

DOI: 10.69803/3083-6034-2026-2-273

УДК 005.5:351.863:342.7(477)

В. В. Косенко, канд. держ. упр., доцент

e-mail: victorkosenko@karazin.ua

<https://orcid.org/0000-0002-9932-6478>

**Навчально-науковий інститут «Інститут державного управління»
Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна**

А. В. Косенко, канд. держ. упр., доцент

e-mail: kosenko_alica@ukr.net

<https://orcid.org/0000-0002-4006-2295>

**Навчально-науковий інститут «Інститут державного управління»
Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна**

І. В. Кобзев, к.т.н., доцент

e-mail: ihor.kobziev@hneu.net

<https://orcid.org/0000-0002-7182-5814>

Харківський національний економічний університет імені С. Кузнеця

ЄВРОПЕЙСЬКІ СТАНДАРТИ СТІЙКОСТІ ПІДПРИЄМСТВ КРИТИЧНОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ (CER) ЯК НОВИЙ ЧИННИК ПРАВ ЛЮДИНИ Й ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

Стаття присвячена обґрунтуванню управлінської ролі європейського стандарту стійкості суб'єктів критичної інфраструктури (Critical Entities Resilience, CER) як спільного чинника, що одночасно забезпечує права людини й економічну безпеку держави. Показано, що Директива (ЄС) 2022/2557, ухвалена 14 грудня 2022 року й застосовна від 18 жовтня 2024 року, змістила управлінський фокус із фізичного захисту об'єктів на безперервність надання життєво важливих послуг, через що стійкість підприємства перетворюється з технічного завдання на інструмент реалізації соціально-економічних прав громадян. Метою роботи є розроблення аналітичної моделі, яка пов'язує управлінські інструменти CER із гарантіями прав людини та функціями економічної безпеки держави в умовах війни та європейської інтеграції. Методологічну основу становлять порівняльно-правовий аналіз, системно-структурний підхід і теорія організаційної стійкості; емпіричним тлом обрано підприємства енерго-, водопостачання й водовідведення у Харківській, Сумській і Чернігівській областях. Результатом дослідження є трирівнева матриця відповідності «інструмент CER — гарантія права людини — функція економічної безпеки», що дає змогу обґрунтувати рекласифікацію

стійкості підприємств критичної інфраструктури як вимірюваного об'єкта державного управління, а не допоміжної технічної функції. Установлено розрив між активно-орієнтованою логікою Закону України «Про критичну інфраструктуру» та сервіс-орієнтованою логікою CER і запропоновано напрями його усунення в умовах адаптації до *acquis* ЄС. Наукова новизна полягає у виявленні подвійного — правозахисного й економіко-безпекового — ефекту управлінських інструментів CER та в обґрунтуванні стійкості як самостійного об'єкта державного управління, що відрізняє запропонований підхід від технічного трактування стійкості. Як емпіричне тло обрано підприємства енерго-, водопостачання й водовідведення у прифронтових Харківській, Сумській і Чернігівській областях, де безперервність послуг безпосередньо визначає реалізацію прав громадян. Практичне значення результатів полягає в придатності матриці для розроблення галузевих планів стійкості, програм відновлення та критеріїв оцінювання державних і комунальних підприємств життєзабезпечення. Під час підготовки статті інструменти штучного інтелекту використано допоміжно — для редагування мовностилістичного оформлення та впорядкування бібліографічних описів; формулювання наукових результатів, аналіз джерел і висновки належать авторам, що відповідає принципам академічної доброчесності та політиці видання щодо використання штучного інтелекту.

Ключові слова: критична інфраструктура, стійкість, Директива CER, права людини, економічна безпека держави, державне управління, безперервність послуг, європейська інтеграція, відновлення України.

Постановка проблеми. Повномасштабна війна перетворила підприємства критичної інфраструктури України на головний об'єкт ураження й водночас на основну ланку, від якої залежить виживання населення та функціонування економіки. За оновленою оцінкою потреб на відновлення та відбудову (RDNA5), станом на 31 грудня 2025 року сукупні потреби України сягнули близько 588 млрд дол. США, що приблизно втричі перевищує валовий внутрішній продукт країни, а прямі задокументовані збитки досягли 195,1 млрд дол. США [1, с. 5]. Найбільші потреби на відновлення зосереджено в секторах транспорту (понад 96 млрд дол.), енергетики (близько 91 млрд дол.) та житла (близько 90 млрд дол.) [1, с. 7]. Ушкоджено близько 14 % житлового фонду, що зачіпає понад три мільйони домогосподарств [1, с. 9]. Окремо показовою є динаміка енергетичного сектору: обсяг ушкоджених активів зріс приблизно на 21 % порівняно з попередньою оцінкою, що відображає системний характер ударів по життєзабезпеченню [1, с. 7]. Водночас оновлена оцінка

наголошує на людиноцентричному відновленні — реінтеграції ветеранів, поверненні переміщених осіб і розширенні участі жінок у ринку праці [1, с. 9], що зміщує управлінський акцент із відбудови об'єктів на відновлення спроможності надавати послуги людям. Ці цифри засвідчують, що безперервність послуг енерго-, тепло- й водопостачання вже не є суто галузевим питанням: вона прямо визначає реалізацію базових прав людини й параметри економічної безпеки держави. Для державного управління це означає потребу в інструментах, які роблять стійкість підприємств вимірюваною, керованою й підзвітною, а не лише декларованою.

Попри гостроту проблеми, у вітчизняному управлінському дискурсі стійкість підприємств критичної інфраструктури досі розглядають переважно як технічну характеристику об'єктів, а не як вимірюваний об'єкт державного управління, що пов'язує господарську діяльність із правами людини та економічною безпекою. Закон України «Про критичну інфраструктуру» зберігає активно-орієнтовану логіку захисту об'єктів [3], тоді як європейський стандарт CER (Директива (ЄС) 2022/2557) переносить акцент на безперервність надання життєво важливих послуг та управління стійкістю на рівні суб'єкта господарювання [4]. Унаслідок цього залишаються нез'ясованими щонайменше три питання, раніше не виокремлені в управлінській літературі: по-перше, через які саме управлінські інструменти стійкість підприємства реалізує конкретні права людини; по-друге, як ці інструменти пов'язані з функціями економічної безпеки держави; по-третє, яким чином узгодити активно-орієнтовану національну модель із сервіс-орієтованим європейським стандартом у процесі вступу до ЄС. Саме розв'язанню цих питань присвячено цю статтю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Концептуальне підґрунтя стійкості критичної інфраструктури сформоване в роботах, що трактують стійкість як здатність системи поглинати збурення, адаптуватися й відновлювати функції. Зокрема, M. Cantelmi, G. Di Gravio та R. Patriarca систематизували підходи до оцінювання стійкості критичних інфраструктур і показали зміщення дослідницького фокуса від захисту активів до управління безперервністю функцій [5]. A. M. Alkhaleel розвинув цей напрям, запропонувавши інструменти управління ризиками та стійкістю критичної інфраструктури в умовах глибокої невизначеності, що методологічно важливо для воєнного контексту [6]. Ці праці формують теоретичну рамку, у якій стійкість постає керованою властивістю, а отже — об'єктом управлінських рішень.

На рівні європейського регулювання базовим є перехід від Директиви Ради 2008/114/ЄС, орієнтованої на захист об'єктів, до

Директиви (ЄС) 2022/2557 (CER), що запроваджує управління стійкістю суб'єктів у одинадцяти секторах і доповнюється Директивою (ЄС) 2022/2555 (NIS2) у кіберсфері [4; 7; 8]. Деталізацію переліку життєво важливих послуг закріплено в Делегованому регламенті Комісії (ЄС) 2023/2450 [9], а узагальнене бачення політики стійкості на рівні ЄС представлено Європейською Комісією [10]. Сукупно ці акти задають сервіс-орієнтовану управлінську парадигму, яка ще не отримала системного відображення в українській фаховій літературі з менеджменту.

Правозахисний вимір проблеми спирається на міжнародні інструменти: статті 11 і 12 Міжнародного пакту про економічні, соціальні й культурні права гарантують достатній рівень життя та право на здоров'я [11], Загальний коментар № 15 Комітету ООН конкретизує право на воду [12], а резолюція Генеральної Асамблеї ООН 64/292 визнає право на безпечну питну воду й санітарію [13]. Керівні принципи ООН щодо бізнесу й прав людини покладають на підприємства відповідальність за дотримання прав людини в господарській діяльності [14]. Цей пласт джерел дає змогу трактувати безперервність послуг підприємств життєзабезпечення як пряму умову реалізації соціально-економічних прав.

У вітчизняному управлінському полі дотичні питання модернізації та корпоратизації державних підприємств досліджували В. В. Косенко, Д. А. Тимоха та А. В. Косенко на матеріалі європейських міграційних хвиль [15], а проблеми використання ринкових підходів у реформуванні державних корпорацій — І. Дунаєв і С. Громов [16]. Засади сталого промислового й кадрового відновлення регіону в повоєнний період обґрунтовано О. Гібадулліним і В. Косенком [17], інституційні механізми залучення малого й середнього підприємництва до економічної стійкості в умовах гібридної війни — І. В. Дунаєвим і В. В. Кокорєвим [18], а управління суспільною цінністю через інноваційні механізми фінансування інфраструктури — І. Дунаєвим і В. Кушніром [19]. Прикладний зріз захисту критичної інфраструктури України представлено в аналітичному звіті Академії електронного врядування [20]. Водночас поза увагою дослідників залишається інтегративна модель, яка пов'язала б управлінські інструменти CER із гарантіями прав людини та функціями економічної безпеки держави. Наявні праці або розкривають стійкість у технічній площині [5; 6], або розглядають правозахисний і безпековий виміри окремо один від одного [11–14], тоді як управлінський механізм, що з'єднує їх на рівні конкретного підприємства, лишається не описаним. Саме цей розрив між сервіс-орієнтованою європейською парадигмою та фрагментованим вітчизняним підходом і визначає напрям дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розроблення аналітичної моделі, що пов'язує управлінські інструменти європейського стандарту стійкості CER із гарантіями прав людини та функціями економічної безпеки держави й обґрунтовує рекласифікацію стійкості підприємств критичної інфраструктури як вимірюваного об'єкта державного управління.

Для досягнення мети поставлено два завдання: 1) порівняти активорієнтовану логіку Закону України «Про критичну інфраструктуру» із сервіс-орієнтованою логікою Директиви CER і виявити управлінський розрив; 2) побудувати матрицю відповідності «інструмент CER — гарантія права людини — функція економічної безпеки держави» та оцінити її придатність для галузевих планів стійкості.

Гіпотеза дослідження: запровадження управлінських інструментів CER на підприємствах життєзабезпечення дає подвійний ефект, одночасно посилюючи реалізацію соціально-економічних прав громадян та економічну безпеку держави, а тому стійкість доцільно унормувати як окремий об'єкт управління, а не як похідну технічну функцію. Перевірка гіпотези передбачає демонстрацію того, що принаймні п'ять базових інструментів стандарту CER мають вимірюваний правозахисний і економіко-безпековий результат, придатний для відображення в управлінських документах підприємства та держави.

Методологія дослідження. Методологічну основу становлять порівняльно-правовий аналіз (зіставлення національного й європейського регулювання), системно-структурний підхід (розкладання стійкості на керовані компоненти) і теорія організаційної стійкості, що трактує стійкість як вимірювану й керовану властивість суб'єкта [5; 6]. Емпіричним тлом обрано підприємства енерго-, водопостачання та водовідведення у прифронтових Харківській, Сумській і Чернігівській областях як показові суб'єкти, де безперервність послуг безпосередньо пов'язана з правами людини. Статистичною базою слугували офіційні оцінки потреб на відновлення RDNA5 та RDNA4 [1; 2], нормативні акти ЄС і України [3; 4; 7–9] та міжнародні правозахисні інструменти [11–14]. Синтез результатів здійснено методом аналітичного картування у формі трирівневої матриці відповідності. Обмеженням обраного підходу є його якісний характер: матриця встановлює логічні зв'язки між інструментами, правами та функціями безпеки, але не передбачає кількісного оцінювання їхньої ваги, що визначає напрям подальших емпіричних розвідок на матеріалі конкретних підприємств.

Умови використання штучного інтелекту. Відповідно до політики видання щодо використання штучного інтелекту, автори засвідчують

допоміжний характер таких технологій у підготовці статті. Інструменти штучного інтелекту застосовано виключно для мовностилістичного редагування тексту, упорядкування бібліографічних описів за стандартом ДСТУ 8302:2015 та технічного оформлення таблиць і рисунків. Формулювання наукової проблеми, добір і критичний аналіз джерел, побудова аналітичної моделі, інтерпретація даних і висновки виконані авторами особисто. Штучний інтелект не є й не може бути співавтором; фактичні дані та джерела не генерувалися автоматично, а перевірені за першоджерелами. Автори несуть повну відповідальність за зміст, точність і добросовісність публікації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відправною точкою аналізу є зіставлення двох управлінських логік. Закон України «Про критичну інфраструктуру» (№ 1882-IX) побудований навколо захисту об'єктів та віднесення їх до переліку критичних, тобто оперує категорією безпеки активу [3]. Натомість Директива (ЄС) 2022/2557 запроваджує управління стійкістю суб'єкта: критичні суб'єкти зобов'язані оцінювати ризики, ухвалювати плани стійкості, забезпечувати безперервність надання послуг та повідомляти про інциденти, а держави-члени — визначити національну стратегію стійкості й перелік критичних суб'єктів у одинадцяти секторах [4]. Це принципова зміна об'єкта управління — від «що захищаємо» до «яку послугу гарантуємо», що й створює місток до прав людини. Порівняння двох моделей зведено в табл. 1. Воно показує, що національне регулювання й досі фіксує активно-орієнтовану рамку, тоді як європейський стандарт переносить відповідальність на рівень управління суб'єктом і його послугами. Саме цей розрив є головним управлінським бар'єром на шляху узгодження української системи з *acquis* у процесі вступу до ЄС. Зведення в табл. 1 ми будуємо навколо четвертого стовпця — управлінського наслідку розриву, оскільки саме він, на нашу думку, становить практичну суть проблеми. Перші три стовпці фіксують відоме: Україна керує об'єктами, а Європейський Союз — суб'єктами та їхніми послугами. Проте головне не в самому зіставленні, а в тому, що кожен рядок розриву породжує конкретне управлінське завдання — від запровадження реєстру суб'єктів до формування показників стійкості й перенесення відповідальності на менеджмент підприємства. Ми свідомо не зводимо цю різницю до правової формальності: вона має операційну ціну, бо без одиниці виміру стійкості — часу відновлення та частки задоволеного попиту — держава не здатна ні замовити, ні проконтролювати безперервність послуги. Тому й тлумачимо розрив як управлінський, а не суто нормативний.

Таблиця 1. Порівняння управлінських логік захисту критичної інфраструктури та наслідки розриву

Критерій	Закон України № 1882-IX	Директива (ЄС) 2022/2557 (CER)	Управлінський наслідок розриву
Об'єкт управління	Об'єкт (актив) у переліку	Критичний суб'єкт і його послуга	Перехід від реєстру об'єктів до реєстру суб'єктів і порогів послуг
Базова логіка	Захист від загроз	Безперервність попри загрози	Планування «на відмову», а не лише охорона периметра
Одиниця вимірювання	Наявність захисту об'єкта	Рівень безперервності: час відновлення, частка задоволеного попиту	Потреба в кількісних показниках стійкості (resilience KPI)
Носій відповідальності	Держава й охоронні структури	Менеджмент суб'єкта (план, звітність)	Зміщення відповідальності в корпоративне управління
Зв'язок із правами людини	Опосередкований	Прямий — через гарантію послуги	Стійкість стає правозахисним інструментом
Економіко-безпековий ефект	Локальний (збереження об'єкта)	Системний (безперервність ланцюга послуг)	Стійкість входить у контур економічної безпеки
Інтеграція з ЄС	Поза рамкою CER/NIS2	Складник <i>acquis</i> (CER та NIS2)	Потреба узгодити підзаконну базу й нагляд

Джерело: складено авторами за [3; 4; 8].

Щоб показати, як один управлінський інструмент дає два результати, ми подаємо механізм подвійної трансмісії стандарту CER (рис. 1). Його логіка така: послідовність дій підприємства — оцінювання ризиків, план стійкості, заходи безперервності, повідомлення про інциденти й нагляд — це не лінійний ланцюг «вхід — вихід», а розгалужувач, що з кожного кроку водночас живить дві лінії результатів: гарантію прав людини й функцію економічної безпеки держави. Підприємство тут постає провідником, який перетворює управлінське рішення одночасно на доставлену послугу (а отже — реалізоване право) і на збережену економічну спроможність.



Рис. 1. Механізм подвійної трансмісії стандарту стійкості CER: від управлінського інструменту до одночасного гарантування прав людини й економічної безпеки держави

*Джерело: розробка Віктора Косенка на основі директиви ЄС 2022/2557

**Регуляторна рамка: Закон України №1882-IX і Директива ЄС 2022/2557 (CER), NIS2 (2022/2555).

Правозахисне підґрунтя цього зв'язку є нормативно ustalеним. Безперервність водопостачання реалізує право на воду, визнане резолюцією ГА ООН 64/292 та конкретизоване Загальним коментарем № 15 Комітету ООН [12; 13], а доступ до енергії й санітарії пов'язаний зі статтями 11 і 12 Міжнародного пакту про економічні, соціальні й культурні права [11]. Керівні принципи ООН щодо бізнесу й прав людини покладають на підприємства обов'язок належної правозахисної обачності [14]. Отже, коли підприємство енерго- чи водопостачання керує своєю стійкістю за стандартом CER, воно водночас виконує правозахисну функцію держави — і саме це робить стійкість предметом державного управління, а не лише інженерним завданням.

Економіко-безпековий вимір не менш відчутний. Масштаб потреб на відновлення (табл. 2) демонструє, що збереження й відновлення спроможності підприємств життєзабезпечення прямо впливає на макроекономічну стабільність: енергетика та інфраструктура формують найбільші статті потреб, а їхня стійкість визначає здатність економіки функціонувати під час війни. Порівняння RDNA5 з попередньою оцінкою RDNA4 (\$524 млрд потреб і \$176 млрд збитків станом на кінець 2024 року) засвідчує зростання масштабу руйнувань і, відповідно, ціни управлінської бездіяльності [1; 2].

Таблиця 2. Сектори критичної інфраструктури: масштаб потреб, залежні права людини та функції економічної безпеки

Сектор (RDNA5)	Потреби, млрд дол. (частка)	Базова послуга та залежне право людини	Функція в економічній безпеці держави
Транспорт	понад 96 (≈16 %)	Сполучення, доступ до товарів, евакуація — свобода пересування, доступ до їжі та медицини	Логістика, експорт, зв'язність ринків
Енергетика	близько 91 (≈15 %)	Електро- й теплопостачання — достатній рівень життя та здоров'я (ст. 11–12 МПЕСКП)	Основа виробництва й безперервності всіх інших послуг
Житло	близько 90 (≈15 %)	Придатне для життя житло — право на житло (ст. 11)	Людський капітал, повернення переміщених осіб
Торгівля та промисловість	понад 63 (≈11 %)	Товари й робочі місця — право на працю	Податкова база, зайнятість
Сільське господарство	понад 55 (≈9 %)	Продовольство — право на достатнє харчування	Продовольча безпека, експорт
Розмінування та розчищення	близько 28 (≈5 %)	Безпечний доступ до території — право на життя й безпеку	Розблокування економічної діяльності
Інші сектори (сумарно)	близько 165 (≈28 %)	Освіта, охорона здоров'я, довілля тощо — відповідні соціальні права	Соціальна інфраструктура й добробут
Усього	близько 588 (100 %)	—	—

Джерело: складено авторами за [1]; частки обчислено від загальних потреб (588 млрд дол.).

Табл. 2 ми переоформили так, щоб цифри RDNA5 не лишалися самодостатніми. Стовпці послуги/права та функції безпеки додано навмисно: вони показують, що грошова оцінка потреб і правозахисна вага збою — це різні осі, які подекуди не збігаються. Енергетика, транспорт і житло одночасно очолюють і шкалу потреб, і шкалу залежних прав, тоді як розмінування за грошима невелике, але критичне для права на життя. Частки ми обчислили від загальної суми потреб (588 млрд дол.), а залишок

звели в рядок «інші сектори», щоб таблиця лишалася замкненою й арифметично узгодженою. Саме розбіжність двох осей обґрунтовує, на нашу думку, потребу пріоритезувати управління стійкістю за двома критеріями водночас — масштабом потреб і гостротою впливу на права, — що й унаочнює рис. 2. Розбіжність двох осей — масштабу потреб і правозахисної критичності — зводиться далі у матрицю пріоритетів (рис. 2). Яким чином? Вона розташовує сектори критичної інфраструктури у двовимірному просторі: по горизонталі — обсяг потреб на відбудову за RDNA5, по вертикалі — гострота впливу збою на базові права людини. Сектори, що потрапляють у верхній правий квадрант, є першочерговими для управління стійкістю за стандартом CER, оскільки збій у них найдорожчий і водночас найгостріше зачіпає права.

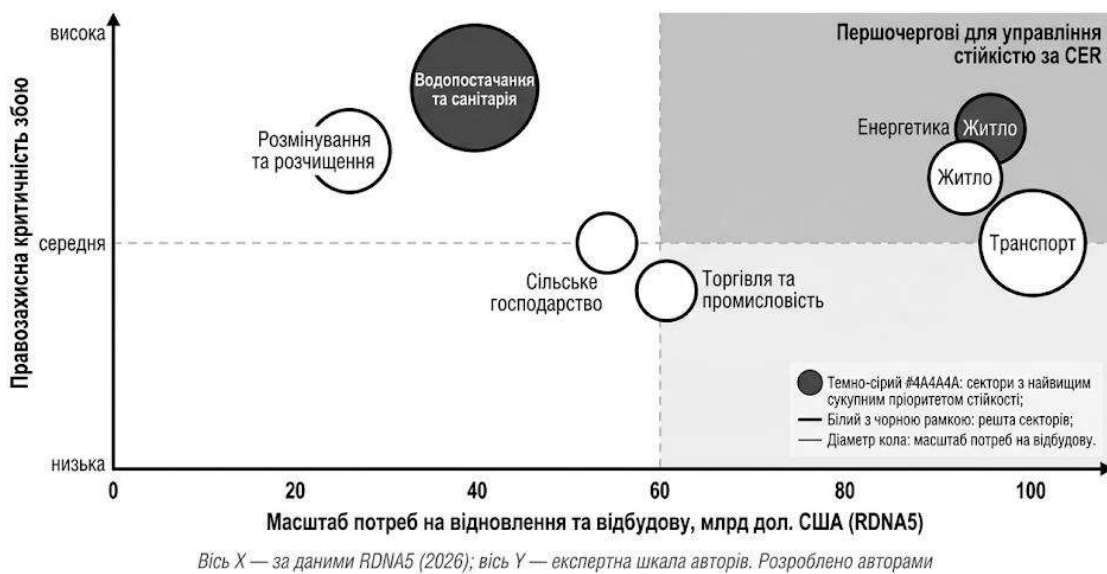


Рис. 2. Матриця пріоритезації секторів критичної інфраструктури за масштабом потреб на відбудову (RDNA5) та правозахисною критичністю збою (будуватиметься авторами за даними [1])

Тепер з'єднаймо обидва виміри на одному прикладі, щоб гіпотеза дослідження дістала пряму відповідь. Розгляньмо комунальний водоканал прифронтової громади Харківщини, який запроваджує план стійкості за логікою CER. На етапі оцінювання ризиків виявляється головна вразливість — залежність насосних станцій від зовнішнього електроживлення, яке регулярно вимикають через обстріли. План стійкості передбачає три заходи: резервне генерування, захищені артезіанські свердловини та протокол пріоритетного відновлення для лікарень, шкіл і пунктів незламності. Коли зовнішнє постачання електроенергії припиняється, водоканал продовжує подавати воду. Один і той самий захід дає тут два вимірювані результати. З боку прав людини це пряма реалізація права на воду, виведеного зі статті 11 МПЕСКП, конкретизованого

Загальним коментарем № 15 і визнаного резолюцією ГА ООН 64/292 [11; 12; 13]: люди отримують воду навіть під час відключень. З боку економічної безпеки це збережена спроможність: лікарні працюють, виробництва не зупиняються, населення не виїжджає, а отже зберігаються трудовий ресурс і податкова база громади. Жоден із цих результатів не є побічним — обидва закладено в один управлінський документ.

Звідси випливає відповідь на гіпотезу. Ми стверджуємо, що її підтверджено: інструменти стандарту CER справді дають подвійний ефект, і причина цього не риторична, а структурна. Права людини й економічна безпека сходяться в одній точці, якою є безперервність послуги життєзабезпечення. Доки послуга надається, держава одночасно виконує свій правозахисний обов'язок і зберігає економічну функцію; щойно послуга переривається, вона втрачає і перше, і друге. Тому стійкість підприємства не можна лишати на периферії як технічну деталь — вона є тим вузлом, у якому правозахисна й безпекова політики стають однією дією, а не двома паралельними напрямками. Це й пояснює, чому розрив між активно-орієнтованим законом і сервіс-орієнтованим стандартом коштує державі не формального невиконання директиви, а реальної втрати керованості над тим, що визначає і права, і безпеку.

Це дає відповідь і на мету статті. Рекласифікацію стійкості в окремий об'єкт державного управління ми обґрунтовуємо трьома ознаками, властивими будь-якому повноцінному об'єктові управління: власною одиницею виміру (час відновлення послуги та частка задоволеного попиту), власним носієм відповідальності (менеджмент суб'єкта, а не лише охорона об'єкта) і власною звітністю (повідомлення про інциденти та нагляд за виконанням плану стійкості). Доки стійкість не має цих трьох ознак, вона лишається похідною технічною характеристикою; щойно набуває їх — стає керованою й підзвітною, тобто об'єктом управління у власному розумінні. На відміну від наявних праць, які розглядають правозахисну й безпекову політику як окремі сфери [11–14; 16], ми показуємо, що на рівні підприємства вони керовані з однієї точки. Саме це твердження, а не загальна теза про важливість інфраструктури, і становить наукову новизну роботи: новим є не визнання цінності критичної інфраструктури, а опис управлінського механізму, що робить два раніше розведені результати продуктом одного рішення.

Формальним підсумком цих міркувань є матриця відповідності (табл. 3), у якій кожен інструмент CER зіставлено з гарантією права людини та функцією економічної безпеки держави. Матриця не лише впорядковує доведений вище подвійний ефект, а й слугує робочим бланком: за нею галузеві плани стійкості пріоритетних підприємств енерго- й

водопостачання Харківщини, Сумщини та Чернігівщини можна наповнювати конкретними показниками — правозахисними та економіко-безпековими водночас.

Таблиця 3. Матриця відповідності «інструмент CER — право людини — функція економічної безпеки держави»

Інструмент CER	Гарантія права людини	Функція економічної безпеки держави
Оцінювання ризиків на рівні суб'єкта	Завчасне попередження загроз доступу до послуг	Зниження ймовірних втрат і шоків для економіки
План стійкості та заходи безперервності діяльності	Безперервний доступ до води, тепла, електроенергії [11–13]	Стабільність базових послуг для бізнесу й населення
Повідомлення про інциденти	Прозорість і підзвітність щодо перебоїв у послугах	Скорочення часу відновлення, керованість криз
Належна правозахисна обачність (UNGP)	Відповідальність підприємства за дотримання прав [14]	Інвестиційна привабливість і довіра партнерів ЄС
Державний нагляд і національна стратегія стійкості	Системна гарантія прав на рівні держави	Узгодження з <i>acquis</i> ЄС, доступ до спільного ринку

Джерело: розроблено авторами за [4; 9; 11–14].

Запропонована матриця має прикладну цінність. Вона придатна для розроблення галузевих планів стійкості, формування критеріїв оцінювання державних і комунальних підприємств життєзабезпечення, а також для пріоритетизації проєктів відновлення з огляду водночас на права людини й економічну безпеку. Тим самим стандарт CER із зовнішньої вимоги перетворюється на робочий управлінський інструмент, що інтегрує гуманітарний і безпековий виміри державної політики у сфері критичної інфраструктури [16; 18; 20].

Практичне впровадження матриці наражається на низку управлінських бар'єрів, які варто враховувати при адаптації стандарту в Україні. По-перше, чинна національна модель оперує переліком об'єктів, тоді як CER потребує реєстру критичних суб'єктів і галузевих порогів безперервності послуг, що вимагає перегляду підзаконної бази до Закону № 1882-IX [3; 4]. По-друге, для прифронтових підприємств енерго- й водопостачання критичним є питання ресурсного забезпечення планів стійкості, адже інвестиції в резервування й аварійне відновлення конкурують із поточними витратами на ремонт після обстрілів; тут

доречним є поєднання інструментів CER із механізмами залучення малого й середнього бізнесу та донорського фінансування відновлення [18; 20]. По-третє, належна правозахисна обачність і нефінансова звітність потребують управлінських компетенцій, яких бракує на рівні комунальних підприємств, що актуалізує кадрове відновлення регіону [17]. З огляду на це доцільним є поетапне впровадження: спершу — оцінювання ризиків і базові плани безперервності на суб'єктах енерго- й водопостачання трьох прифронтових областей, далі — система повідомлення про інциденти та нагляду, і лише потім — повна інтеграція правозахисних та економіко-безпекових індикаторів у державну стратегію стійкості.

Висновки. Дослідження показало, що європейський стандарт стійкості підприємств критичної інфраструктури (CER) є новим управлінським чинником, який одночасно забезпечує права людини й економічну безпеку держави. Виявлено управлінський розрив між активорієнтованою логікою Закону України «Про критичну інфраструктуру» та сервіс-орієнтованою логікою Директиви (ЄС) 2022/2557, усунення якого є передумовою узгодження національної системи з *acquis* ЄС. Побудована трирівнева матриця відповідності «інструмент CER — гарантія права людини — функція економічної безпеки держави» підтверджує гіпотезу про подвійний ефект інструментів стійкості й обґрунтовує рекласифікацію стійкості як окремого вимірюваного об'єкта державного управління. Практичне значення результатів полягає в придатності матриці для розроблення галузевих планів стійкості, критеріїв оцінювання підприємств життєзабезпечення та пріоритезації проєктів відновлення. Перспективи подальших досліджень пов'язані з емпіричною апробацією матриці на конкретних державних і комунальних підприємствах прифронтових областей та з розробленням кількісних індикаторів стійкості, узгоджених із вимогами CER і NIS2. Окремим напрямом є оцінювання вартості впровадження інструментів стійкості та механізмів її фінансування за участю донорів і приватного сектору, що дасть змогу перейти від якісної моделі до повноцінної системи управління стійкістю підприємств критичної інфраструктури.

Список використаних джерел

1) Updated Ukraine Recovery and Reconstruction Needs Assessment (RDNA5). World Bank, Government of Ukraine, European Commission, United Nations. 2026. URL: <https://www.worldbank.org/en/news/press-release/2026/02/23/updated-ukraine-recovery-and-reconstruction-needs-assessment-released>

- 2) Updated damage assessment finds \$524 billion needed for recovery of Ukraine over next decade (RDNA4). UNDP, World Bank, Government of Ukraine, European Commission. 2025. URL: <https://www.undp.org/ukraine/press-releases/updated-damage-assessment-finds-524-billion-needed-recovery-ukraine-over-next-decade>
- 3) Про критичну інфраструктуру: Закон України від 16.11.2021 № 1882-IX (ред. від 21.09.2024). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1882-20>
- 4) Directive (EU) 2022/2557 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 on the resilience of critical entities. Official Journal of the EU. 2022. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2557/oj/eng>
- 5) Cantelmi M., Di Gravio G., Patriarca R. Reviewing qualitative research approaches in the context of critical infrastructure resilience. Environment Systems and Decisions. 2021. Vol. 41. P. 341–376. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10669-020-09795-8>.
- 6) Alkhaleel A. M. Resilience-based optimization of critical infrastructure systems under deep uncertainty. International Journal of Critical Infrastructure Protection. 2024. Vol. 44. Art. 100646. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ijcip.2023.100646>.
- 7) Council Directive 2008/114/EC of 8 December 2008 on the identification and designation of European critical infrastructures. Official Journal of the EU. 2008. L 345. P. 75–82. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2008/114/oj>
- 8) Directive (EU) 2022/2555 of 14 December 2022 (NIS2). Official Journal of the EU. 2022. L 333. P. 80–152. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2555/oj>
- 9) Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2450 of 25 July 2023. Official Journal of the EU. 2023. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2023/2450/oj
- 10) Critical infrastructure resilience at EU level. European Commission, Migration and Home Affairs. URL: https://home-affairs.ec.europa.eu/policies/internal-security/counter-terrorism-and-radicalisation/protection/critical-infrastructure-resilience-eu-level_en
- 11) International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights. United Nations, OHCHR. URL: <https://www.ohchr.org/en/instruments-mechanisms/instruments/international-covenant-economic-social-and-cultural-rights>
- 12) CESCR General Comment No. 15: The right to water (Arts. 11 and 12). UN doc. E/C.12/2002/11. 2002. URL: <https://www.ohchr.org/en/water-and-sanitation/about-water-and-sanitation>

13) The human right to water and sanitation: UN General Assembly Resolution A/RES/64/292 of 28 July 2010. URL: https://www.un.org/waterforlifedecade/human_right_to_water.shtml

14) Guiding Principles on Business and Human Rights. United Nations, HR/PUB/11/04. 2011. URL: <https://www.ohchr.org/en/business-and-human-rights>

15) Косенко В. В., Тимоха Д. А., Косенко А. В. Переосмислення європейських імміграційних хвиль і висновки для модернізації і корпоратизації великих державних підприємств України. Теорія та практика державного управління. 2024. № 1. С. 118–135. DOI: <https://doi.org/10.26565/1727-6667-2024-1-07>

16) Дунаєв І., Громов С. Досягнення і проблеми використання ринкових підходів в сучасному публічному врядуванні для реформування українських державних корпорацій. Актуальні проблеми державного управління. 2024. № 1(64). С. 6–25. DOI: <https://doi.org/10.26565/1684-8489-2024-1-01>

17) Гібадуллін О., Косенко В. Теоретичні аспекти формування сталої системи промислового і кадрового відновлення в регіоні у повоєнний період. Актуальні проблеми державного управління. 2023. № 2(63). С. 25–43. DOI: <https://doi.org/10.26565/1684-8489-2023-2-02>

18) Дунаєв І. В., Кокорев В. В. Інституційні механізми залучення малого та середнього підприємництва до забезпечення економічної стійкості в умовах триваючої та гібридної війни. Актуальні питання у сучасній науці (Серія Публічне управління). 2026. № 1(43). С. 349–362. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6300-2026-1\(43\)-349-362](https://doi.org/10.52058/2786-6300-2026-1(43)-349-362)

19) Дунаєв І., Кушнір В. Управління суспільною цінністю через інноваційні механізми фінансування розвитку спортивної інфраструктури: виклики та можливості для України. Теорія та практика державного управління. 2025. № 2(79). С. 243–272. DOI: <https://doi.org/10.26565/1727-6667-2024-2-12>

20) Посилення захисту критичної інфраструктури України: аналітичний звіт. Академія електронного врядування (e-Governance Academy). 2025. URL: <https://ega.ee/wp-content/uploads/2025/06/ciip-ua-204x275mm-ua-webi.pdf>

References

1) World Bank, Government of Ukraine, European Commission, & United Nations. (2026). Updated Ukraine Recovery and Reconstruction Needs Assessment (RDNA5). <https://www.worldbank.org/en/news/press->

release/2026/02/23/updated-ukraine-recovery-and-reconstruction-needs-assessment-released

2) UNDP, World Bank, Government of Ukraine, & European Commission. (2025). Updated damage assessment finds \$524 billion needed for recovery of Ukraine over the next decade (RDNA4). <https://www.undp.org/ukraine/press-releases/updated-damage-assessment-finds-524-billion-needed-recovery-ukraine-over-next-decade>

3) Verkhovna Rada of Ukraine. (2021). Pro krytychnu infrastrukturu [On critical infrastructure]: Law of Ukraine No. 1882-IX. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1882-20> [in Ukrainian].

4) European Parliament & Council. (2022). Directive (EU) 2022/2557 on the resilience of critical entities. Official Journal of the EU. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2557/oj/eng>

5) Cantelmi, M., Di Gravio, G., & Patriarca, R. (2021). Reviewing qualitative research approaches in the context of critical infrastructure resilience. *Environment Systems and Decisions*, 41, 341–376. <https://doi.org/10.1007/s10669-020-09795-8>

6) Alkhaleel, A. M. (2024). Resilience-based optimization of critical infrastructure systems under deep uncertainty. *International Journal of Critical Infrastructure Protection*, 44, 100646. <https://doi.org/10.1016/j.ijcip.2023.100646>

7) Council of the European Union. (2008). Council Directive 2008/114/EC. Official Journal of the EU, L 345, 75–82. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2008/114/oj>

8) European Parliament & Council. (2022). Directive (EU) 2022/2555 (NIS2). Official Journal of the EU, L 333, 80–152. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2555/oj>

9) European Commission. (2023). Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2450. Official Journal of the EU. https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2023/2450/oj

10) European Commission. (n.d.). Critical infrastructure resilience at EU level. Migration and Home Affairs. https://home-affairs.ec.europa.eu/policies/internal-security/counter-terrorism-and-radicalisation/protection/critical-infrastructure-resilience-eu-level_en

11) United Nations. (1966). International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights. OHCHR. <https://www.ohchr.org/en/instruments-mechanisms/instruments/international-covenant-economic-social-and-cultural-rights>

- 12) UN Committee on Economic, Social and Cultural Rights. (2002). General Comment No. 15: The right to water (E/C.12/2002/11). <https://www.ohchr.org/en/water-and-sanitation/about-water-and-sanitation>
- 13) United Nations General Assembly. (2010). The human right to water and sanitation (A/RES/64/292). https://www.un.org/waterforlifedecade/human_right_to_water.shtml
- 14) United Nations. (2011). Guiding Principles on Business and Human Rights (HR/PUB/11/04). OHCHR. <https://www.ohchr.org/en/business-and-human-rights>
- 15) Kosenko, V. V., Tymokha, D. A., & Kosenko, A. V. (2024). Rethinking European immigration waves and conclusions for the modernization and corporatization of large state-owned enterprises of Ukraine. *Theory and Practice of Public Administration*, 1, 118–135. <https://doi.org/10.26565/1727-6667-2024-1-07> [in Ukrainian].
- 16) Dunaiev, I., & Hromov, S. (2024). Achievements and problems of using market approaches in modern public governance for reforming Ukrainian state corporations. *Actual Problems of Public Administration*, 1(64), 6–25. <https://doi.org/10.26565/1684-8489-2024-1-01> [in Ukrainian].
- 17) Hibadullin, O., & Kosenko, V. (2023). Theoretical aspects of forming a sustainable system of industrial and personnel recovery in the region in the post-war period. *Actual Problems of Public Administration*, 2(63), 25–43. <https://doi.org/10.26565/1684-8489-2023-2-02> [in Ukrainian].
- 18) Dunaiev, I. V., & Kokoriev, V. V. (2026). Institutional mechanisms for involving small and medium-sized enterprises in ensuring economic resilience under ongoing and hybrid war. *Current Issues in Modern Science (Public Administration Series)*, 1(43), 349–362. [https://doi.org/10.52058/2786-6300-2026-1\(43\)-349-362](https://doi.org/10.52058/2786-6300-2026-1(43)-349-362) [in Ukrainian].
- 19) Dunaiev, I., & Kushnir, V. (2025). Managing public value through innovative mechanisms for financing the development of sports infrastructure: Challenges and opportunities for Ukraine. *Theory and Practice of Public Administration*, 2(79), 243–272. <https://doi.org/10.26565/1727-6667-2024-2-12> [in Ukrainian].
- 20) e-Governance Academy. (2025). Strengthening the protection of Ukraine's critical infrastructure: Analytical report. <https://ega.ee/wp-content/uploads/2025/06/ciip-ua-204x275mm-ua-webi.pdf> [in Ukrainian].

Kosenko V. V., Kosenko A. V., Kobzev I. V. European resilience standards for critical infrastructure entities (CER) as a new factor of human rights and the economic security of the state.

Subject and purpose. The study addresses the managerial role of the European critical entities resilience standard (CER) as a shared factor that simultaneously secures human rights and the economic security of the state. The purpose is to develop an analytical model linking CER management instruments with human-rights guarantees and economic-security functions of the state under war and European integration.

Methodology. The research relies on comparative legal analysis, a system-structural approach, and the theory of organizational resilience. The empirical background covers energy, water-supply, and wastewater enterprises in the front-line Kharkiv, Sumy, and Chernihiv regions; official RDNA5 and RDNA4 assessments, EU and Ukrainian legal acts, and international human-rights instruments serve as the evidence base.

Results. A three-level correspondence matrix “CER instrument — human-rights guarantee — economic-security function of the state” is proposed. It substantiates reclassifying the resilience of critical-infrastructure enterprises as a measurable object of public administration rather than an auxiliary technical function, and reveals the gap between the asset-oriented logic of Ukrainian law and the service-oriented logic of CER. The matrix confirms the hypothesis that CER instruments produce a dual effect, reinforcing both citizens’ socio-economic rights and the state’s economic security. The novelty lies in describing the managerial mechanism that connects, at the level of a single enterprise, the previously separated human-rights and economic-security dimensions of resilience.

Practical implications. The matrix is applicable to designing sectoral resilience plans, recovery programmes, and assessment criteria for state-owned and municipal life-support enterprises, aligning Ukraine’s critical-infrastructure governance with the EU acquis. AI tools were used in an auxiliary capacity only, for language editing and bibliographic formatting, in line with academic integrity principles and the journal’s AI policy; all findings and sources are the authors’ own.

Key words: critical infrastructure, resilience, CER Directive, human rights, economic security of the state, public administration, continuity of services, European integration, recovery of Ukraine.

Стаття надійшла до редакції / Received 22.04.2026

Прийнята до друку / Accepted 16.05.2026

Опубліковано / Published 28.05.2026

О.І. Малецька, к-т екон. наук, доцент

e-mail: oliamal@ukr.net

<https://orcid.org/0000-0002-0004-7605>

Львівський національний університет ветеринарної медицини та біотехнологій імені С. Гжицького

О.В. Шатєєв, PhD

e-mail: Shateyev@itstep.org

<https://orcid.org/0009-0002-3671-3902>

ПЗВО «ІТ STEP Університет»

ВИТРАТИ НА МАРКЕТИНГОВУ ДІЯЛЬНІСТЬ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

У статті досліджено витрати на маркетингову діяльність у системі бухгалтерського обліку та управління підприємством. Узагальнено теоретичні підходи до визначення економічної сутності маркетингових витрат як комплексної категорії, що охоплює ресурси, спрямовані на дослідження ринку, формування попиту, просування продукції, організацію збуту, підтримку клієнтів та зміцнення ринкових позицій підприємства. Обґрунтовано роль маркетингових витрат у забезпеченні взаємозв'язку між потребами споживачів, маркетинговими заходами підприємства та очікуваними фінансовими результатами. Розкрито особливості відображення маркетингових витрат у бухгалтерському обліку, зокрема у складі витрат на збут, із урахуванням їх економічного змісту, цільового призначення, документального підтвердження та зв'язку з господарською діяльністю підприємства. Визначено, що належна ідентифікація та класифікація таких витрат є необхідною умовою формування достовірної обліково-аналітичної інформації для планування, контролю й оцінювання ефективності маркетингової діяльності.

Запропоновано систематизацію маркетингових витрат за функціональними напрямками, каналами комунікації, періодом впливу, поведінкою щодо обсягу діяльності, рівнем контролюваності, результативністю та місцем виникнення. Обґрунтовано доцільність поєднання бухгалтерської та управлінської класифікації витрат, що дає змогу забезпечити коректне відображення витрат у регістрах обліку та

фінансовій звітності, а також сформувати інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Систематизовано документальне підтвердження окремих видів маркетингових витрат, зокрема маркетингових досліджень, digital-реклами, зовнішньої реклами, виставок, презентацій, промоакцій і дегустацій. Визначено показники для аналізу ефективності маркетингових витрат, серед яких частка маркетингових витрат у доході, рентабельність маркетингових інвестицій, вартість залучення клієнта, вартість ліда та конверсія рекламних кампаній. Отримані результати можуть бути використані підприємствами для удосконалення облікової політики, організації аналітичного обліку, контролю за маркетинговим бюджетом, оцінювання результативності маркетингових заходів і підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Ключові слова: маркетингові витрати, бухгалтерський облік, витрати на збут, управління підприємством, аналітичний облік, документальне підтвердження, маркетинговий бюджет, ефективність маркетингової діяльності, конкурентоспроможність.

Постановка проблеми. У сучасних умовах функціонування підприємств витрати на маркетингову діяльність відіграють важливу роль у формуванні конкурентних переваг, забезпеченні стабільного попиту на продукцію та підвищенні ефективності управлінських рішень. Водночас у практиці бухгалтерського обліку часто виникають проблеми, пов'язані з ідентифікацією, класифікацією, оцінюванням та відображенням маркетингових витрат у системі обліково-аналітичного забезпечення підприємства.

Незважаючи на значну увагу науковців до питань обліку витрат, управління маркетинговою діяльністю та оцінювання ефективності маркетингових заходів, недостатньо дослідженим залишається взаємозв'язок між бухгалтерським відображенням маркетингових витрат і їх використанням у системі управління підприємством. Особливої актуальності набуває проблема формування достовірної інформації про витрати на маркетингову діяльність для планування, контролю, аналізу результативності та ухвалення управлінських рішень.

Ключова проблема полягає у визначенні економічної сутності витрат на маркетингову діяльність, удосконаленні їх класифікації та методичних підходів до облікового відображення, а також у забезпеченні їх ефективного використання в системі управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасні наукові дослідження розглядають маркетингові витрати як важливий чинник

підвищення ефективності діяльності та конкурентоспроможності підприємств. У науковій літературі основна увага зосереджується на їх економічній сутності, класифікації, оптимізації, обліковому відображенні, нормативно-правовому регулюванні, цифровізації обліково-аналітичних процесів та оцінюванні впливу таких витрат на фінансові результати підприємства.

Значна частина досліджень присвячена класифікації та оптимізації маркетингових і рекламних витрат. Так, В. А. Дерій [3] обґрунтовує необхідність розмежування рекламних витрат на продуктивні, що сприяють досягненню маркетингових цілей і покращенню фінансових показників, та непродуктивні, які не забезпечують очікуваного економічного ефекту. Подібний підхід простежується у праці Г. В. Гаврюшенко [1], яка розглядає витрати на маркетинг і рекламу як інструмент формування інноваційної маркетингової політики та забезпечення конкурентоспроможності підприємств.

Окремий напрям становлять дослідження управління рекламними витратами в умовах глобалізації та посилення конкуренції. Н. І. Кара та Т. І. Пасемко [4] наголошують на необхідності раціонального використання фінансових ресурсів, спрямованих на рекламну діяльність, оскільки такі витрати впливають на формування попиту, підтримання іміджу та зміцнення конкурентних переваг підприємства.

Важливе місце в наукових працях займають питання бухгалтерського обліку та нормативно-правового забезпечення маркетингових витрат. Н. О. Голуб [2] досліджує особливості їх визнання, оцінки, класифікації та відображення в обліку відповідно до чинного законодавства, національних положень бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності. У цьому контексті Iqbal et al. [15] акцентують увагу на дотриманні вимог законодавства про рекламу та захист персональних даних, що дає змогу знизити юридичні й репутаційні ризики підприємства.

Методологічний аспект управління маркетинговими витратами пов'язаний із використанням сучасних обліково-аналітичних інструментів, зокрема методу обліку витрат за видами діяльності — Activity-Based Costing. Shafiee et al. [18] зазначають, що застосування ABC-методу дає змогу точніше визначати витрати на обслуговування окремих клієнтів, сегментів ринку чи каналів збуту, а також оцінювати їх прибутковість. Поєднання цього підходу з CRM-системами створює можливості для оптимізації маркетингових бюджетів і підвищення лояльності споживачів.

У сучасних умовах зростає значення цифровізації облікових систем і використання аналітичних інструментів для управління маркетинговими

витратами. Mates et al. [16] та Gangadharan et al. [13] підкреслюють, що цифрові рішення сприяють підвищенню якості контролю, аналізу та прогнозування маркетингових витрат, забезпечують гнучке управління бюджетами й оперативне реагування на зміни ринкового середовища.

Окрему увагу дослідники приділяють оптимізації маркетингового міксу та оцінюванню результативності маркетингових інвестицій. Huang et al. [14] розглядають моделі раціонального розподілу ресурсів між різними маркетинговими активностями з урахуванням бюджетних обмежень і ефекту спадної віддачі. Mousa et al. [17] підтверджують позитивний зв'язок між інвестиціями в маркетинг і вартістю підприємства, а також зазначають, що маркетингові витрати можуть сприяти зниженню системного ризику та підвищенню довгострокової стійкості бізнесу.

Отже, аналіз літератури свідчить, що маркетингові витрати є комплексним об'єктом дослідження, який поєднує бухгалтерський облік, управлінський аналіз, стратегічний маркетинг, цифровізацію та нормативно-правове регулювання. Водночас недостатньо дослідженими залишаються питання комплексного обліково-аналітичного забезпечення управління маркетинговими витратами та оцінювання їх впливу на конкурентоспроможність підприємства.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є визначення теоретико-методичних засад облікового відображення витрат на маркетингову діяльність та обґрунтування їх ролі в системі бухгалтерського обліку й управління підприємством.

Завдання дослідження полягає у розкритті економічної сутності витрат на маркетингову діяльність, систематизації підходів до їх класифікації, визначення особливостей їх відображення в бухгалтерському обліку, аналізу значення облікової інформації про маркетингові витрати для планування, контролю й оцінювання ефективності діяльності підприємства, а також обґрунтування напрямів удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління маркетинговими витратами.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах підприємства змушені не лише виробляти якісну продукцію чи надавати послуги, а й активно просувати їх на ринку, формувати позитивний імідж, підтримувати комунікацію зі споживачами та адаптувати маркетингову політику до змін попиту. За таких обставин особливого значення набуває належне облікове відображення витрат на рекламу та інші маркетингові заходи, оскільки достовірна інформація про їх обсяг, структуру й ефективність є необхідною передумовою для планування, контролю та ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

Маркетингова діяльність є одним із ключових інструментів забезпечення конкурентоспроможності підприємства, оскільки вона сприяє підвищенню впізнаваності бренду, інформуванню споживачів про переваги продукції, стимулюванню попиту та зміцненню ринкових позицій. Ефективна маркетингова діяльність дає змогу підприємству виокремитися серед конкурентів, сформувати довіру цільової аудиторії та впливати на споживчі переваги. Водночас маркетингові витрати потребують чіткого обліку й аналітичного оцінювання, адже їх результативність безпосередньо пов'язана з фінансовими результатами, рентабельністю та довгостроковою стійкістю підприємства на ринку.

Маркетингові витрати є економічною категорією, що поєднує витрати операційного характеру та елементи інвестицій та містять значну питому вагу в системі обліку підприємства (рис. 1).

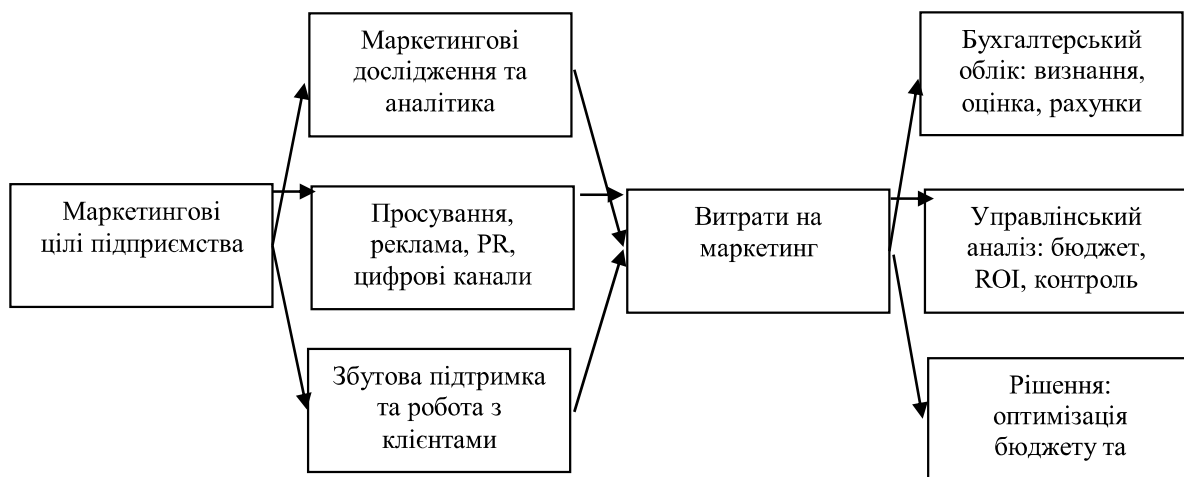


Рис. 1. Місце маркетингових витрат у системі обліку та управління підприємством

Джерело: Розроблено авторами

Їх управлінське значення полягає у забезпеченні зв'язку між ринковими цілями, ресурсами підприємства, обліковою інформацією та результативністю господарської діяльності. У системі бухгалтерського обліку маркетингові витрати мають відображатися відповідно до їх економічного змісту, документального підтвердження та зв'язку з господарською діяльністю підприємства. НП(С)БО 16 “Витрати” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Витрати визнаються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, якщо вони можуть бути достовірно оцінені.

Для більшості підприємств витрати на маркетинг, рекламу, дослідження ринку, передпродажну підготовку товарів і заходи

стимулювання збуту відображаються у складі витрат на збут. НП(С)БО 16 прямо відносить до витрат на збут витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг). Інструкція про застосування Плану рахунків передбачає використання рахунку 93 “Витрати на збут” для узагальнення інформації про витрати, пов’язані з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг. Разом із тим не всі витрати, пов’язані з маркетинговою активністю, автоматично мають однаковий обліковий режим. Наприклад, витрати на загальне управління маркетинговою службою можуть мати адміністративний характер, витрати на розроблення нематеріальних активів потребують окремого аналізу відповідно до норм обліку нематеріальних активів, а витрати на безоплатне розповсюдження зразків чи подарунків повинні бути підтверджені первинними документами та пов’язані з господарською діяльністю підприємства (табл. 2).

Таблиця 2.

Облікове групування маркетингових витрат за економічним змістом

Вид витрат	Приклади	Типове облікове відображення	Коментар
Витрати на дослідження ринку	Оплата маркетингових досліджень, аналіз попиту, вивчення конкурентів.	Рахунок 93 “Витрати на збут” або інший рахунок залежно від мети витрат.	Потрібні договір, звіт виконавця, акт наданих послуг.
Витрати на рекламу та просування	Медіареклама, digital-реклама, зовнішня реклама, поліграфія, відеоконтент.	Переважно рахунок 93 “Витрати на збут”.	Важливо підтвердити факт розміщення/надання послуг.
Витрати на стимулювання збуту	Акції, знижкові програми, промоутери, POS-матеріали, дегустації.	Рахунок 93 або облік через списання запасів/послуг.	Потребує документування умов акції та руху матеріальних цінностей.
Витрати на бренд і комунікації	PR-заходи, виставки, презентації, спонсорські активності, контент-маркетинг.	Рахунок 93 або інші операційні витрати залежно від характеру заходу.	Необхідно обґрунтувати зв’язок із просуванням продукції чи підприємства.
Витрати на CRM і клієнтський сервіс	Підтримка клієнтів, програми лояльності, розсилки, післяпродажне обслуговування.	Рахунок 93, 92 або 94 залежно від функціонального призначення.	Доцільно вести аналітику за клієнтськими сегментами та каналами.

Джерело: Систематизовано авторами

У практиці управління доцільно застосовувати не одну, а систему класифікаційних ознак, оскільки маркетингові витрати відрізняються за функціональним призначенням, каналами комунікації, поведінкою щодо обсягу діяльності, періодом впливу на результат і рівнем контрольованості.

Найбільш доцільним є поєднання бухгалтерської класифікації з управлінською. Бухгалтерська класифікація забезпечує правильне відображення витрат у регістрах обліку та звітності, а управлінська - дає змогу оцінити результативність окремих напрямів маркетингової діяльності, наприклад реклами, digital-каналів, торгового маркетингу, виставок, програм лояльності чи маркетингових досліджень.

Після бухгалтерської класифікації витрат, пов'язаних із маркетинговою діяльністю, важливим етапом є визначення належного документального підтвердження окремих видів маркетингових витрат. Саме первинні та супровідні документи дають змогу підтвердити факт здійснення витрат, їхній зміст, період надання послуг або проведення заходів, а також безпосередній зв'язок із господарською діяльністю підприємства. Для маркетингових досліджень такими документами є договір, технічне завдання, акт виконаних робіт і аналітичний звіт, які підтверджують факт надання послуг, зміст проведеного дослідження та його економічну доцільність для діяльності підприємства. У разі digital-реклами підтвердними документами виступають договір або рахунок, акт, медіаплан, статистика рекламного кабінету та скріншоти розміщення, що засвідчують період, канал поширення реклами, її вартість, охоплення аудиторії, кількість кліків і конверсій.

Документальне оформлення зовнішньої реклами передбачає наявність договору, дозвільних документів за потреби, фотофіксації та акта, які підтверджують факт розміщення реклами у визначений період і на конкретних рекламних носіях. Витрати на виставки та презентації мають підтверджуватися наказом, кошторисом, договором з організатором, актами та звітом про участь, що дає змогу обґрунтувати мету заходу, витрати на участь, а також рекламний або збутовий характер таких витрат. Для промоакцій і дегустацій доцільно оформлювати наказ про проведення акції, умови її проведення, акти списання матеріалів і звіт відповідальної особи, оскільки ці документи підтверджують використання матеріалів у межах конкретного маркетингового заходу та забезпечують належне обґрунтування понесених витрат. Документальне підтвердження окремих видів маркетингових витрат систематизовано у вигляді табл. 3. Управлінська цінність класифікації маркетингових витрат полягає в тому, що вона дає змогу перейти від простого фіксування сум витрат до оцінювання їх результативності. Для підприємства важливо знати не лише

загальний обсяг маркетингового бюджету, а й те, які саме напрями, канали, продукти чи клієнтські сегменти забезпечують найбільшу віддачу.

Таблиця 3

Документальне підтвердження окремих видів маркетингових витрат

Вид витрат	Основні документи	Що підтверджують документи
Маркетингові дослідження	Договір, технічне завдання, акт, аналітичний звіт.	Факт надання послуг, зміст дослідження, зв'язок із господарською діяльністю.
Digital-реклама	Договір/рахунок, акт, медіаплан, статистика рекламного кабінету, скріншоти розміщення.	Період, канал, вартість, охоплення, кліки, конверсії.
Зовнішня реклама	Договір, дозвільні документи за потреби, фотофіксація, акт.	Факт розміщення реклами у визначений період і на визначених носіях.
Виставки та презентації	Наказ, кошторис, договір з організатором, акти, звіт про участь.	Мету заходу, витрати на участь, рекламний або збутовий характер витрат.
Промоакції та дегустації	Наказ про акцію, умови проведення, акти списання матеріалів, звіт відповідальної особи.	Використання матеріалів у межах конкретного маркетингового заходу.

Джерело: Систематизовано авторами

Систематизація витрат за класифікаційними ознаками створює основу для розрахунку показників ефективності: частки маркетингових витрат у доході від реалізації, вартості залучення клієнта, рентабельності маркетингових інвестицій, вартості ліда, конверсії рекламних кампаній, приросту продажу, пов'язаного з маркетинговими заходами. У бухгалтерському обліку такі показники безпосередньо не формуються, проте їх розрахунок неможливий без якісної первинної та аналітичної облікової інформації.

Отже, класифікація маркетингових витрат виконує подвійну функцію: з одного боку, вона забезпечує коректність бухгалтерського відображення, а з іншого – формує інформаційну базу для контролю, бюджетування, прогнозування та прийняття управлінських рішень. Показники для аналізу ефективності маркетингових витрат систематизовано у вигляді табл. 4. Маркетингові витрати становлять складну економічну категорію, яка охоплює сукупність ресурсів, спрямованих на вивчення ринку, стимулювання попиту, просування

продукції, організацію процесу збуту, підтримання взаємодії з клієнтами та зміцнення ринкових позицій підприємства. Їхня економічна сутність виявляється у забезпеченні взаємозв'язку між потребами споживачів, маркетинговими заходами підприємства та очікуваними фінансовими результатами.

Таблиця 4

Показники для аналізу ефективності маркетингових витрат

Показник	Формула / зміст	Для чого використовується
Частка маркетингових витрат у доході	Маркетингові витрати / Дохід від реалізації $\times 100 \%$	Оцінювання інтенсивності маркетингової діяльності.
ROMI	(Додатковий прибуток від маркетингу - Маркетингові витрати) / Маркетингові витрати $\times 100 \%$	Визначення рентабельності маркетингових інвестицій.
CAC	Витрати на залучення клієнтів / Кількість нових клієнтів	Оцінювання вартості залучення одного клієнта.
CPL	Витрати на кампанію / Кількість отриманих лідів	Порівняння ефективності каналів лідогенерації.
Конверсія	Кількість цільових дій / Кількість контактів або відвідувань $\times 100 \%$	Аналіз результативності рекламних і digital-кампаній.

Джерело: Систематизовано авторами

У системі бухгалтерського обліку значна частина витрат на маркетинг відображається у складі витрат на збут, зокрема це стосується витрат на рекламу та дослідження ринку. Водночас для коректного облікового відображення таких витрат необхідно враховувати економічний зміст кожної господарської операції, наявність належно оформлених первинних документів, зв'язок витрат із господарською діяльністю підприємства та їх цільове призначення.

Класифікація маркетингових витрат за функціональними напрямками, каналами комунікації, періодом впливу, характером поведінки щодо обсягу діяльності, рівнем контролюваності, результативністю та місцем виникнення формує основу для організації аналітичного обліку. Такий підхід сприяє підвищенню прозорості витрат, посиленню контролю за використанням маркетингового бюджету та створенню інформаційного підґрунтя для управління конкурентоспроможністю підприємства.

Висновки. Дослідження підтвердило, що витрати на маркетингову діяльність у системі бухгалтерського обліку та управління підприємством є не лише елементом поточних витрат, а й важливим інструментом

формування попиту, просування продукції, підтримання взаємодії зі споживачами та зміцнення конкурентних позицій підприємства. Їх належна ідентифікація, класифікація та документальне підтвердження забезпечують достовірність облікової інформації, підвищують прозорість витрат і створюють основу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо маркетингового бюджету.

Новизна дослідження полягає в узагальненні підходів до розгляду маркетингових витрат як комплексної економічної категорії, що поєднує обліковий, аналітичний та управлінський аспекти. Запропонований підхід до класифікації витрат на маркетингову діяльність за функціональними напрямками, каналами комунікації, періодом впливу, поведінкою щодо обсягу діяльності, рівнем контрольованості, результативністю та місцем виникнення дає змогу сформувати більш деталізовану систему аналітичного обліку. Це сприяє точнішому відображенню витрат у бухгалтерському обліку, посиленню контролю за їх доцільністю та встановленню зв'язку між маркетинговими заходами і результатами діяльності підприємства.

Практичне значення дослідження полягає в тому, що систематизація маркетингових витрат і визначення належного документального підтвердження окремих їх видів можуть бути використані підприємствами для удосконалення облікової політики, організації аналітичного обліку та контролю за ефективністю маркетингової діяльності. Документальне оформлення витрат на маркетингові дослідження, digital-рекламу, зовнішню рекламу, виставки, презентації, промоакції та дегустації забезпечує підтвердження факту здійснення витрат, їх зв'язку з господарською діяльністю та економічної доцільності. Це формує інформаційну базу для планування маркетингового бюджету, оцінювання результативності маркетингових заходів і підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Список використаних джерел

1. Гаврюшенко Г.В. Оптимізація витрат на маркетинг та рекламу як засоби інноваційної маркетингової політики підприємства. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2024. № 2 (282). С. 78–85. DOI: <https://doi.org/10.33216/1998-7927-2024-282-2-78-85>
2. Голуб Н.О. Облік витрат у рекламних кампаніях. *Вісник Одеського національного університету імені І.І. Мечникова*. Серія: Економіка. 2023. Т. 28. Вип. 2 (96). С. 50–55. DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/2-96-10>

3. Дерій В.А. Відображення витрат на рекламу підприємства в системі обліку з позиції доцільності їхнього здійснення. *Економіка: реалії часу*. 2015. № 2 (18). С. 219–224. URL: <https://economics.net.ua>
4. Кара Н. І., Пасемко Т. І. Управління витратами на рекламну діяльність в умовах міжнародних економічних зв'язків. *Економічний простір*. 2019. Вип. 151. С. 28–38. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/151-3>
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 1 «Подання фінансової звітності». URL: <https://mof.gov.ua>
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 38 «Нематеріальні активи». URL: <https://mof.gov.ua>
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
9. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
12. Про рекламу. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/270/96-вр>
13. Gangadharan K., Malathi K., Purandaran A., Subramanian B., Jeyaraj R., S S. From Data to Decisions: The Transformational Power of Machine Learning in Business Recommendations. *arXiv preprint*. 2024. URL: <https://arxiv.org/abs/2402.08109>, 2024 arxiv.org (
14. Huang H.-C., Xu J., Lim A. Marketing Mix Optimization with Practical Constraints. *Optimization Online*. 2021. 33 p. URL: <https://optimization-online.org/wp-content/uploads/2021/03/8303.pdf>
15. Iqbal M., Khan A. A., Naseer O. A Legal Perspective of E-Businesses and E-Marketing for Small and Medium Enterprises (SMEs). *International Journal of Managing Information Technology (IJMIT)*. 2013. Vol. 5. No. 1. P. 1–11. DOI: <https://doi.org/10.5121/ijmit.2013.5101>. URL: <https://www.airccse.org/journal/ijmit/papers/5113ijmit01.pdf>

16. Mates D., Iancu E., Bostan I., Grosu V. Expert System Models in the Companies' Financial and Accounting Domain. *Journal of Computing*, 2010. Vol. 2, Issue 1. URL: <https://arxiv.org/abs/1001.3495>

17. Mousa M., Nosratabadi S., Sagi J., Mosavi A. The Effect of Marketing Investment on Firm Value and Systematic Risk. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*. 2021. 7(1). 64. <https://doi.org/10.3390/joitmc7010064>

18. Shafiee M., Amooee G., Farjami Y. Developing an Activity-Based Costing Approach to Maximize the Efficiency of Customer Relationship Management Projects. *IJCSI International Journal of Computer Science*. 2012. No 2. Vol. 9. Issue 3. URL: <https://arxiv.org/abs/1207.5108>

Maletskaja O. Shateiev O. Marketing activity costs in the accounting and enterprise management system.

Object of the study. The focus of this study is on marketing activity costs as an object of accounting, analytical support, and enterprise management. Particular attention is paid to the identification, classification, documentation, and accounting reflection of marketing costs, as well as to their use in planning, control, and evaluation of marketing performance.

Aim of the study. The aim of the study is to determine the theoretical and methodological foundations of accounting treatment of marketing activity costs and to substantiate their role in the system of accounting and enterprise management. The research clarifies the economic essence of marketing costs, systematizes approaches to their classification, identifies the specifics of their accounting reflection, and substantiates their importance for providing reliable information for managerial decision-making.

Research methods. These methods made it possible to summarize scientific approaches to the interpretation of marketing costs, determine their place in the accounting and management system, and substantiate the practical importance of analytical accounting and documentary support for marketing expenditures.

Theoretical approaches to defining the economic essence of marketing costs are systematized, and their role in linking consumer needs, marketing measures, and expected financial results is substantiated. It is established that marketing costs include resources directed toward market research, demand formation, product promotion, sales organization, customer support, and strengthening the enterprise's market position.

The peculiarities of accounting reflection of marketing costs are revealed, particularly their recognition as selling expenses, considering their

economic content, purpose, documentary confirmation, and connection with business activity.

A classification of marketing costs by functional areas, communication channels, period of influence, behavior in relation to activity volume, controllability, effectiveness, and place of origin is proposed. Documentary confirmation of marketing research, digital and outdoor advertising, exhibitions, presentations, promotional campaigns, and tastings is systematized. Indicators for evaluating marketing cost effectiveness are identified, including the share of marketing costs in sales revenue, return on marketing investment, customer acquisition cost, cost per lead, and conversion rate. The findings may be used to improve accounting policy, organize analytical accounting, control marketing budgets, evaluate marketing effectiveness, and enhance enterprise competitiveness.

Keywords: marketing costs, accounting, selling expenses, enterprise management, analytical accounting, documentary confirmation, marketing budget, marketing performance, competitiveness.

Стаття надійшла до редакції / Received 03.04.2026

Прийнята до друку / Accepted 20.05.2026

Опубліковано / Published 28.05.2026

