

---

# ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

---

УДК 657.01:330.342.3/4

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

## ЕВОЛЮЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

**Постановка проблеми.** Україна переживає нині критично важливий для свого розвитку період докорінних трансформацій, результатом якого є перехід до нової соціокультурної якості суспільства. При цьому найважливіша науково-практична проблема оптимізації трансформаційних процесів, на нашу думку, полягає у визначенні таких досить очевидних «надзадач» управління, вирішення яких дозволить автоматично «згладжувати» (а по можливості й виключати) негативні наслідки неминучої недостатньої узгодженості різнорівневих неоптимальних рішень, що приймаються і реалізуються при одночасному здійсненні безлічі різних програм, концепцій, проектів тощо.

Найбільш загальним формулюванням подібної «надзадачі» є вимога активізації й стимулювання інтеграційно-адаптаційних процесів, тобто багатофакторних і багатосуб'єктних процесів, що поширюються на усю структуру суспільства і спрямованих передусім на досягнення його цілісності, сталості, здатності до саморегуляції, адекватності досягненням НТР в умовах комплексної трансформації суспільства, пов'язаної з його переходом до нової соціокультурної якості з включенням в загальносвітові глобальні процеси. Одним з найважливіших інтеграційно-адаптаційних процесів нині є перехід до обліку стійкого розвитку, тобто, реалізація стратегії перехідного періоду до такого стану природи і суспільства, який характеризується як епоха коеволюції та ноосфери.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні основи сталого розвитку у своїх працях досліджували як вітчизняні, так і зарубіжні науковці, але на вивченні історичних аспектів формування та становлення сталого розвитку фокусувалися одиниці. Серед них є: М. Р. Метьюс, М. Х. Б. Перера, Д. О. Клименко, С. Шальтеггер, Р. Бюрріт, А. Лебарс, В. Я. Соколов, Л. С. Сорока, П. Ки, М. Де Хан, Дж. Беббінгтон, Дж. Лембертон, Р. Грей, І. Оробець, Р. Вольфорд, А. В. Низ, Л. А. Сахно та інші.

Отже, багато вчених і цілих організацій займаються дослідженням сталого розвитку, але, і досі, існує необхідність у систематизації історичних аспектів формування та становлення концепції сталого розвитку, а особливо історичної моделі становлення бухгалтерського обліку сталого розвитку.

**Постановка завдання.** Мета статті полягає у використанні ретроспективного аналізу та аксіоматичного методу для формування загальної історії виникнення концепції бухгалтерського обліку сталого розвитку на світовому рівні і в Україні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Однією із головних стратегій вирішення соціально-екологічних проблем світу є "Sustainability accounting". Повністю визнаного чи підтвердженого перекладу даного терміну в економічній літературі України та країн з російськомовними виданнями досі не було. Тому, ми пропонуємо перекласти дану категорію, як «бухгалтерський облік сталого розвитку» (accounting у пер. з англ. «бухгалтерський облік», sustainability у пер. з англ. «сталий розвиток») [1]), або скорочено «облік сталого розвитку».

Облік сталого розвитку досить часто розглядається у наукових роботах вітчизняних і закордонних вчених, як окремі два види обліку: соціальний і екологічний. Тому наше дослідження ретроспективних та сучасних тенденцій вивчення обліку сталого розвитку необхідно об'єднати з двох напрямків: екологічного і соціального обліку.

Довгий час облік не сприймався як інструмент управління природоохоронною та соціальною діяльністю. Незважаючи на швидке зростання витрат і зобов'язань підприємств, пов'язаних з природоохоронною та соціальною діяльністю, вони не відображалися у фінансових звітах.

Екологізація виробництва неможлива без впровадження екологічного менеджменту на рівні основної ланки економіки – підприємства. При цьому однією з найголовніших проблем розроблення

і реалізації ефективної екологічної політики є відсутність забезпечення керівництва підприємства комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про природоохоронну діяльність [2, с. 89].

Крім того, відсутність повноцінної інформації щодо процесів природокористування господарюючих суб'єктів створює велике коло проблем для різних груп користувачів еколого-соціальної інформації, підвищує вірогідність появи соціальних, виробничих та фінансових ризиків. Світова тенденція конкурентної боротьби чітко вказує на пріоритет екологічно чистих видів продукції, робіт та послуг, створення екологічних чистих технологій, відновлення соціальної привабливості.

Для досягнення цих цілей структура управління суб'єктів господарювання повинна враховувати необхідність одержання релевантної інформації про вплив підприємства на різні сторони життя суспільства, перелічені вище. Все частіше у звітах компаній, засобах масової інформації та політичних виступах (як західних, так і вітчизняних) можна зустріти посилання на так званий соціальний облік. «Настільки часто згадування, – стверджують М. Р. Метьюс та М. Х. Б. Перера, – говорить про зростання його значущості в майбутньому, як області бухгалтерського обліку, яка постійно розширюється, охоплюючи нові невивчені проблеми, від розвитку альтернативних напрямів до форм звітності присвяченій економічному і соціальному стану суспільства» [3, с. 623].

Усвідомлення проблеми призводить до формування облікової функції екологічних показників. Вже в основах науки про бухгалтерський облік, закладених Лукою Пачолі, можна знайти підхід пояснення причинно-наслідкових зв'язків до будь-якого облікового завдання. Запропонований ним спосіб подвійного запису знаходить вираження у провідного французького бухгалтера П. Гарньє у вигляді: кредит – причина, дебет – наслідок [4, с. 240].

Поняття обліку сталого розвитку з'явилося у період стрімкого розвитку бухгалтерського обліку в ширшому сенсі у період минулих сорока років, і у вузькому сенсі протягом останніх десяти років. Розвиток проходив у площині двох чітких ліній аналізу. Перша лінія – філософські дебати про облік і контроль, як передумови та напрямки необхідні для досягнення сталого розвитку. Для просування стратегії сталого розвитку була заснована повністю нова система обліку і звітності: Друга лінія – перспектива управління, що асоціюється з різноманітними важелями і інструментами у напрямку сталого розвитку, передбачає розширення або модифікацію традиційної системи фінансових витрат та управлінського обліку. Попередні твердження можна узагальнити наступним: «удосконалення обліку сталого розвитку дозволяє повністю переоцінити користь та значення соціальних, екологічних і економічних переваг та ризиків, одночасно впливаючи на загальну систему обліку» [5, с. 375-376].

Розвиток обліку сталого розвитку можна поділити на декілька етапів: 1960-1970, 1971-1980, 1981-1990, 1991-1995 рр. і останній етап з 1995 року, так званий сучасний етап становлення обліку сталого розвитку, що продовжується до теперішнього часу. Ці періоди відокремлюють періоди емпіричних вивчень, нормативних тверджень, філософського обговорення, навчальних програм, літератури і появи регулюючих структур [6, с. 491].

Тільки з 60-х рр. ХХ ст. в багатьох країнах почали з'являтися спроби визначення масштабів витрат, викликаних погіршенням якості довкілля внаслідок її забруднення за допомогою обліку, які охоплюють економічну складову збитку. У кінці 60-х рр. А. Низ пропонує «витрати приватного сектора на боротьбу із забрудненням включати у витрати виробництва відповідних галузей, а державні витрати на ці ж цілі виключати з чистого національного продукту» [7, с. 54]. Це були перші спроби вплинути на формування облікової інформації в розрізі екологічних факторів впливу на виробництво і суспільство в цілому.

У кінці 1970-х років було опубліковано великий об'єм емпіричної роботи і ряд фундаментальних робіт, що посилаються на створення моделей, які заохочують розвиток соціального обліку, однак в попередніх роботах бракувало вивчення проблем суб'єктивного аналізу соціальної і екологічної складової. Об'єктом дослідження соціального виміру бухгалтерського обліку були звичайні працівники підприємства або продукція, яку вони виробляють. Екологічні питання підіймалися як недиференційовані питання соціального обліку та звітності [6, с. 484-485]. Дослідження екологічного впливу включало вивчення впливу на земельні ресурси, повітря, води, візуальний, естетичний та інші форми забруднення, тверді форми забруднення [6, с. 486]. У цей період досліджень з'явилися перші ідеї визначення розрахункових ціни оптимального плану (shadow prices), відображаючи наслідки впливу зовнішніх факторів впливу на сталий розвиток. Внесок цього періоду буде відомий як розвиток соціального аудиту, методологія якого була майже ототожнена із звичайними історичними фінансово-бухгалтерськими звітами [6, с. 487-488].

В цей час ні стандарти фінансової звітності, ні регулюючі правила не були розвинені достатньо. Емпіричні дослідження були головним чином описовими. Хоча деякі моделі і подібні нормативні твердження були розширені значними вкладками досліджень, однак філософські дебати не мали широкого розповсюдження [6, с. 500].

У 1970-х компанія Abt Associates проводила серію соціального аудиту, об'єднаних в його річних звітах. Соціальні проблеми стосувалися «продуктивності, яка складалася зі знання, безпеки

зайнятості, чесності можливостей працевлаштування, здоров'я, освіти і саморозвитку, фізичної безпеки, перевезення, відновлення сил, і оточення» [8]. Це були перші кроки оцінки соціальної складової бізнесу та висвітлення їх у різних звітах.

З початку 70-х рр. у країнах Європи і Північної Америки було запроваджено юридичну відповідальність за завдання шкоди довкіллю, що приводило до додаткових фінансових втрат підприємств. У зв'язку з цим, компанії почали оцінювати відповідність своєї діяльності нормам екологічного законодавства. За деякими ознаками такий підхід відповідав фінансовому аудиту і тому дістав назву екологічного аудиту [9, с. 12].

Мініютерство навколишнього середовища Франції, починаючи з 70-х років минулого століття, надає звіт про державні витрати в наступних областях: асенізація - очищення; повітря; шум; відходи; прибирання вулиць; екологічна спадщина; дослідження і розвитку; управління станом довкілля [10, с. 10].

На думку фахівців Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), у кінці 70-х рр. XX ст. в країнах Європи, що входять в ЄС, збиток від забруднення довкілля склав 3-5% валового продукту [11, с. 21].

У 1973 р. вперше опубліковані керівні принципи відносно методів обчислення об'єму витрат, пов'язаних з природоохоронними заходами хімічних підприємств Німеччини, на основі рекомендацій відділу економіки підприємств Німецької асоціації хімічної промисловості (Verband der Chemischen Industrie e.v.) [12, с. 11].

У 1974 році була розроблена Норвезька система рахунків з детальною структурою і необхідною інформаційною базою рахунків для економічно стратегічно важливих ресурсів, таких, як нафта, газ, електроенергія, а також для обліку об'ємів викидів в атмосферу. При цьому ця система була спрямована на віддзеркалення потоків речовини.

Перша спроба створення розширеної системи екологічного обліку «Система дії – відгук» була прийнята в Канаді (1976 р.). Згодом у Франції була розроблена Система обліку природної спадщини, концептуальні особливості якої включають три групи рахунків.

Крім того, ці рахунки реєструють види економічної діяльності, що чинять тиск на довкілля, і відображають відповідні технологічні процеси (екоіндустрія, екопродукція і повторне використання). Субрахунки, таким чином, пов'язані, з одного боку з рахунками елементів і рахунками екосистем, а з іншої – з основною схемою СНО (агентами є фізичні і юридичні особи, що класифікуються відповідно до використовуваної системи національного обліку). Пріоритети систем рахунків природної спадщини обумовлені національними відмінностями (на економіку Франції менший вплив, ніж в Норвегії і Канаді, здійснює експлуатація природних ресурсів). Якщо у Франції пріоритет віддається натуральним показникам, що характеризують довкілля, то багато інших країн не погоджувалися з таким підходом, розробляючи різні методи вартісної оцінки природних ресурсів [13, с. 4].

Перша частина декади 1981-1990 років характеризується удосконаленням соціальної складової звітності, а друга частина – посиленням наукового інтересу до екологічного бухгалтерського обліку із збільшенням спеціалізації в літературі, оскільки попередні експериментальні дослідження були більш аналітичними. Основна увага соціальних проблем була змінена та сконцентрована на екологічні регулювання, як засіб альтернативи скорочення екологічної шкоди. Тепер нормативні твердження і моделі будувалися у векторі екологічної складової. У цьому періоді було закладено фундамент розвитку методології соціального і екологічного обліку [6, с. 490-491]. Незважаючи на зростання значення концептуальних умов, стандартів звітності і нормативних актів, нівелюється вплив індивідуальної інтерпретації у фінансовій звітності, з'являється потреба визначеної та відповідної структури соціального і екологічного бухгалтерського обліку. У цей період становлення обліку стало розвинуто уповільнюється впровадження нормативних тверджень, але виникає більше фундаментальних досліджень і наукових праць, що підіймають філософські питання [6, с. 494-495].

Історично першою системою регулювання екоменеджменту стала «Програма відповідальності і обережності» (Responsible Care Programme – RCP). Ця система, що є прообразом міжнародного стандарту, була прийнята в Канаді в 1984 р., потім поширилася серед хімічних компаній США, а після 1989 р. стала проникати в хімічну промисловість країн Євросоюзу [14, с. 289].

Цікавими пропозиціями є «Основи розвитку екологічної статистики (ОРЕС) ООН» і роботи Європейської економічної комісії в області статистики довкілля (ООН, 1984, 1988, 1991) [15, с. 13]. У 1984 р. Національне Агентство з охорони навколишнього середовища США розробило концепцію аудиту для федеральних агентств. Близько 40 різних федеральних агентств до 1987 р. розробили свої програми екоаудиту [15, с. 12]. Агентство з довкілля охорони США 9 липня 1986 р. прийняло основи політики в області екоаудиту [15, с. 19].

У Нідерландах (1989 р.) проводяться паралелі між основними макроекономічними показниками і об'ємами викидів (чи абсорбцією) забруднюючих речовин; величина завданого довкіллю збитку зіставляється з природоохоронними витратами [15, с. 9].

У 1989 році Світовий банк видав керівництво про оцінку впливу на довкілля, яке стало природною кульмінацією зростаючого інтересу протягом багатьох років до його збереження при розвитку суспільства. Аналіз стану природного довкілля був визнаний важливим у рамках трьох аспектів аналізу - фінансового, економічного і технічного [16, с. 60].

У кінці 80-х років почали з'являтися перші екологічні звіти. Їх представляли такі компанії, як БАСФ (BASF), Норск Гідро (Norsk Hydro) і Бритиш Ейрвейз (British Airways) [16, с. 65].

У 1989-1998 рр. компанією Ben&Jerry був підготовлений звіт для зацікавлених сторін: місцевих співтовариств, персоналу, споживачів, постачальників і інвесторів. До звіту було додано додаткове незалежне аудиторське роз'яснення [17, с. 23].

Що стосується розвитку соціального обліку, то йому приділялося менше уваги, ніж екологічному обліку. Пожвавлення інтересу до соціальних проблем почалося з приходом 90-х років [18].

Період з 1991 по 1995 рік також характеризується майже повною перевагою екологічного бухгалтерського обліку над соціальним бухгалтерським обліком. За цей період було запропоновано ряд положень щодо регламентації екологічного аудиту, а особливо, для розвитку системи екологічного менеджменту. Але все ще була слабо розвинута регулююча структура взаємовідносин соціального і екологічного обліку та недостатньо розроблені концептуальні основи для бухгалтерського обліку в розрізі нефінансової оцінки соціальних і екологічних проблем. Розвиток методології і концептуальних основ обліку сталого розвитку проходив повільніше у країнах Європи порівняно зі Сполученими Штатами Америки, Канади чи Австралії. Прогрес побудови та становлення обліку сталого розвитку був нерівномірний, але швидкий порівняно з соціальним обліком. У цей час існувало декілька навчальних посібників та журнальних статей, які охоплювали соціальний та екологічний бухгалтерські обліки. Проте, ці праці характеризувались відсутністю нормативної (філософської) складової в межах бухгалтерського обліку протягом цього періоду. Система екологічного бухгалтерського обліку не переглядалася з часів першого виникнення у 1970-ті роки, тому сталий розвиток у поєднанні з управлінським обліком почали набирати все більшої уваги та популярності серед вчених і топ-менеджерів [6, с. 496-499].

Конвергенція всесвітніх найбільших ринків у поєднанні з глобальними і регіональними колапсами, досягаючи апогею у Азіатській фінансовій кризі в 1997-1998 рр. і бухгалтерський крах корпорації Енрон у 2001 році, призвели до підвищення уваги до міжнародного і національного бухгалтерського обліку [19, с. 7-8]. Для цього періоду характерна поява нової літератури, присвяченої бухгалтерському обліку та сталому розвитку. Завдячуючи збільшенню уваги до обліку сталого розвитку, професія бухгалтера повністю була переглянута зі сторони викликів сьогоденного всесвітнього руху сталого розвитку. Було висунуто багато нових тверджень та пропозицій про збільшення ваги сталого розвитку серед національних і міжнародних систем [20, с. 1]. За часів значного поширення та актуальності сталого розвитку навіть такі глобальні організації, як Організація Об'єднаних Націй (ООН) та Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), спонсорували роботу над дослідженням, розвитком та поширенням обліку сталого розвитку [20, с. 2; 21, с. 30]. Донині екологічний бухгалтерський облік був основною складовою та уособлював зміст обліку сталого розвитку.

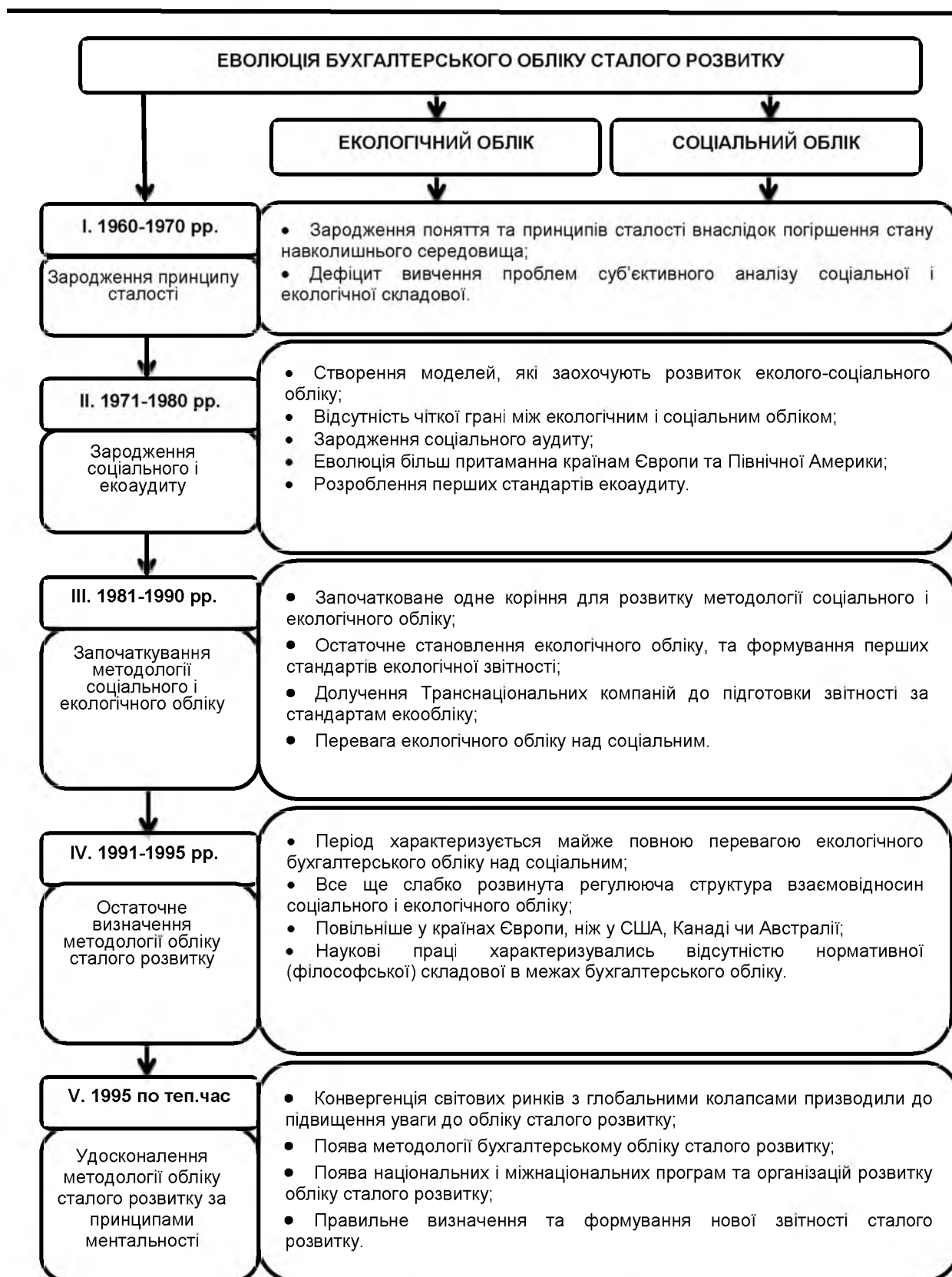
Практичні рекомендації засновника сучасної теорії обліку сталого розвитку Роберта Грея, визнані світовою науковою спільнотою на саміті сталого розвитку 2002 року, кардинально змінили попередню модель базової методології бухгалтерського обліку сталого розвитку [22, с. 7]. При цьому Р. Грей пропонує, що всі потоки інформації, як фінансові, так і нефінансові, можна представити у формі бухгалтерського обліку [23, с. 18].

Становленню обліку сталого розвитку сприяло обґрунтоване визначення та формування нової звітності сталого розвитку. Також масштабні та інноваційні дослідження організацій з відсутніми ознаками «маркетингової міспії» почали демонструвати, що аспект сталості в обліку та звітності є критично важливим [24]. У зв'язку з цим була створена Міжнародна Федерація Бухгалтерів (IFAC), мета якої – сприяти розвитку та підвищенню статусу професій бухгалтера та гармонізації стандартів обліку, що сьогодні об'єднує 175 члена з понад 130 країн і представляє понад три мільйони бухгалтерів у всьому світі [25].

З 90-х років багато комерційних банків економічно розвинених країн почали використовувати екологічний аудит в цілях попередження ризику неплатежів по позиках своїх позичальників у зв'язку з їх діяльністю в області довкілля [26].

Міжнародний і Європейський банки реконструкції і розвитку широко використовують екологічний аудит для оцінки минулої і поточної діяльності фінансованих компаній [27, с. 36].

Узагальнюючи дослідження історії виникнення і становлення методологічних понять сталого розвитку та його обліку, нами побудована поетапна модель еволюції та становлення бухгалтерського обліку сталого розвитку (рис. 1).



**Рис. 1. Модель еволюції бухгалтерського обліку сталого розвитку**

*Джерело: розробка автора*

У 2004 Принц Уельський став ініціатором заснування проекту Accounting for Sustainability (A4S), що перекладається як «Бухгалтерський облік для сталого розвитку». Головна місія проекту полягає у комплексному вирішенні проблеми звітності і обліку ХХ сторіччя. Цей проект закликає лідерів у фінансово-бухгалтерських колах до активізації фундаментального переміщення у напрямку сталих бізнес-моделей і сталої економіки. Проект A4S має два глобальних підрозділи: мережа облікових

структур (Accounting Bodies Network) з провідними бухгалтерами світу у складі та об'єднання топ-менеджерів, місією якого є пошук шляхів трансформації фінансової і облікової інформації для досягнення сталого розвитку [28].

**Висновки з проведеного дослідження.** Проведений ретроспективний аналіз виникнення та становлення екологічного і соціального обліку дав змогу сформуванню загальної моделі еволюції бухгалтерського обліку сталого розвитку, що включає такі періоди: зародження принципу сталості, зародження соціального і екоаудиту, започаткування методології соціального і екологічного обліку, остаточне визначення методології обліку сталого розвитку, удосконалення методології обліку сталого розвитку за принципами ментальності.

За результатами проведеного дослідження становлення соціального і екологічного обліку абсолютно впевнено можна стверджувати, що вони складають основу бухгалтерського обліку сталого розвитку, який покликаний за допомогою врахування соціальної і екологічної інформації надавати користувачам формуванню правильної економічної стратегії, що буде задовольняти інтереси бізнесу, соціального та екологічного оточення.

Подальші перспективи дослідження передбачають визначення належного місця бухгалтерського обліку сталого розвитку поряд з традиційним бухгалтерським обліком будь-якого підприємства через встановлення принципів, методів, функцій, цілей та задач.

### Бібліографічний список

1. Мультитран [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.multitrans.ru/>.
2. Сахно Л.А. Екологічний облік і аудит в реформованій традиційній системі обліку на підприємстві / Л.А. Сахно // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С. 89-92.
3. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; [перевод с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
4. Клименко Д.О. Зародження бухгалтерії та формування бухгалтерського обліку як науки / Д.О. Клименко // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2011. – Вип. 8 (29). – Ч. 1. – С. 236-245.
5. Schaltegger, S. and Burritt, R.L. (2010), "Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?", *Journal of World Business*, no. 45 (4) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1090951609000479>.
6. Mathews, M.R. (1997), "Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, no. 10 (4), pp. 481-531.
7. Низ А.В. Экономика и окружающая среда / А.В. Низ ; [Сокр. пер. с англ., науч. ред. К.Г. Гофмана]. – М. : Экономика, 1981. – 192 с.
8. Blake D., Frederick W. and Myers M. (1976), *Abt Associates Annual Report and Social Audit 1974*, Praeger Publishers, New York, USA, 149 p.
9. Econnexions. Pour Her l'environnement et Pfictionomie. Concepts, sources et methodes du Systeme des comptes de l'environnement et des ressources du Canada (1997), Statistique, Canada.
10. Лебарс А. Французская система стандартизации бухгалтерского учёта / А. Лебарс // Бухгалтерский учёт. – 1994. – № 8. – С. 8-19.
11. Национальные счета для бывшего СССР, источники, метод, расчеты. – М. : Совместное издание ОЭСР и статистического Комитета СНГ, 1994. – 104 с.
12. Карагод В.С. Сравнительный анализ международных, американских и германских стандартов финансовой отчетности / В.С. Карагод, И.Ю. Баймуратов ; Российский университет Дружбы народов. – М., 2002. – 80 с.
13. Соколов В.Я. Двойная бухгалтерия во Франции / В.Я. Соколов, С.М. Бычков // Бухгалтерский учёт. – 1994. – № 5. – С. 36-38.
14. Сорока Л.С. Розвиток екологічного обліку в контексті економічної безпеки / Л.С. Сорока // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2014. – № 4(28). – С. 287-293.
15. Керівництво по національних рахунках. Рахунок Виробництва : джерела і методи / ООН. Департамент з міжнародних економічних і соціальних питань. Статистичне бюро. Методологічні дослідження. Серія F. № 39. – Нью-Йорк, 1986. – 222 с.
16. Wolford, R. (1995), *Environmental Strategy and sustainable Development. The corporate challenge for 21st century*, London, Great Britain; New York, USA, 356 p.
17. *World trade and the environment*. International graduate school of management. – Barcelona-Madrid, 1994. – 98 p.
18. Social accounting / Вікіпедія. Вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://en.wikipedia.org/wiki/Social\\_accounting](https://en.wikipedia.org/wiki/Social_accounting).
19. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) (2002), "Industry as a partner for sustainable development" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www2.accaglobal.com/pubs/general/activities/library/sustainability/sus\\_archive/tech-unep-001.pdf](http://www2.accaglobal.com/pubs/general/activities/library/sustainability/sus_archive/tech-unep-001.pdf).

20. Kee, P. and de Haan, M. "Accounting for Sustainable Development", Statistical Commission of the Netherlands [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.cbs.nl/nr/rdonlyres/7e93afcb-b0c3-497f-be70-661a59d168bc/0/accountingforsustainabledevelopment.pdf>.
21. Bebbington, J. (2002), "Sustainable Development: a review of the international development, business and accounting literature", *Aberdeen Papers in Accountancy, Finance & Management*, p. 25-39.
22. Lamberton, G. (2005), "Sustainability accounting – a brief history and conceptual framework", *Accounting Forum*, no. 29 (1), pp. 7-26.
23. Gray, R. (2010), "A re-evaluation of social, environmental and sustainability accounting: An exploration of an emerging trans-disciplinary field?", *Sustainability Accounting and Management Policy Journal*, no. 1(1), pp. 11-32.
24. Gray, R. (2005), "Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting & Attestation: A Personal Perspective", *Radical Organisation Theory Special Issue on "Theoretical Perspectives on Sustainability" (E-Journal)*, no. 2b [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/researchresources/dps-socenv-curdev.html>.
25. International Federation of Accountants / Вікіпедія. Відкрита енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://en.wikipedia.org/wiki/International\\_Federation\\_of\\_Accountants](https://en.wikipedia.org/wiki/International_Federation_of_Accountants).
26. Чумак А.Н. Теоретичні основи екологічного аудиту / А.Н. Чумак [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://docs.google.com>.
27. Серов Г.П. Экологический аудит : [учебно-практическое пособие] / Г.П. Серов. – М. : Экзамен, 1999. – 448 с.
28. Проект Принца Уельського Облік для сталого розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.accountingforsustainability.org/en/index.html>.

### References

1. Multitrans, available at: <http://www.multitrans.ru/> (access date February 06, 2017).
2. Sakhno, L.A. (2009), "Environmental accounting and auditing reform the company traditional system of accounting", *Oblik i finansy APK*, no. 1, pp. 89-92.
3. Metius, M.R. and Perera, M.Kh.B. (1999), *Teoriia bukhgalterskogo ucheta* [Theory of accounting], textbook, Translated by Ya.V. Sokolov and I.A. Smirnova, YuNITI, Moscow, Russia, 663 p.
4. Klymenko, D.O. (2011), "The origin of the formation of accounting and accounting as a science", *Ekonomichni nauky. Seriya "Oblik i finansy"*, no. 8(29), Part 1, pp. 236-245.
5. Schaltegger, S. and Burritt, R.L. (2010), "Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?", *Journal of World Business*, no. 45 (4), available at: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1090951609000479> (access date February 05, 2017).
6. Mathews, M.R. (1997), "Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, no. 10 (4), pp. 481-531.
7. Niz, A.V. (1981), *Ekonomika i okruzhaiushchaia sreda* [Economy and environment], Translated by Gofman K.G., Ekonomika, Moscow, Russia, 192 p.
8. Blake D., Frederick W. and Myers M. (1976), *Abt Associates Annual Report and Social Audit 1974*, Praeger Publishers, New York, USA, 149 p.
9. Econnexions. Pour Her l'environnement et Pficonomie (1997), *Concepts, sources et methodes du Systeme des comptes de l'environnement et des ressources du Canada*, Statistique, Canada.
10. Lebars, A. (1994), "French accounting standardization system", *Bukhgalterskiy uchët*, no 8, pp. 8-19.
11. *Natsionalnye scheta dlia byvshego SSSR, istochniki, metod, raschety* [National accounts for the former USSR, sources, method, calculations] (1994), *Sovmestnoe izdanie OESR i statisticheskogo Komiteta SNG*, Moscow, Russia, 104 p.
12. Karagod, V.S. and Baymuratov, I.Yu. (2002), *Sravnitelnyy analiz mezhdunarodnykh, amerikanskikh i germanskikh standartov finansovoy otchetnosti* [Comparative analysis of international, American and German financial reporting standards], Rossiyskiy universitet Druzhby narodov, Moscow, Russia, 80 p.
13. Sokolov, V.Ya. and Bychkov, S.M. (1994), "Double Accounting in France", *Bukhgalterskiy uchët*, no. 5, pp. 36-38.
14. Soroka, L.S. (2014), "The development of environmental accounting in the context of economic security", *Zbirnyk naukovykh prats Tavriyskoho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky)*, no. 4(28), pp. 287-293.
15. *Kerivnytstvo po natsionalnykh rakhunkakh. Rakhunok Vyrobnystva : dzherela I metody* [Guide to the national accounts. Production account: sources and methods] (1986), UN. Department of International Economic and Social Affairs. Statistical Bureau. Methodological study. Series F, no. 39, New York, USA, 222 p.
16. Wolford, R. (1995), *Environmental Strategy and sustainable Development. The corporate challenge for 21st century*, London, Great Britain; New York, USA, 356 p.

17. World trade and the environment. International graduate school of management (1994), Barcelona-Madrid, Spain, 98 p.
18. Social accounting / Wikipedia, available at: [https://en.wikipedia.org/wiki/Social\\_accounting](https://en.wikipedia.org/wiki/Social_accounting) (access date February 06, 2017).
19. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) (2002), "Industry as a partner for sustainable development", available at: [http://www2.accaglobal.com/pubs/general/activities/library/sustainability/sus\\_archive/tech-unep-001.pdf](http://www2.accaglobal.com/pubs/general/activities/library/sustainability/sus_archive/tech-unep-001.pdf) (access date February 03, 2016).
20. Kee, P. and de Haan, M. "Accounting for Sustainable Development", Statistical Commission of the Netherlands, available at: <http://www.cbs.nl/nr/rdonlyres/7e93afcb-b0c3-497f-be70-661a59d168bc/0/accountingforsustainabledevelopment.pdf> (access date February 03, 2016).
21. Bebbington, J. (2002), "Sustainable Development: a review of the international development, business and accounting literature", *Aberdeen Papers in Accountancy, Finance & Management*, pp. 25-39.
22. Lamberton, G. (2005), "Sustainability accounting – a brief history and conceptual framework", *Accounting Forum*, no. 29 (1), pp. 7-26.
23. Gray, R. (2010), "A re-evaluation of social, environmental and sustainability accounting: An exploration of an emerging trans-disciplinary field?", *Sustainability Accounting and Management Policy Journal*, no. 1(1), pp. 11-32.
24. Gray, R. (2005), "Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting & Attestation: A Personal Perspective", *Radical Organisation Theory Special Issue on "Theoretical Perspectives on Sustainability"*, (E-Journal), no. 2B, available at: <http://www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/researchresources/dps-socenv-curdev.html> (access date February 03, 2016).
25. International Federation of Accountants / Wikipedia, available at: [https://en.wikipedia.org/wiki/International\\_Federation\\_of\\_Accountants](https://en.wikipedia.org/wiki/International_Federation_of_Accountants) (access date February 05, 2017).
26. Chumak, A. (2007), "Theoretical Foundations of Environmental Audit", available at: <http://docs.google.com> (access date February 05, 2017).
27. Serov, G.P. (1999), *Ekologicheskiiy audit* [Ecological audit], Ekzamen, Moscow, Russia, 448 p.
28. *Proekt Pryntsa Uelskoho Oblik dlia staloho rozvytku* [Prince's of Wales Project "Accounting for Sustainability"], available at: <https://www.accountingforsustainability.org/en/index.html> (access date February 07, 2017).

#### Сокіл О.Г. ЕВОЛЮЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

**Мета** – формування еволюції виникнення концепції бухгалтерського обліку сталого розвитку на світовому рівні і в Україні.

**Методика дослідження.** Відповідно до мети використано методи дослідження: спостереження, порівняння, емпіричний метод, монографічний метод, індукції та дедукції, метод узагальнення, ретроспективний аналіз та аксіоматичний метод – при моніторингу історичних позицій виникнення концепції бухгалтерського обліку сталого розвитку; абстрактно-логічний метод – для теоретичних узагальнень, формулювання висновків та наукового осмислення.

**Результати.** Встановлено, що поняття облік сталого розвитку з'явилося у період стрімкого розвитку бухгалтерського обліку в ширшому сенсі у період минулих сорока років, і у вузькому сенсі протягом останніх десяти років. Обґрунтовано, що розвиток обліку сталого розвитку можна поділити на декілька етапів: 1960-1970, 1971-1980, 1981-1990, 1991-1995 рр. і останній етап з 1995 року, так званий сучасний етап становлення обліку сталого розвитку, що продовжується до теперішнього часу.

**Наукова новизна.** Побудовано поетапну модель еволюції та становлення бухгалтерського обліку сталого розвитку, що представлено графічно, з виокремленням основних етапів розвитку: зародження принципу сталості, зародження соціального і екоаудиту, започаткування методології соціального і екологічного обліку, остаточне визначення методології обліку сталого розвитку, удосконалення методології обліку сталого розвитку за принципами ментальності.

**Практична значущість** отриманих результатів полягає у можливості використання методичних рекомендацій для впровадження та/або удосконалення системи бухгалтерського обліку сталого розвитку на підприємствах.

**Ключові слова:** сталий розвиток, соціальний облік, екологічний облік, бухгалтерський облік сталого розвитку, еволюція.

#### Sokil O.H. EVOLUTION OF SUSTAINABILITY ACCOUNTING

**Purpose** is to form a general history of the emergence of the Sustainability Accounting concept at the global level and in Ukraine.

**Methodology of research.** Such research methods as observation, comparison, empirical method, monographic method, induction and deduction, generalization method, retrospective analysis and axiomatic method in monitoring the historical positions of the emergence of the sustainability accounting concept; an abstract-logical method for theoretical generalizations, the formulation of conclusions and scientific reflection were used in accordance with the purpose.

**Findings.** The Sustainability Accounting definition emerged during the rapid development of accounting in a broader sense in the past forty years, and in a narrow sense over the past ten years was found out. The several stages of the period of Sustainability Accounting development are substantiated. There are 1960-1970, 1971-1980, 1981-1990,



1991-1995, and the last stage since 1995 to present, the so-called modern stage of the formation of sustainable development accounting.

**Originality.** The step-by-step model of the Sustainability Accounting evolution and formation presented graphically, with the identification of the main stages of development, based on the study history generalization of the emergence and formation methodological concepts of sustainable development and its accounting was constructed. There are the conception of social and environmental auditing, the initiation of the methodology of social and environmental accounting, the final definition of the methodology for Sustainability Accounting, and the improvement of the methodology for Sustainability Accounting on the principles of mentality.

**Practical value** of the results is the opportunity of using methodological recommendations for the implementation and/or enterprises' sustainability accounting development.

**Key words:** sustainable development, social accounting, environmental accounting, Sustainability Accounting, evolution.

#### Сокол О.Г. ЭВОЛЮЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

**Цель** – формирование общей истории возникновения концепции бухгалтерского учета устойчивого развития на мировом уровне и в Украине.

**Методика исследования.** В соответствии к цели использованы методы исследования: наблюдение, сравнение, эмпирический метод, монографический метод, индукции и дедукции, метод обобщения, ретроспективный анализ и аксиоматический метод при мониторинге исторических позиций возникновения концепции бухгалтерского учета устойчивого развития; абстрактно-логический метод для теоретических обобщений, формулирование выводов и научного осмысления.

**Результаты.** Определено, что понятие учет устойчивого развития появилось в период стремительного развития бухгалтерского учета в более широком смысле в период прошлых сорока лет, и в узком смысле на протяжении последних десяти лет. Обосновано, что развитие учета устойчивого развития можно разделить на несколько этапов: 1960-1970, 1971-1980, 1981-1990, 1991-1995 гг. и последний этап с 1995 года, так называемый, современный этап становления учета устойчивого развития, который продолжается до настоящего времени.

**Научная новизна.** Построено поэтапную модель эволюции и становления бухгалтерского учета устойчивого развития, что представлено графически, с выделением основных этапов развития: зарождение принципа устойчивости; зарождение социального и экоаудита; начало методологии социального и экологического учета; окончательное определение методологии учета устойчивого развития; совершенствование методологии учета устойчивого развития на принципах ментальности.

**Практическая значимость** полученных результатов заключается в возможности использования методических рекомендаций для внедрения и/или усовершенствования системы бухгалтерского учета устойчивого развития на предприятиях.

**Ключевые слова:** устойчивое развитие, социальный учет, экологический учет, бухгалтерский учет устойчивого развития, эволюция.

УДК 657.6

*Візіренко С.В.,  
канд. екон. наук, доц. кафедри обліку і аудиту,  
Якубина О.П.,  
Запорізький національний технічний університет*

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ІНВЕСТИЦІЙНОЮ НЕРУХОМІСТЮ

**Постановка проблеми.** Одним із ключових факторів конкурентоспроможності та безперервності функціонування суб'єкта господарювання є наявність нерухомості, характер та напрямок використання якої впливає на можливість визнання нерухомості інвестиційною.

Порядок визнання нерухомості інвестиційною регулюється П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». На перший погляд П(С)БО 32 чітко дає визначення поняття «інвестиційна нерухомість» та виокремлює її ознаки, проте на практиці досить часто виникають ситуації, коли об'єкти основних засобів водночас відповідають критеріям визнання їх і інвестиційною, і операційною нерухомістю, що ускладнює прийняття рішення щодо відображення їх в обліку та загрожує правильності подання інформації у фінансовій звітності суб'єктів господарювання. Вагоме значення в перевірці правильності визнання нерухомості інвестиційною та правильності її відображення в обліку і фінансовій звітності відіграє саме аудит операцій з інвестиційною нерухомістю.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми аудиту активів підприємства розглядаються в працях Винаградової М. О., Душко З. О., Жидасової Л. І., Зотова В. О.,