

учета инвестиционной недвижимости в национальных и международных стандартах бухгалтерского учета. В частности установлено, что общими положениями в указанных стандартах являются: определение содержания понятия «инвестиционная недвижимость» как объекта бухгалтерского учета; установление перечня объектов, которые не считаются инвестиционной недвижимостью, а отличительными - признание в бухгалтерском учете инвестиционной недвижимости как актива; установление критериев разграничения, когда объект основных средств может быть отнесен одновременно к операционной и инвестиционной недвижимости.

Научная новизна. Систематизированы основные общие и отличительные признаки регулирования бухгалтерского учета инвестиционной недвижимости, в совокупности обеспечивающие решение на теоретическом и прикладном уровнях комплекса задач, связанных с совершенствованием организации и методики учета операций с недвижимостью.

Практическая значимость. Результаты исследования могут быть использованы при принятии управленческих решений в части отнесения объектов недвижимости к инвестиционной недвижимости и разработке учетной политики предприятия. Установлены общие и отличительные признаки регулирования бухгалтерского учета инвестиционной недвижимости позволяют определить положительный международный опыт, который следует применить при реформировании отечественного законодательства.

Ключевые слова: инвестиционная недвижимость, нормативное регулирование, операционная недвижимость, аренда, финансовая отчетность.

УДК 657.01:330.34

*Сокіл О.Г.,
канд. екон. наук, доц., доц. кафедри обліку і оподаткування,
Таврійський державний агротехнологічний університет,
м. Мелітополь, Україна*

ЗМІСТ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ТРАНСФОРМАЦІЯ РИЗИКІВ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. Ризик - це ймовірність події, що вплине на цілі та результати, яка зазвичай вимірюється з позиції наслідків та вірогідності. «Управління ризиками - це термін, який застосовується до логічного й систематичного методу встановлення контексту, ідентифікації, аналізу, оцінки, обробки, моніторингу та передачі ризиків, пов'язаних з будь-якою діяльністю, функцією або процесом у такий спосіб, щоб організації могли мінімізувати втрати й максимізувати можливості» [6, с. 10]. Виникнення концепції сталого розвитку в сільському господарстві актуалізує визначення, класифікацію, трансформацію ризиків та їх управління для аграрних підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням проблематики задач категорії «ризик» та ризик-менеджмент, які стали результатом фундаментальних праць з управління ризиками в обліково-аналітичного забезпечення різних галузей економіки, займалися такі науковці як: І. І. Вербицька, А. А. Дагаєв, В. М. Кашуба, В. А. Кравченко, І. І. Москвіна, Н. Л. Правдюк, Т. О. Тарасова, Г. О. Ткачук, Л. Н. Тепман, І. В. Чуприна, О. В. Шепеленко, Р. Л. Бюррит та інші. Але всі їх роботи присвячені дослідженню підприємницького та бухгалтерського ризику, у той час, як область ризиків, що генерується системою обліково-аналітичного забезпечення в межах сталого розвитку, яка є основою ефективної еко-соціальної діяльності, все ще потребують ґрунтовних досліджень.

Постановка завдання. Мета статті полягає у визначенні змісту, класифікації та трансформації ризиків в системі обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарських підприємств в умовах нової парадигми сталого розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. За сучасних умов глобалізації сталого розвитку, в тому числі і в сільському господарстві, основними завданнями обліково-аналітичної системи є виявлення, попередження, зменшення, розрахунок та передбачення ризику. В деяких класифікаціях приводяться до 30 різних видів підприємницьких ризиків [5; 7; 12]. І. В. Чуприна виділяє декілька основних його видів: виробничий; інвестиційний і інноваційний; фінансовий; маркетинговий [11, с. 191], що в принципі охоплює всі види діяльності сільськогосподарського підприємства. Але недостатнім є даний перелік, в якому як мінімум один ризик є відсутній - екологічний.

На думку А. Дагаєва існує три основні види ризику, пов'язані зі здійсненням інноваційного процесу: технічний, комерційний та екологічний. Особливої уваги заслуговує трактування екологічного ризику, як непередбачених наслідків дії продукту (діяльності авт.) на навколишнє середовище [2]. Отже, ризики впливу в результаті господарської діяльності сільськогосподарських підприємств включають економічні (фінансові), екологічні та соціальні, які й формують систему ризиків сталого розвитку. На наш погляд, розмежування ризиків сталого розвитку за триєдиною концепцією є першим кроком на шляху визначення ризиків обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

Класифікація економічних, екологічних та соціальних ризиків сталого розвитку охоплює всі сфери діяльності сільськогосподарських підприємств. Якщо ризик-менеджмент економічних факторів є найбільш прогнозованим та буденним, то завдяки врахуванню еко-соціальних ризиків управління набуває всеосяжності, розширюючи межі компетенції на процеси, що відбуваються як у внутрішньому, так і зовнішньому середовищі.

У національному стандарті України «Керування ризиком. Методи загальної оцінки ризику» [4] оцінка ризику визначена як спільний процес ідентифікації, аналізу та оцінки. Водночас у даному документі наголошується, що термін «ризик» зазвичай використовується тільки з ймовірністю негативних наслідків, а в деяких ситуаціях ризик обумовлений можливістю відхилення від очікуваного результату або події. Стандартом введена термінологія, що визначає ризик і його використання. До того ж національним стандартом визначено межі загального оцінювання ризику, що об'єднує ідентифікацію, аналіз та оцінку ризику. Зі свого боку, деякі стандарти Європи та Америки об'єднують межами загального оцінювання ризику лише аналіз та оцінку (рис. 1).

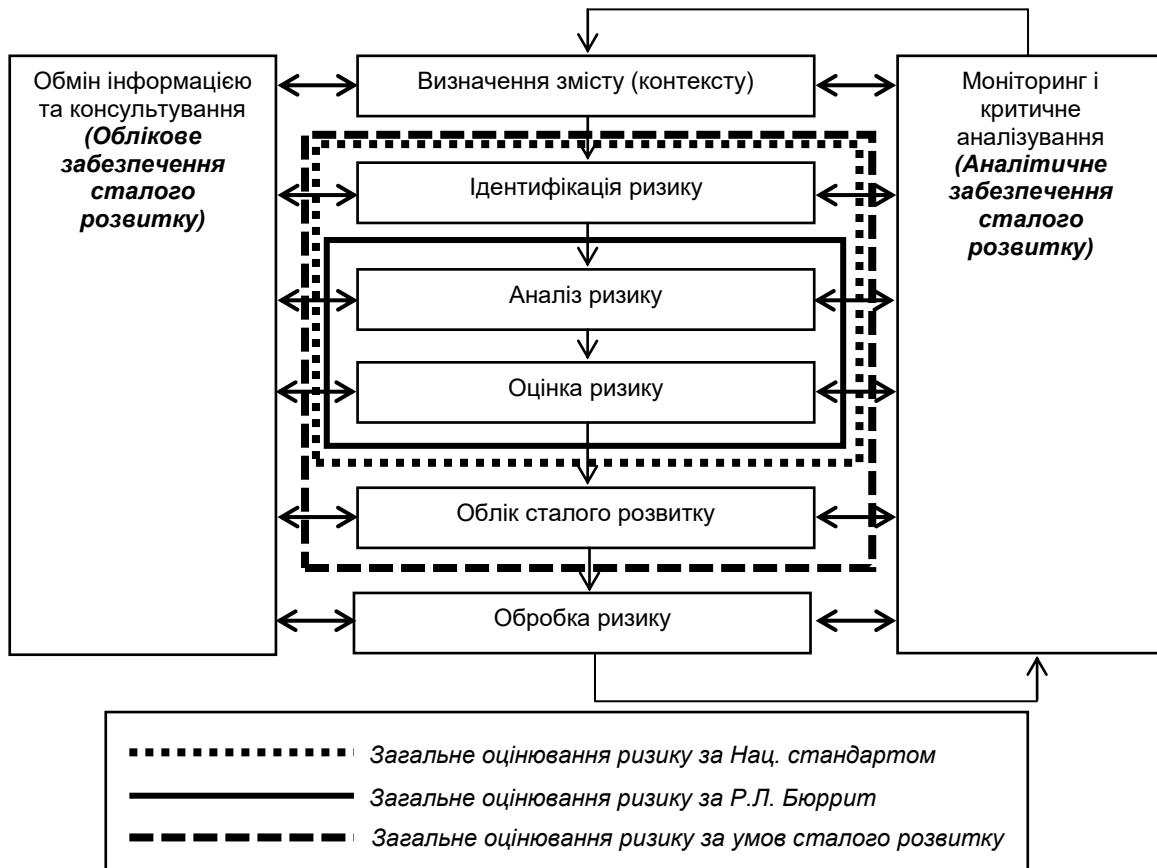


Рис. 1. Процес ризик-менеджменту обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку
 Джерело: удосконалено на основі [4; 13]

Оцінка ризику відбувається на основі обліково-аналітичного забезпечення, що характеризується обміном, аналізом та моніторингом. Тобто, загальне оцінювання ризику сталого розвитку повинне ґрунтуватися на обліково-аналітичних процесах обліку сталого розвитку, ідентифікації, аналізу, та оцінки ризиків. Управління ризиками сталого розвитку в аграрному секторі може здійснюватися поетапно (рис. 1).

Вибір методу управління та обліково-аналітичного забезпечення ризиком залежить від ступеня передбачуваності впливу наслідків ризику на результати діяльності організації та підпорядкованості стратегічним еко-соціальним цілям і завданням підприємства.

Г. О. Ткачук визначає обліково-аналітичне забезпечення ідентифікації ризиків підприємства як систему збору, підготовки, реєстрації та обробки даних первинного, бухгалтерського фінансового, податкового, статистичного та управлінського обліку, а також дані аналітичних розрахунків та необлікованої інформації з метою прийняття на їх основі управлінських рішень, направлених на забезпечення захисту економічних інтересів підприємства від зовнішніх та внутрішніх загроз [9, с. 83]. Тобто обліково-аналітичне забезпечення є не лише реєстратором та передавачем інформації, а й компонентом ризик-менеджменту підприємства.

Підприємницький ризик є наслідком невизначеності різноманітних факторів, які можуть бути згруповані за різними критеріями. Візьмемо за основу класифікацію, запропоновану Л. Н. Тепманом [10], яка всебічно відображає фактори, що впливають на підприємницький ризик підприємства: зовнішні (прямої дії та непрямой дії); внутрішні (об'єктивні та суб'єктивні) та систематизуємо ризики сталого розвитку зі спеціалізацією та спрямуванням АПК (табл. 1).

Таблиця 1

Ризики сталого розвитку АПК

	Ризики сталого розвитку АПК			
	Зовнішні		Внутрішні	
	Прямой дії	Непрямой дії	Об'єктивні	Суб'єктивні
Економічні (операційні, фінансові, інвестиційні)	Нестабільність економічної політики; Зміна кон'юнктури ринків; Непередбачені дії контрагентів	Зміни в територіальному розподілі та приналежності	Непередбачені зміни в процесі виробництва; НТП	Помилки при реалізації економічних рішень
Екологічні	Нестабільність екологічної політики	Нестабільність екологічних умов; Непередбачувані сили природи та клімат	Стихійні лиха; Використання систем захисту у рослинництві та тваринництві	Помилки при прийнятті рішень
Соціальні	Нестабільність соціальної політики	Нестабільність соціальних умов	Організація праці; Відсутність мотивації	Некомпетентність трудових ресурсів; Недотримання трудових обов'язків
Суцільного впливу на сталий розвиток	Нестабільність, суперечливість законодавства; Непередбачені дії державних органів; Нестабільність зовнішньої політики	Нестабільність політичних умов	Зниження врожайності; Відсутність підрозділів підприємства (маркетинговий, тощо)	Технологічні ризики; Помилки при реалізації ризикованих рішень
Обліково-аналітичного забезпечення	Звітність про сталий розвиток	Система документообігу	Облікова політика підприємства та організація бухгалтерського обліку; Дефіцит інформаційного забезпечення	Правовстановлюючі документи

Джерело: згруповано автором на основі власних досліджень та [10]

Наведений перелік у табл. 1 не вичерпує варіанти ризиків сільськогосподарського підприємства, орієнтованого на сталий розвиток. Відповідний остаточний список повинен визначатися відповідно зі специфікою економічної діяльності, екологічного впливу, соціальної безпеки та вибраної обліково-аналітичної політики. Отже, ризики сталого розвитку сільськогосподарського підприємства можна поділити на п'ять основних категорій: економічні, соціальні, екологічні, загального впливу та обліково-аналітичного забезпечення. Останні можна узагальнити наступним визначенням - сукупність суб'єктивних та об'єктивних ризиків обліку й аналізу, що мають вплив прямої та непрямой дії на сталий розвиток сільськогосподарського підприємства.

Задоволення фінансових та нефінансових потреб підприємства сільського господарства для дотримання курсу сталого розвитку здійснюється шляхом скорочення витрат, управлінням ризиками з випереджальним реагуванням, пошуком нових джерел доходу, підвищенням цінності бренду тощо. Відповідна кореляція сталого розвитку та його ризиків є взаємозалежною - при посиленні уваги до зменшення та запобігання ризикам сільськогосподарського підприємства поліпшується інноваційне середовище сталого розвитку щодо економічної та соціальної діяльності, та, відповідно, пом'якшення

тиску на зовнішнє оточення - екологію. До того ж зосередження уваги на принципах сталого розвитку триєдиної складової діяльності агроформування зумовлює зменшення вірогідності виникнення еко-соціальних та економічних ризиків (рис. 2).

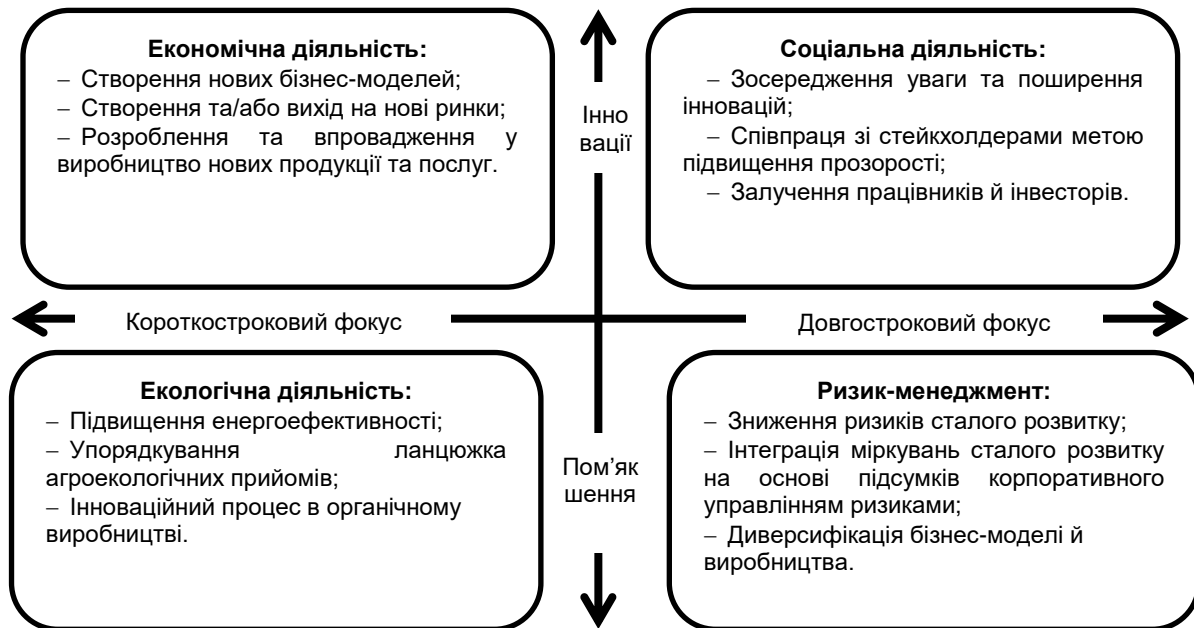


Рис. 2. Управління інноваційною діяльністю сталого розвитку сільськогосподарських підприємств

Джерело: згруповано автором на основі власних досліджень

Отже, ключові фактори ризику, що впливають на рівень сталого розвитку господарської діяльності аграрного підприємства, які, загалом, несприятливо позначаються на результатах його підприємницької активності, є соціальні, екологічні й економічні. Серед них визначальними є: некомпетентність; відсутність досвіду, знань й оперативної ділової активності; авантюризм; надмірна довірливість у взаємовідносинах з партнерами; прагнення до миттєвої вигоди з одночасним негативним впливом на еко-соціальне середовище тощо.

Система обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку, як правило, функціонує в умовах невизначеності та ризику, що спричиняє істотний вплив на показники бухгалтерської та управлінської звітності сільськогосподарських підприємств, та, зі свого боку, позначається на прийнятті управлінських рішень щодо виробництва й просування сільськогосподарської продукції та послуг на ринку.

Отже, розвиток обліку й управління набирає обертів, чим зумовлює необхідність подальших ґрунтовних досліджень ризику для виявлення наслідків його впливу на показники діяльності підприємства й результати господарювання, що підтверджується вимогами міжнародних українських стандартів в галузі обліку. Питання управління ризиками не є першочерговим завданням чинного законодавства України в сфері бухгалтерського обліку, що пояснюється відсутністю категорії «ризик» серед об'єктів бухгалтерського обліку. Тільки окремі положення українських бухгалтерських стандартів містять інформацію про ризик і невизначеність, яка впливає на облік майна та зобов'язань, а також повинна розкриватися в бухгалтерській фінансовій та нефінансовій звітності.

Більшість вимог визнання ризиків спрямовані на відображення інформації про ризики в бухгалтерській звітності. Аналізуючи міжнародні стандарти фінансової звітності, можна прийти до висновку, що чимало стандартів містять вимоги відображення інформації про ризики в бухгалтерському обліку та звітності.

Методика виявлення ознак спотворення (фальсифікації) звітності за допомогою аналітичних процедур ґрунтується на трьох аспектах оцінки достовірності звітності. Перший аспект - бухгалтерський, тобто відповідність звітності встановленим нормативними документами України правилам ведення, й організації бухгалтерського обліку та складання звітності. Другий аспект достовірності звітності - ризик-менеджмент обліково-аналітичного забезпечення. У цьому контексті, достовірність звітності - це адекватне відображення в ній економічних явищ не за формою, а за змістом. Третій - звітність, достовірна з точки зору бухгалтерського обліку, може містити істотні економічні спотворення.

Т. О. Тарасова пропонує нове уявлення формування чотирьохрівневої парадигми ризик-менеджменту в умовах безперервності діяльності, в якій четвертий рівень є безперервний ризик-менеджмент, що збільшує вартість бізнесу в умовах сталого розвитку. До того ж автором відзначено, що сформоване в рамках нової парадигми управління ризиками обліково-аналітичне забезпечення можна розглядати як систему цілеспрямованого впливу на всі види ризику [8, с. 177-178]. Вірогідно, єдиними обмеженнями впливу обліково-аналітичного забезпечення на інтегрований комплекс ризиків можна вважати недосконалість діючих стандартів бухгалтерського обліку та недобросовісність дій зацікавлених осіб (представників керівництва або власника). Відповідно, ці два зовнішніх та внутрішніх фактора визначають весь процес обліково-аналітичного забезпечення ризик менеджменту.

Підприємствами закордоном успішно впроваджено модель ризик-менеджменту в межах підприємства в цілому або комплексний ризик-менеджмент (enterprise – wide risk management – EWRM) [15]. Особливість цієї моделі полягає у всеосяжності системи управління ризиками й координації за різними рівнями менеджменту з особливою культурою поведінки з ризиками. Запозичення вітчизняними підприємствами зарубіжного досвіду дозволить змінити підхід до ризик-менеджменту й перейти від фрагментованої, епізодичної, обмеженої моделі до інтегрованої, безперервної й розширеної [1, с. 286; 3, с. 74].

Необхідно відзначити, що спотворення звітності, що виникають в результаті циклічних підйомів і спадів виробництва та результатів діяльності сільськогосподарських підприємств, можуть бути настільки вагомими, що унеможливають прийняття управлінських рішень. Крім того, аналіз ризику можливого банкрутства, заснований на стандартних методах фінансового аналізу, дозволяє отримати тільки загальну оцінку фінансового стану підприємствами, відповідно, підприємницького ризику, проте не деталізує інформацію щодо впливу наслідків ризиків сталого розвитку, що відображаються в бухгалтерському обліку, і бухгалтерських (інформаційних) ризиків на капітал організації. Тому, для поглибленого аналізу ризиків у бухгалтерському обліку, аналіз фінансового стану повинен бути доповнений аналізом наслідків ризиків та їх впливу на капітали підприємства, а також аналізом ефективності витрат на зниження ризиків. Для аналізу наслідків ризиків в бухгалтерському обліку доцільно використовувати як абсолютні, так і відносні кількісні показники.

Треба зауважити, що доцільно аналізувати ті види ризиків в обліку сталого розвитку, наслідки яких піддаються достовірній монетарній та немонетарній оцінці. Серед підприємницьких ризиків, що відображаються в бухгалтерському обліку, вирізняють фінансові, майнові, виробничі, комерційні, екологічні, природно-кліматичні, соціальні та інші подібні до них ризики. Можливість і необхідність аналізу таких ризиків обумовлюється тим, що інформація про наслідки цих ризиків підлягає вартісному виміру та знаходить відображення на рахунках бухгалтерського обліку й у звітності організації, однак ризики, що не підлягають вартісному виміру, також належать до компетенції аналітичної підсистеми обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

Ризик-менеджмент підприємства - це складний і багатогранний процес, який характеризується як прямим, так і опосередкованим впливом компонентів. Адапуємо модель управління ризиками Комітету спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO) [14] до обліково-аналітичного забезпечення ризик менеджменту сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, що передбачає наступні складові: характеристика внутрішнього середовища, постановка мети та цілей, діагностика ризику (виявлення та оцінка), реагування на ризик, управління ризиком та механізми контролю, інформація та комунікації, моніторинг, перегляд цілей.

Унаочнимо пряму взаємозалежність між цілями та складовими процесу ризик-менеджменту сталого розвитку сільськогосподарських підприємств у вигляді тривимірної матриці, основою якої є куб COSO, для охоплення даного процесу загалом і за окремими його рівнями: складовими, видами цілей, обліково-аналітичним забезпеченням підприємства (рис. 3).

Матричний куб обліково-аналітичного забезпечення ризик-менеджменту сталого розвитку сільськогосподарських підприємств складається з трьох основних граней. Фронтальна сторона візуалізує основні прийоми ризик-менеджменту з коригуванням цілей сталого розвитку у режимі реального часу залежно від перегляду точкових операційних цілей кожної його складових. Верхня грань характеризується різним набором цілей сталого розвитку. Траєкторні економічні цілі характеризуються, наприклад, збільшенням прибутку підприємства, а операційно-тактичні цілі соціального забезпечення - підвищення продуктивності праці та мотивованої заробітної плати, підвищення кваліфікації працівників, формування позитивного іміджу підприємства, створення відповідних умов праці та дозвілля тощо. Стратегічні екологічні цілі спрямовані, насамперед, на зменшення викидів забруднюючих відходів та врахування екологічних наслідків під час господарської діяльності, попередження надзвичайних ситуацій техногенного та природного й техногенного характеру, розуміння соціальної філософії щодо екобезпечного розвитку тощо. Побудова «дерева цілей» з відповідним «кортежем переваг» дозволяє уточнити місце та послідовність досягнення цілей підприємницького середовища.

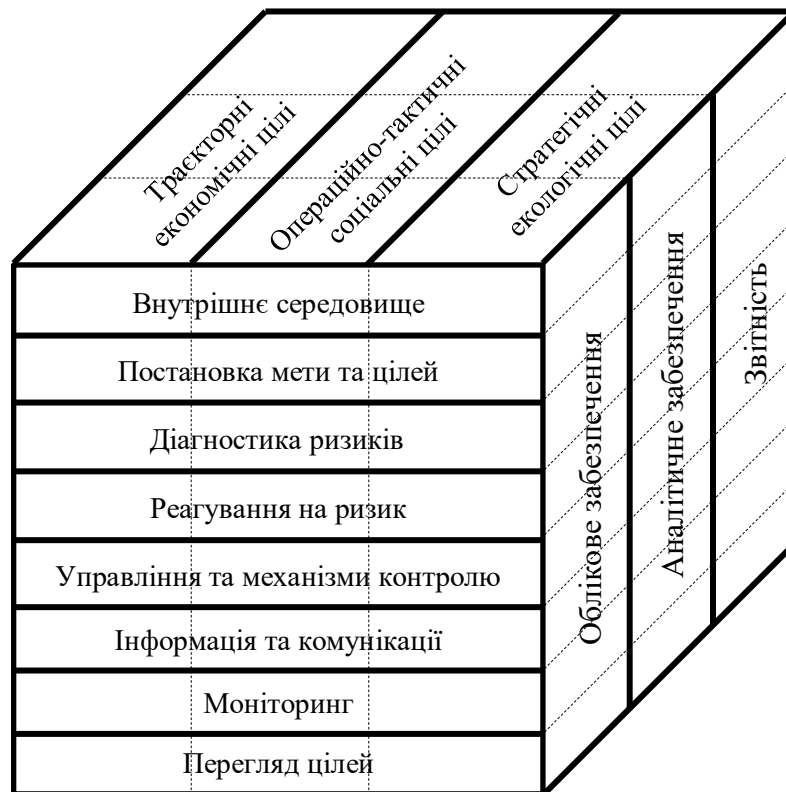


Рис. 3. Матричний куб обліково-аналітичного забезпечення ризик-менеджменту сталого розвитку сільськогосподарських підприємств

Джерело: згруповано автором на основі власних досліджень

При дослідженні обліково-аналітичного забезпечення економічних ризиків доцільно окремо аналізувати ризики зміни вартості активів, які зумовлюють створення оціночних резервів (фінансові вкладення, за якими не визначається поточна ринкова вартість, матеріально-виробничі запаси, дебіторська заборгованість), оскільки методика бухгалтерського обліку дозволяє формувати відповідні резерви винятково при зниженні вартості зазначених активів. З іншого боку, зміна вартості таких активів, як основні засоби, нематеріальні активи, іноземна валюта й фінансові вкладення, за якими визначається поточна ринкова вартість, може носити як негативний, так і позитивний характер. Сутність ризиків, пов'язаних із здійсненням майбутніх витрат, та особливості формування відповідних резервів дозволяють простежити як перспективну можливість виникнення витрат у майбутньому та їх абсолютний вплив на капітал, так і проаналізувати ризик відхилення суми передбачуваних витрат від фактичних та їх вплив на капітал.

Серед обліково-аналітичних ризиків сталого розвитку важливим для подальших досліджень є аналіз впливу фінансових і нефінансових наслідків ризиків облікової політики та ризиків викривлення інформації та їх вплив на капітал, що обумовлюється неможливістю точної оцінки прямих наслідків таких ризиків. Відносно ризиків викривлення інформації сталого розвитку, то їх наслідками є штрафи, пені, неустойки за порушення законодавства, а щодо ризиків облікової політики - результат від зміни методів ведення обліку. За такої умови вважаємо доцільним аналізувати винятково прямі наслідки ризиків облікової політики сталого розвитку та її ризиків викривлення інформації, оскільки такі наслідки, як прийняття внутрішніми й зовнішніми користувачами несприятливих для суб'єкта економічних та еко-соціальних рішень, носять умовний характер і не піддаються точній оцінці.

Цілком доречним є проведення аналізу ефективності витрат на зниження ризиків, зокрема підприємницьких та обліково-аналітичних ризиків. До витрат на зниження підприємницьких ризиків слід віднести витрати на страхування, що дозволяє знизити певні види підприємницьких ризиків до допустимого рівня. Витрати на зниження обліково-аналітичних ризиків складаються з витрат на проведення зовнішнього аудиту та інших аудиторських послуг, а також організацію служби внутрішнього аудиту (внутрішнього контролю), які сприяють посиленню контролю за діяльністю бухгалтерської служби й зниженню ризику спотворень в обліку сталого розвитку.

Напрямки обліково-аналітичного забезпечення та ризик-менеджменту досягнення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств перебувають в тісному взаємозв'язку, а результати аналізу кожного напрямку визначають висновки для іншого. Ефективність проведення антиризикових заходів сприятиме перебудові діяльності підприємства на досягнення сталого розвитку, а

безрезультатні дії - уповільнюють цей процес. Крім того, результати аналізу наслідків ризиків за їх видами дають можливість ефективно організувати політику управління ризиками на підприємстві та визначити конкретні запобіжні заходи для удосконалення обліково-аналітичного забезпечення та сталого розвитку підприємства.

Висновки з проведеного дослідження. Підсумовуючи наші напрацювання щодо ризик-менеджменту обліково-аналітичного забезпечення за вектором сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, є можливим формулювання низки дефініцій у даному напрямку:

– *Ризики сталого розвитку сільськогосподарського підприємства* - це ймовірності несприятливих наслідків (загроз) втрати сільськогосподарським підприємством частини своїх фінансових та нефінансових ресурсів, отримання збитку або появи додаткових монетарних та немонетарних втрат у результаті здійснення економічної, екологічної та соціальної діяльності.

– *Ризик-менеджмент обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства* - це управління ризиками в процесі суцільного збору, реєстрації, узагальнення, передачі та аналізу облікової та необлікової інформації щодо економічних та еко-соціальних результатів діяльності сільськогосподарського підприємства та можливості їх подальшого впливу на зовнішнє та внутрішнє середовище за допомогою фінансових та нефінансових показників та індикаторів.

– *Управління інноваційною діяльністю сталого розвитку сільськогосподарських підприємств* - це система заходів реалізації інноваційного процесу в еко-соціальній сфері та пом'якшення наслідків екологічної діяльності з фокусуванням ризик-менеджменту на перспективу.

– *Система обліково-аналітичного забезпечення ризик-менеджменту сталого розвитку сільськогосподарських підприємств* - це впорядкована процедура досягнення стратегічних, тактичних, операційних та траєкторних цілей сталого розвитку сільськогосподарських підприємств на основі прийомів ризик-менеджменту - інструментарієм обліково-аналітичної системи.

Динамічність та невизначеність бізнес-середовища аграрних підприємств зобов'язує менеджерів впроваджувати комплексну систему ризик-менеджменту на підприємстві з охопленням його економічної, екологічної та соціальної діяльності, оскільки «неврахування» еко-соціальних ризиків загрожує катастрофічними наслідками для суб'єкта господарювання. Стейкхолдери вимагають від менеджерів превентивного реагування на проблеми (проектний стиль) з розумінням вагомості наслідків ризиків та готовності до управління ними із застосуванням координованих складних методів. Ефективне управління ризиками сталого розвитку є безумовним й обов'язковим елементом управління діяльністю сільськогосподарського товаровиробника, а ризик-менеджмент - характерним об'єктом обліково-аналітичного забезпечення.

Перспективи подальших розробок у цьому напрямку полягають у визначенні впливу обліково-аналітичних ризиків на формування показників оцінки капіталу сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

Бібліографічний список

1. Вербіцька І.І. Ризик-менеджмент як сучасна система управління ризиками підприємницьких структур / І.І. Вербіцька // Сталый розвиток економіки : [всеукр. наук.-виробн. журнал]. – 2013. – № 5(22). - С. 282-291.
2. Дагаев А.А. Рычаги инновационного роста / А.А. Дагаев // Проблемы теории и практики управления. – 2000. – № 5. – С. 70-76.
3. Кашуба В.М. Риск-менеджмент как система управления финансовыми рисками компании / В.М. Кашуба // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2012. – № 2. – С. 68-83.
4. Керування ризиком. Методи загальної оцінки ризику : ДСТУ ІЕС/ІСО 31010:2013. – Чинний від 2014-07-01. – К. : Мінекономрозвитку України, 2015. – 80 с. – (Національні стандарти України).
5. Кравченко В.А. Виявлення та опис підприємницьких ризиків: практичний алгоритм для українського бізнесу / В.А.Кравченко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – № 1(3). – С. 63-70.
6. Москвіна І.І. Оцінка індивідуального ризику при роботі на технологічних об'єктах / І.І. Москвіна // Комунальне господарство міст. – 2015. – Випуск 120 (1). - С. 10-13.
7. Правдюк Н.Л. Довгострокове іпотечне кредитування в аграрній сфері економіки: можливості та ризики / Н.Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2011. – № 11. – С.51-56.
8. Тарасова Т.О. Фундаментальні положення обліково-аналітичного забезпечення ризик-менеджменту в умовах безперервності діяльності / Т.О. Тарасова // Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 5. – С. 173-181.
9. Ткачук Г.О. Ідентифікація економічних ризиків в обліково-аналітичній системі підприємства / Г.О. Ткачук // Економіка харчової промисловості. – 2015. – № 4. - Т. 7. – С. 80-88.
10. Тэпман Л.Н. Риски в экономике : учеб. пособие [для вузов] / Л.Н. Тэпман ; [под ред. проф. В.А. Швандара]. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2003. – 380 с.

11. Чуприна І.В. Поняття та класифікація ризиків в підприємницькій діяльності / І.В. Чуприна // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 4. – С. 187-193.
12. Шепеленко О.В. Управління підприємницькими ризиками суб'єкта господарювання / О.В. Шепеленко // Вісник ДонНУЕТ. Економічні науки. – 2011. - № 4(52). - С. 189-199.
13. Burritt R.L. Environmental risk management and environmental management accounting – developing linkages. Implementing Environmental Management Accounting: Status and Challenges. Ed. by P.M. Rikhardsson. - Dordrecht, The Netherlands : Springer, 2014. - p. 123-142.
14. Enterprise Risk Management - Integrated Framework. – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2004. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>.
15. Enterprise risk management. Матеріали енциклопедії Вікіпедія [Електронний ресурс]. - Режим доступу : https://en.wikipedia.org/wiki/Enterprise_risk_management.

References

1. Verbitska, I.I. (2013), "Risk management as a modern risk management system for entrepreneurial structures", *Stalyi rozvytok ekonomiky : [vseukr. nauk.-vyrobn. zhurnal]*, no. 5(22), pp. 282-291.
2. Dagaev, A.A. (2000), "Levers of innovative growth", *Problemy teorii i praktiki upravleniia*, no. 5, pp. 70-76.
3. Kashuba, V.M. (2012), "Risk management as a system of financial risk management of the company", *ETAP: ekonomicheskaiia teoriia, analiz, praktika*, no. 2, pp. 68-83.
4. Ministerstvo ekonomichnoho rozvytku Ukrainy (2015), *Keruvannia ryzykom. Metody zahalnoi otsinky ryzyku* [Risk management. Methods for general risk assessment], DSTU IEC/ISO 31010:2013, Kyiv, Ukraine, 80 p.
5. Kravchenko, V.A. (2008), "Identification and description of entrepreneurial risks: a practical algorithm for Ukrainian business", *Visnyk Zaporizkoho natsionalnoho universytetu*, no. 1(3), pp. 63-70.
6. Moskvina, I.I. (2015), "Assessment of individual risk when working on technological facilities", *Komunalne hospodarstvo mist*, Issue 120 (1), pp. 10-13.
7. Pravdiuk, N.L. (2011), "Long-term mortgage lending in the agrarian sector of the economy: opportunities and risks" *Ekonomika APK*, no. 11, pp. 51-56.
8. Tarasova, T.O. (2015). "Fundamentals of accounting and analytical provision of risk management in the conditions of continuity of activity", *Visnyk KhNAU. Serii: Ekonomichni nauky*, no. 5, pp. 173-181.
9. Tkachuk, H.O. (2015), "Identification of economic risks in the accounting and analytical system of the enterprise", *Ekonomika kharchovoi promyslovosti*, no. 4, Vol. 7, pp. 80-88.
10. Tepman, L.N. (2003), *Riski v ekonomike* [Risks in the economy], high-school textbook, YuNITI-DANA, Moscow, Russia, 380 p.
11. Chupryna, I.V. (2012), "Concept and classification of risks in entrepreneurial activity", *Zbirnyk naukovykh prats VNAU. Serii: Ekonomichni nauky*, no. 4. pp. 187-193.
12. Shepelenko, O.V. (2011), "Business risk management of a business entity", *Visnyk DonNUET. Ekonomichni nauky*, no. 4(52), pp. 189-199.
13. Burritt, R.L. (2014), "Environmental risk management and environmental management accounting – developing linkages. Implementing Environmental Management Accounting: Status and Challenges", Ed. by P.M. Rikhardsson, Dordrecht, The Netherlands, Springer, pp. 123-142.
14. Enterprise Risk Management - Integrated Framework. - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2004, available at: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf> (access date January 13, 2018).
15. Enterprise risk management. *Materialy entsyklopedii Vikipediia* [Wikipedia encyclopedia materials], available at: https://en.wikipedia.org/wiki/Enterprise_risk_management (access date January 13, 2018).

Сокіл О.Г. ЗМІСТ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ТРАНСФОРМАЦІЯ РИЗИКІВ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Мета. Визначення змісту, класифікації та трансформації ризиків в системі обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарських підприємств в умовах нової парадигми сталого розвитку.

Методика дослідження. Відповідно до мети, використано такі методи дослідження: порівняння, спостереження, монографічний метод, емпіричний метод, індукції та дедукції, ретроспективний аналіз та графічний метод - при унаочненні власних досліджень; абстрактно-логічний метод - для теоретичних узагальнень, формулювання висновків та наукового осмислення.

Результати. Встановлено, що процес ризик-менеджменту обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств відбувається на основі обміну, аналізу та моніторингу інформації бізнес-процесів. Визначено, що управління ризиками сталого розвитку в аграрному секторі повинно здійснюватися поетапно: від визначення змісту ризиків до їх обробки на основі обліку сталого розвитку. Обґрунтовано поділ ризиків сталого розвитку агропромислового комплексу на зовнішні та внутрішні із виділенням економічного, екологічного соціального, суцільного впливу та обліково-аналітичного направлення. Аргументовано

взаємозалежну кореляцію сталого розвитку та його ризиків - при посиленні уваги до зменшення та запобігання ризикам сільськогосподарського підприємства поліпшується інноваційне середовище сталого розвитку щодо економічної та соціальної діяльності, та, відповідно, пом'якшення тиску на зовнішнє оточення - екологію.

Наукова новизна. Побудовано матричний куб обліково-аналітичного забезпечення ризик менеджменту сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, що складається з трьох граней: 1 - візуалізація основних прийомів ризик-менеджменту з коригуванням цілей сталого розвитку у режимі реального часу; 2 - набір цілей сталого розвитку; 3 - обліково-аналітичні засоби ризик-менеджменту. В результаті дослідження удосконалено та набув подальшого розвитку категоріальний апарат, що дозволяє менеджерам аграрних підприємств прогнозувати та впливати на динамічність та невизначеність бізнес-процесів економічної, екологічної та соціальної діяльності.

Практична значущість. Отримані результати дослідження надають можливість використання методичних рекомендацій менеджерами для ефективного управління ризиками сталого розвитку, що сприятиме превентивному реагуванню на проблеми з розумінням вагомості наслідків ризиків та готовності до управління ними із застосуванням координованих методів разом з усіма стейкхолдерами сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, ризик, ризик-менеджмент, сталий розвиток, сільськогосподарське підприємство.

Sokil O.H. RISKS' CONTENT, CLASSIFICATION AND TRANSFORMATION OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF AGRICULTURAL ENTERPRISES' SUSTAINABLE DEVELOPMENT

Purpose. The determine the content, classification and transformation of risks in the system of agricultural enterprises' accounting and analytical support within the new sustainable development paradigm.

Methodology of research. According to the purpose, the following research methods were used: comparison, observation, monographic method, empirical method, induction and deduction, retrospective analysis and graphical method - for the presentation of own research; abstract-logical method - for theoretical generalizations, formulation of conclusions and scientific reflection.

Findings. The risk management process of accounting and analytical support of agricultural enterprises' sustainable development takes place within exchange, analysis and monitoring of business process information was found out. The sustainable development's risks management in the agricultural sector should be carried out in stages: from determining the content of risks to their processing on the basis of sustainable development was determined. The risks of sustainable development divide into external and internal with the allocation of economic, ecological social, continuous impact and accounting and analytical direction was justified. The interrelated correlation between sustainable development and its risks was argued. With the increased attention to reducing and preventing the risks of the agricultural enterprise, the innovative environment for the sustainable development of economic and social activities improves, and, accordingly, the mitigation of pressure on the external environment - ecology.

Originality. A matrix cube of accounting and analytical support for the risk management of agricultural enterprises sustainable development was constructed. It consists of three facets: 1 - visualization of the main risk management' methods with adjustment of sustainable development goals in real time; 2 - set of sustainable development goals; 3 - accounting and analytical resources of risk management. As a result of the research, the categorical apparatus was improved and developed further, allowing managers of agrarian enterprises to predict and influence the dynamism and uncertainty of business processes in economic, environmental and social activities.

Practical value. The obtained results of the research provide the possibility of using methodical recommendations by managers for effective risk management of sustainable development, which will promote preventive response to problems with understanding the importance of the consequences of risks and readiness to manage them using coordinated methods, together with all stakeholders of agricultural enterprises.

Key words: accounting and analytical support, risk, risk management, sustainable development, agricultural enterprise.

Сокол О.Г. СОДЕРЖАНИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ТРАНСФОРМАЦИЯ РИСКОВ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Цель. Определение содержания, классификации и трансформации рисков в системе учетно-аналитического обеспечения сельскохозяйственных предприятий в условиях новой парадигмы устойчивого развития.

Методика исследования. Согласно цели, использованы такие методы исследования: сравнение, наблюдение, монографический метод, эмпирический метод, индукции и дедукции, ретроспективный анализ и графический метод - при иллюстрации собственных исследований; абстрактно-логический метод - для теоретических обобщений, формулирования выводов и научного осмысления.

Результаты. Установлено, что процесс риск-менеджмента учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития сельскохозяйственных предприятий происходит на основе обмена, анализа и мониторинга информации бизнес-процессов. Определено, что управление рисками устойчивого развития в аграрном секторе должно осуществляться поэтапно: от определения содержания рисков до их обработки на основе учета устойчивого развития. Обосновано разделение рисков устойчивого развития на внешние и внутренние с выделением экономического, экологического социального, сплошного воздействия и учетно-аналитического направления. Аргументировано взаимосвязанную корреляцию устойчивого развития и его рисков - при усилении внимания к уменьшению и предотвращению рисков сельскохозяйственного предприятия улучшается инновационная среда устойчивого развития экономической и социальной деятельности, и, соответственно, смягчение давления на внешнее окружение - экологию.

Научная новизна. Построено матричный куб учетно-аналитического обеспечения риск-менеджмента устойчивого развития сельскохозяйственных предприятий, который состоит из трех граней: 1 - визуализация основных приемов риск-менеджмента с корректировкой целей устойчивого развития в режиме реального времени; 2 - набор целей устойчивого развития; 3 - учетно-аналитические средства риск-менеджмента. В

результате дослідження удосконалюється і отримує подальше розв'язання категоричний апарат, дозволяючий менеджерам аграрних підприємств прогнозувати і впливати на динамічність і неопределенність бізнес-процесів економічної, екологічної і соціальної діяльності.

Практична значимість. Отримані результати дослідження дають можливість використання методичних рекомендацій менеджерами для ефективного управління ризиками стійкого розвитку, що буде сприяти превентивному реагуванню на проблеми з розумінням значимості наслідків ризиків і готовності до управління ними з використанням скоординованих методів разом з усіма стейкхолдерами сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, ризик, ризик-менеджмент, стійке розв'язання, сільськогосподарське підприємство.

УДК 336.7

*Шевченко Н.В.,
канд. екон. наук, начальник управління,
Управління Північно-східного офісу
Держаудитслужби в Сумській області*

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ ЯК НОВА ФОРМА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку державного фінансового контролю та адаптації його до європейських вимог необхідно створити нові складові, які б забезпечували проведення контролю за використанням бюджетних коштів. Головним питанням при використанні державних ресурсів постає дотримання принципів економності та ефективності, адже діюча система неповністю є прозорою та відкритою для суспільства, а тому відсутнє розуміння як за допомогою державних коштів країна досягає поставлених цілей та вирішує проблеми економіки.

Система діючого державного фінансового контролю потребує якісно нової організації, яка б одночасно була спроможна не тільки виявити недоліки в роботі та проаналізувати причини їх появи, але ще й запропонувати шляхи усунення та попередження у майбутньому. Таким напрямом має стати державний фінансовий аудит в цілому та державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм зокрема як нова форма державного фінансового контролю в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогодні існує доволі багато напрацювань у вітчизняній та закордонній літературі стосовно дослідження державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Цим питанням займаються такі науковці, як: Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Т. О. Кривцова, О. В. Прокопшина, О. А. Шевчук, які у своїх роботах розкрили сутність державного фінансового аудиту як складової державного фінансового контролю. Разом з тим, у сучасній вітчизняній науковій літературі недостатньо комплексних досліджень, які б ґрунтовно розкривали усі аспекти державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, чітко окреслювали його предмет, мету проведення, основні завдання, проблеми функціонування та його позиціонування у загальній системі державного фінансового контролю. Важливість окресленої проблематики та необхідність її вирішення є вагомими аргументами на користь актуальності теми запропонованого дослідження.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає у розкритті державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм як нової форми державного фінансового контролю. Відповідно до визначеної мети поставлено наступні завдання: розглянути складові державного фінансового контролю; визначити форми державного фінансового аудиту; проаналізувати сучасні визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм»; визначити мету, завдання, об'єкт та предмет державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Вклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні головною проблемою в Україні є неефективне використання бюджетних коштів. Впровадження державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в діяльність контролюючих органів України вдосконалив систему державного фінансового контролю, результати якого підвищать ефективність діяльності виконавчої влади з використання державних ресурсів.