запропонований підхід передбачає інтеграцію проблематики звітності зі сталого розвитку у фахову підготовку, а не її обмеження окремими освітніми компонентами. Практична реалізація моделі може передбачати використання оприлюдненої корпоративної звітності, моделювання оцінювання подвійної суттєвості, процедур внутрішнього контролю та надання впевненості, роботу з цифровими даними й комплексними професійними кейсами. Навчальні завдання при цьому мають бути спрямовані на інтегроване застосування професійних компетентностей, обґрунтування професійних рішень та формування професійного судження.

Обмеження дослідження зумовлені його концептуально-аналітичним характером. Запропоновану модель розроблено на основі аналізу нормативних документів і наукових джерел та не апробовано емпірично в освітньому процесі закладів вищої освіти. У межах дослідження не оцінювалися результативність визначених практикоорієнтованих інструментів, рівень сформованості професійних компетентностей у здобувачів вищої освіти та вплив застосування моделі на формування професійного судження. Тому практична реалізація моделі потребує подальшої емпіричної апробації та може уточнюватися з урахуванням рівня освіти, змісту конкретної освітньої програми й особливостей організації освітнього процесу.

Перспективи подальших досліджень пов’язані з емпіричною апробацією запропонованої моделі та оцінюванням результативності практикоорієнтованих інструментів у формуванні професійних компетентностей і професійного судження.

Внесок авторів. *Іванова Н.А.: визначення концепції дослідження, забезпечення ресурсами та обладнанням, наукове керівництво, адміністрування процесу.*

Михайловина С.О.: підбір методів дослідження, проведення експерименту та збирання даних, управління даними, підготовка рукопису (первинний текст).

Ратушна О.П.: графічне представлення результатів, підготовка рукопису (перегляд і редагування).

Фінансування. *Дослідження не отримувало зовнішнього фінансування.*

Конфлікт інтересів. *Автори заявляють про відсутність конфлікту інтересів щодо результатів дослідження та публікації цієї статті.*

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability

reporting. *Official Journal of the European Union*. 2022. L 322. P. 15–80. URL: EUR-Lex – Directive (EU) 2022/2464 (дата звернення: 09.08.2026).

2. Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards. *Official Journal of the European Union*. 2023. URL: EUR-Lex – Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 (дата звернення: 02.08.2026).

3. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). *International Standard on Sustainability Assurance 5000: General Requirements for Sustainability Assurance Engagements*. 2024. URL: IAASB – ISSA 5000 (дата звернення: 02.08.2026).

4. International Federation of Accountants (IFAC). *Educating Accountants for a Sustainable Future: A Literature Review of Competencies, Educational Strategies, and Challenges for Sustainability Reporting and Assurance*. 2024. URL: IFAC – Educating Accountants for a Sustainable Future (дата звернення: 08.08.2026).

5. Безверхий К. Імплементація європейських стандартів звітності про сталий розвиток. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2024. № 2 (133). С. 134–150. DOI: https://doi.org/10.31617/3.2024(133)08 (дата звернення: 08.08.2026).

6. Беженар А., Сташенко Ю. Формування ESG індикаторів у системі нефінансової звітності підприємств: євроінтеграційний контекст та стандарти ESRS. *Економіка та суспільство*. 2026. № 86. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/D2026-86-178 (дата звернення: 09.08.2026).

7. Пухальський В. Звіт зі сталого розвитку підприємства: необхідність запровадження, роль і проблемні аспекти. Світ фінансів. 2026. № 1 (86). С. 130–138. DOI: https://doi.org/10.35774/sf2026.01.130 (дата звернення: 05.08.2026).

8. Озеран А. Навчання з ESG-звітності в українських університетах: стан і перспективи. *Актуальні проблеми в системі освіти: загальноосвітній заклад середньої освіти – доуніверситетська підготовка – заклад вищої освіти*. 2024. Т. 1. № 4. С. 358–367. DOI: https://doi.org/10.18372/2786-5487.1.18751 (дата звернення: 08.08.2026).

9. Cho C. H., Costa E. Sustainability accounting education: challenges and outlook. International Journal of Sustainability in Higher Education. 2024. Vol. 25, No. 7. P. 1412–1425. DOI: https://doi.org/10.1108/IJSHE-02-2024-0152 (дата звернення: 05.08.2026).

10. De Silva T.-A., Nilipour A. Is the accounting curricula keeping up with sustainability development? Accounting Education. 2025. Vol. 34, No. 4. P. 470–498. DOI: https://doi.org/10.1080/09639284.2024.2351951 (дата звернення: 07.08.2026).

11. Tran T. T., Herzig C. Team roles and challenges in experiential learning in sustainability accounting education: A four-stage learning cycle. Accounting Education. 2026. Vol. 35, No. 2. P. 170–197. DOI: https://doi.org/10.1080/09639284.2024.2421851 (дата звернення: 09.08.2026).

12. McGuigan N. Future-proofing accounting education: Educating for complexity, ambiguity and uncertainty. Revista Contabilidade & Finanças. 2021. Vol.

32, No. 87. P. 383–389. DOI: https://doi.org/10.1590/1808-057X202190370 (дата звернення: 09.08.2026).

13. Al-Hazaima H., Alshurafat H., Al Shbail M. O., Ananzeh H. Stakeholders' Perceptions of Sustainability Accounting Education: A Literature Review. In: Hamdan A. (Ed.). *Technological Innovations for Business, Education and Sustainability*. Emerald Publishing Limited, 2024. P. 79–89. DOI: https://doi.org/10.1108/978-1-83753-106-620241006 (дата звернення: 06.08.2026).

14. International Federation of Accountants (IFAC). *2026 Handbook of International Education Standards*. 2026. URL: IFAC – 2026 Handbook of International Education Standards (дата звернення: 09.08.2026).

15. Zenuni Ramaj B., Miti M. The Impact of International Education Standards and Continuing Professional Development on Competency Development and ESG Reporting. *International Journal of Innovative Technology and Interdisciplinary Sciences*. 2026. Vol. 9, No. 2. P. 1267–1310. DOI: https://doi.org/10.15157/IJITIS.2026.9.2.1267-1310 (дата звернення: 09.08.2026).

REFERENCES

1. European Parliament, & Council of the European Union. (2022). Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting. *Official Journal of the European Union, L 322*, 15–80. Available at: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj (accessed August 9, 2026).

2. European Commission. (2023). Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards. *Official Journal of the European Union*. Available at: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj (accessed August 2, 2026).

3. International Auditing and Assurance Standards Board. (2024). *International Standard on Sustainability Assurance 5000: General requirements for sustainability assurance engagements*. Available at: https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance (accessed August 2, 2026).

4. International Federation of Accountants. (2024). *Educating accountants for a sustainable future: A literature review of competencies, educational strategies, and challenges for sustainability reporting and assurance*. Available at: https://www.ifac.org/knowledge-gateway/education/publications/educating-accountants-sustainable-future (accessed August 8, 2026).

5. Bezverkhyi K. (2024). Implementatsiia yevropeiskykh standartiv zvitnosti pro stalyi rozvytok [Implementation of European sustainability reporting standards]. *Zovnishnia torhivlia: ekonomika, finansy, pravo, 2*(133), 134–150. DOI: https://doi.org/10.31617/3.2024(133)08 (accessed August 8, 2026) [in Ukrainian].

6. Bezhenar A., & Stashenko Yu. (2026). Formuvannia ESG indykatoriv u systemi nefinansovoi zvitnosti pidpryiemstv: yevrointehratsiinyi kontekst ta standarty

ESRS [Formation of ESG indicators in the system of non-financial reporting of enterprises: European integration context and ESRS standards]. *Ekonomika ta suspilstvo, 86*. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/D2026-86-178 (accessed August 9, 2026) [in Ukrainian].

7. Pukhalskyi V. (2026). Zvit zi staloho rozvytku pidpryiemstva: neobkhidnist zaprovadzhennia, rol i problemni aspekty [Enterprise sustainability report: The need for implementation, role and problematic aspects]. *Svit finansiv, 1*(86), 130–138. DOI: https://doi.org/10.35774/sf2026.01.130 (accessed August 5, 2026) [in Ukrainian].

8. Ozeran A. (2024). Navchannia z ESG-zvitnosti v ukrainskykh universytetakh: stan i perspektyvy [ESG reporting education in Ukrainian universities: Current state and prospects]. *Aktualni problemy v systemi osvity: zahalnoosvitnii zaklad serednoi osvity – douniversytetska pidhotovka – zaklad vyshchoi osvity, 1*(4), 358–367. DOI: https://doi.org/10.18372/2786-5487.1.18751 (accessed August 8, 2026) [in Ukrainian].

9. Cho C. H., & Costa E. (2024). Sustainability accounting education: Challenges and outlook. *International Journal of Sustainability in Higher Education, 25*(7), 1412–1425 DOI: https://doi.org/10.1108/IJSHE-02-2024-0152 (accessed August 5, 2026).

10. De Silva T.-A., & Nilipour A. (2025). Is the accounting curricula keeping up with sustainability development? *Accounting Education, 34*(4), 470–498. DOI: https://doi.org/10.1080/09639284.2024.2351951 (accessed August 7, 2026).

11. Tran T. T., & Herzig C. (2026). Team roles and challenges in experiential learning in sustainability accounting education: A four-stage learning cycle. *Accounting Education, 35*(2), 170–197. DOI: https://doi.org/10.1080/09639284.2024.2421851 (accessed August 9, 2026).

12. McGuigan N. (2021). Future-proofing accounting education: Educating for complexity, ambiguity and uncertainty. *Revista Contabilidade & Finanças, 32*(87), 383–389. DOI: https://doi.org/10.1590/1808-057X202190370 (accessed August 9, 2026).

13. Al-Hazaima H., Alshurafat H., Al Shbail M. O., & Ananzeh H. (2024). Stakeholders' perceptions of sustainability accounting education: A literature review. In A. Hamdan (Ed.), *Technological innovations for business, education and sustainability* (pp. 79–89). Emerald Publishing Limited. DOI: https://doi.org/10.1108/978-1-83753-106-620241006 (accessed August 6, 2026).

14. International Federation of Accountants. (2026). *2026 handbook of international education standards.* Available at: https://www.ifac.org/knowledge-gateway/education/publications/2026-handbook-international-education-standards (accessed August 9, 2026).

15. Zenuni Ramaj B., & Miti M. (2026). The impact of International Education Standards and Continuing Professional Development on competency development and ESG reporting. *International Journal of Innovative Technology and Interdisciplinary Sciences, 9*(2), 1267–1310. DOI: https://doi.org/10.15157/IJITIS.2026.9.2.1267-1310 (accessed August 9, 2026).