

**Національний науковий центр
«ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»**

О.Г. Сокіл

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ
ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ СТАЛОГО РОЗВИТКУ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВ**

Монографія

Мелітополь – 2018

УДК 657.1:[330.3:631.1]

ББК 65.052

С 59

Сокіл Олег Григорійович. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств : монографія / О.Г. Сокіл. – Мелітополь : ТОВ «Колор Принт», 2018. – 454 с. - ISBN 978-966-2489-62-0.

Рецензенти:

Костирко Р. О., доктор економічних наук, професор, (Університет банківської справи);

Правдюк Н.Л., доктор економічних наук, професор, (Вінницький національний аграрний університет);

Тарасова Т.О., доктор економічних наук, професор, (Харківський державний університет харчування та торгівлі)

Рекомендовано до друку вченою радою Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (протокол № 5 від 24.05.2018 р.)

Здійснено аналіз концепції сталого розвитку в економічних та облікових теоріях, на основі чого запропоновано новий базис інтерпретації похідної форми традиційного обліку — обліку сталого розвитку. Розроблено універсально-інтегральну систему оцінки показників обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку агропромислового комплексу.

Розроблено парадигму розвитку звітності про сталий розвиток сільськогосподарського підприємництва та розроблено концептуальну основу її стандартизації з урахуванням євроінтеграційних процесів. Обґрунтовано системоутворювальні компоненти обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком. Запропоновано матрицю взаємодії компонентів сталого розвитку за трьома компонентами сталості (економічна, соціальна, екологічна) і п'ятьма рівнями впливу (глобальний, національний, регіональний, організаційний, рівень підприємства). Удосконалено систему ризик-менеджменту обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку аграрних підприємств.

Розроблено методико-методологічні положення наскрізного внутрішнього контролю обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку аграрних підприємств.

Видання розраховано на працівників органів державної влади та обліково-фінансових служб підприємств, які вивчають, досліджують та використовують у практиці обліку й аналізу принципи сталого розвитку, докторантів, аспірантів, магістрів, наукових працівників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів.

ISBN 978-966-2489-62-0

© Сокіл О.Г., 2018

© ТОВ «Колор Принт», 2018

ВСТУП

У сучасній економіці глобальний процес розвитку залежить, насамперед, від якості стратегічної компетенції підприємств і галузей. Особлива роль відводиться галузям, що забезпечують населення країни продуктами харчування, серед яких однією з найважливіших є сільське господарство. Функціонування систем управління підприємствами галузі ґрунтується більшою мірою на внутрішній інформації, що є у розпорядженні менеджменту. Комплексний підхід до формування такої інформації передбачає раціональне поєднання показників та аналітичної їх інтерпретації в галузі планування, бухгалтерського та управлінського обліку, звітності, аналізу, контролю з метою забезпечення необхідними даними систему управління поточними і стратегічними функціями і виконання завдань сталого розвитку.

У попередні періоди становлення економічної науки традиційний господарський облік зосереджувався виключно на характеристиці економічних тенденцій і чинників розвитку з дефіцитом, а зазвичай, і відсутністю достовірної й повної еколого-економічної та соціальної інформації, що зумовлювало додаткові ризики для стейкхолдерів (зацікавлених сторін) сільськогосподарських організацій. Водночас системне дослідження економічних, екологічних та соціальних аспектів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств має визначальне значення для узагальнення й використання досвіду ефективного ведення сільського виробництва.

Сталий ефективний розвиток сільськогосподарських підприємств набуває особливого значення, оскільки надає можливість істотно підвищити якісний і кількісний рівень використання ресурсів, а отже, й ефективність ведення сільськогосподарського виробництва. З огляду на це дослідження теоретико-методологічних, методичних і практичних питань й проблем сталого розвитку, оцінки природних активів і капіталу, а також розроблення економічних основ підвищення ефективності їх використання є надзвичайно актуальним і потребує поглиблених досліджень.

Проблеми формування обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством вирішуються шляхом його розвитку для конкретної сфери менеджменту: закупівель, виробництва, переробки та реалізації. Особливістю інтеграції управлінських завдань є поєднання на основі розвитку всіх напрямків діяльності підприємства,

яке забезпечує сталий розвиток його як цілісної бізнес-одиниці. В умовах інституційної перебудови організацій, розвитку ринкової економіки та формування підприємницьких структур і мереж, концепція сталого розвитку повинна враховувати не тільки організаційну структуру конкретного підприємства, але і форми його взаємодії з партнерами. Зважаючи на масштабність бізнес-одиниці, тобто окремо взятого підприємства галузі: від малого підприємства — до холдингу, від приватного — до акціонерного з часткою держави в системі управління, сутність обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку відрізнятиметься системою профільних показників, рівнями інформації, системою норм і нормативів у плануванні, використанням міжнародних стандартів в обліку, змістом методично-го інструментарію аналізу, процедурами контролю тощо.

Інтенсивний розвиток інноваційної економіки впливає на співвідношення поточної і стратегічної політики розвитку підприємств АПК, асортиментну політику, скорочення логістичних ланцюжків поставок продукції в торговельну мережу, а головне — на створення інновацій. Це вимагає технічного переоснащення галузі, залучення додаткових фінансових ресурсів, що є гарантією забезпечення конкурентоспроможності підприємства, дозволяє встановити прийнятні ціни на продукцію і враховувати попит споживачів.

Безумовно, інноваційна складова в економіці сільськогосподарського підприємництва зобов'язує залучати додаткові фінансові ресурси з різними формами запозичення. За такої умови потребує вирішення низка питань: нарощування вартості бізнесу та власного капіталу підприємств за рахунок ефективного розвитку основної діяльності; підвищення ефективності управління еко-соціальною діяльністю, орієнтованою на стійке підвищення ключових показників. Практичне формування ключових показників, їх контролю та моніторингу забезпечує науково організована система обліково-аналітичної інформації, що передбачає: реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності та управлінського обліку — з метою відповідності його процесному підходу; внутрішньої звітності; інтеграцію показників бухгалтерського та управлінського видів обліку; розвитку бюджетування в системі виробничого й оперативного обліку; організації обліку на основі стандартів якості управління та вимог стандарту ризик-менеджменту.

У зазначених проблемах обліково-аналітичного забезпечення

аграрного підприємництва та його сталого розвитку існує ще багато не вирішених методологічних, методичних й організаційних питань, що підтверджує актуальність теми дослідження.

У монографії автор здійснив спробу запропонувати нову інтерпретацію похідної форми традиційного обліку — обліку сталого розвитку, який формується в межах глобального, регіонального та локального рівнів управління як керований процес, спрямований на зміцнення індикаторів стану, рушійної сили та реагування на економічні та соціальні проблеми та чинники. Запропоновано визначення інституціонального середовища сталого розвитку, що в авторському трактуванні розширюється керованими процесами інституту бухгалтерського обліку та сукупністю його формальних законів, правил, процедур, неформальних угод, звичаїв і норм. Обґрунтовано взаємодію системи «суспільство — навколишнє середовище — економіка — інформаційне забезпечення», що дозволить враховувати якомога більше зовнішніх і внутрішніх інституціональних чинників сталого розвитку економічних систем.

Розроблена інтегральна система оцінки показників обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку АПК дасть можливість сформулювати універсальний підхід одночасного застосування за двома різними рівнями та об'єктами дослідження: локальний рівень — для сільськогосподарського підприємства, глобальний рівень — для аграрного району, області чи країни загалом. Автором сформовано парадигму розвитку звітності про сталий розвиток сільськогосподарського підприємництва та розроблено концептуальну основу її стандартизації, що дасть змогу виокремити варіації допоміжних корпоративних звітів за допомогою таксономії Балансу та Звіту про фінансові результати. Удосконалено систему ризик-менеджменту обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку аграрних підприємств, що надало змогу автору монографії сформулювати методико-методологічні положення наскрізного внутрішнього контролю бізнес-процесів.

Монографія виконана за результатами фундаментальних досліджень спрямованих на науково-методичне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в рамках сталого розвитку сільського господарства в межах теми науково-дослідних робіт ННЦ «Інститут аграрної економіки» 40.04.00.03.Ф. «Теоретико-методологічні засади трансформації інституціональних основ бухгалтерського обліку та

гармонізації звітності й аудиту в аграрному секторі економіки»

Глибока вдячність за сприяння у проведенні дослідження науковим колективам ННЦ «Інститут аграрної економіки», Товариство з додатковою відповідальністю «Інститут обліку і фінансів» НААН, Таврійського державного агротехнологічного університету, фахівцям Департаментів і управлінь агропромислового розвитку обласних і районних державних адміністрацій, виконавчій дирекції та членам Всеукраїнської громадської організації «Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України».

Автор щиро вдячний доктору економічних наук, професору, члену-кореспонденту НААН Жуку Валерію Миколайовичу за теоретичний базис, наукове консультування, професійну та моральну підтримку.

РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПЦІЇ СТАЛОГО РОЗВИТКУ В ЕКОНОМІЧНИХ ТА ОБЛІКОВИХ ТЕОРІЯХ

1.1. Концептуальні основи сталого розвитку в економічних теоріях

Вивчення питань сталого розвитку потребує уточнення терміно-логічного інструментарію дослідження. Зокрема, поняття «сталий розвиток» включає в себе два значущі компоненти — «розвиток» і «сталість». Уявляється, що в межах цього поєднання ключовим слід вважати термін «розвиток», що несе основне смислове навантаження, а поняття «сталість» доповнюватиме низкою істотних характеристик. Саме тому логічно аналіз почати з розгляду різних підходів до визначення поняття «розвиток».

В енциклопедичній літературі розвиток розглядається як «процес унаслідок якого відбувається зміна якості чого-небудь, перехід від одного якісного до іншого, вищого» [46, с. 1243].

Дослідники висловлюють з цього приводу різні думки. Так, Р. Ансофф [8] вважає, що розвиток — це питання не стільки того, що є, скільки того, що може бути зроблено з тим, що є. На сьогодні світова економіка знаходиться в стані серйозних трансформацій. У ринковому середовищі України також відбуваються відчутні зміни, коли успішний розвиток підприємства, а саме його існування безпосередньо залежить від розробленої генеральної стратегії та методів її впровадження.

Зростання і розвиток, на думку Р.Л. Акоффа зовсім не схожі поняття. Зростання може відбуватися з розвитком або за його відсутності. Здебільшого зростання означає збільшення розмірів або чисельності об'єктів. До зростання підприємства можна віднести як збільшення його розмірів, так і розширення діяльності за такими показниками: обсяг виробництва, частка на ринку, чисельність персоналу, обсяг продажів, чистий прибуток тощо. Підприємства, як організовані системи, можуть стимулювати своє зростання, здійснюючи цілеспрямований вибір, наприклад, розширення ринку збуту, залучення інвестицій і т.ін. Обмеження зростання не обмежує розвиток [2].

Ю.А. Плугіна характеризує розвиток як якісні перетворення за рахунок змін кількісних і структурних характеристик техніко-технологічних, організаційно-комунікаційних, фінансово-економічних

ресурсів на основі ефективного використання інтелектуально-кадрових ресурсів та інформаційних технологій [236]. Дослідниця пропонує визначення з позиції широкого спектру чинників, що впливають на розвиток будь-якого суб'єкта соціально-економічної сфери діяльності.

Як процес закономірної зміни, переходу з одного стану в інший, досконаліший, розглядає розвиток Т.А. Акімова [1].

Р.О. Побережний аналізує сутність категорії «розвиток» з позиції системного підходу. Він вважає, що розвиток — це «спрямована зміна якісного стану організації, її структури, складу або властивостей, кількісних чи якісних змін елементів організації» [237, с.91]. Автор зауважує, що саме сукупність двох вказаних властивостей розвитку — циклічності та спіральності — виділяє цей процес з ряду інших можливих змін системи. На його думку розвиток завжди носить якісний характер, веде до якісної зміни властивостей системи, трансформації або зникнення її елементів. Так само О.Є. Кузьмін вважає, що розвиток має циклічний характер, тобто проходить певні стадії життєвого циклу, що визначають особливості виробничо-господарської, інвестиційної, фінансової та інших видів діяльності [160].

Науковці Н.В. Афанасьєв, В.Д. Рогожин, В.І. Рудика [10] характеризують категорію розвитку як багатовимірний процес, що включає єдність та боротьбу протилежностей, переходу кількості у якість.

О.В. Раєвнева [265] розглядає розвиток у контексті унікального процесу трансформації відкритої системи в просторі та часі, який характеризується перманентною зміною глобальних цілей його існування шляхом формування нової дисипативної структури і переведенням його в новий атрактор, що є однією з альтернативних траєкторій розвитку та функціонування підприємства.

В. С. Касьянов, В.Н. Попів і І.П. Савченко розуміють розвиток як безповоротну і спрямовану зміну матерії [240].

Ю.Ю. Кудашкина припускає, що поняття сталого розвитку слід розглядати в контексті територіального підходу. Зокрема, автор виділяє критерії сталого розвитку сільських місцевостей, який вона тлумачить як стабільний розвиток сільського співтовариства, що відповідає критеріям економічної, соціальної та екологічної ефективності, що забезпечує:

- 1) виконання аграрного сектору його народногосподарських

функцій;

2) розширене відтворення населення, підвищення рівня його життя;

3) поліпшення екологічної ситуації в сільській місцевості [155];

М.П. Торадо визначає розвиток як певний процес проходження окремих стадій економічного зростання, при цьому можливі варіанти розвитку поділяє на чотири самостійні категорії: лінійний розвиток (лінійні стадії зростання); розвиток через структурні перетворення; розвиток за допомогою згладжування структурних диспропорцій в економічній системі; розвиток з позиції ключової ролі свободи ринку [350].

В.Р. Банк фіксує тотожність термінів «розвиток» і «глобалізація», відзначаючи, що термін «розвиток» «занадто розпливчатий, вимагає конкретики і градації» [11, с. 12]. Він виділяє еволюційну й революційну форми розвитку. Еволюційна форма пов'язана з поступовими кількісними змінами об'єкта, а революційна характеризується якісними змінами саме в його структурі.

Дослідники Ю.Н. Лапигін, Д.Ю. Лапигін, Т.А. Лачина виділяють також такі типи розвитку, як прогресивні і регресивні [167]. Е.Н. Кучерова і А.В. Ільїн доповнюють наведені вище класифікації, пропонуючи також поділ процесів розвитку на стійкий і нестійкий [165].

Деякі дослідники пропонують виділити соціальний розвиток в окрему самостійну категорію. Соціальний розвиток здійснюється еволюційним шляхом, тобто відбувається поступове відмирання старих елементів соціальної системи та їх витіснення новими елементами, що поступово накопичуються.

Поняття «соціальний розвиток» охоплює:

– соціальні процеси, пов'язані з функціонуванням суспільних відносин;

– соціальні процеси, зумовлені розвитком суспільних відносин;

– процеси подолання негативних соціальних явищ;

– процеси поліпшення життєвих умов працюючих.

Основною метою управління соціальним розвитком підприємства є підвищення якості кадрового потенціалу, що досягається в

процесі виконання низки завдань: створення сприятливих умов праці та відпочинку зайнятих на виробництві; підвищення їх освітнього рівня, трудової активності працівників; забезпечення їм безпечних умов праці, належних умов побуту, відпочинку; задоволення й розвитку потреб працівників; зміцнення здоров'я та збільшення тривалості їх життя, а також стабілізації соціально-психологічного клімату в колективі [184].

Таким чином, управління соціальним розвитком організації є сукупністю прийомів, процедур і правил цілеспрямованої дії суб'єкта управління на об'єкт на основі наукових підходів, знання закономірностей протікання соціальних процесів і реальної практики управління.

Певною мірою визначивши зміст категорії «розвиток», слід виявити, яких характерних рис набуває розвиток, що відповідає критерію «сталість». Категорія «сталість» міждисциплінарна, застосовується в різних науках і дослідженнях, змінюючи сенс у часі та сферах його використання. Слово «сталість» утворено від слова «стійкість», що означає «який не змінюється, зберігає той самий склад, розмір, однакову форму, величину і т. ін.; незмінний, постійний» [294].

У математиці поняття «стійкість» використовують стосовно руху: «стійкість руху — здатність рухомої під дією прикладених сил механічної системи майже не відхилятися від цього руху при яких-небудь випадкових діях (легкі поштовхи, слабкі пориви вітру і ін.» [193, с. 562].

Термін «стійкість» раніше використовувався частіше в природних і точних науках для позначення здатності довго зберігати і виявляти свої властивості, не зазнавати руйнування, псування, витримувати зовнішній вплив, протидіяти чомусь [336]. Підвищення вірогідності виникнення кризових явищ в економіці, викликаних динамічністю проблем суспільного розвитку, зумовлює необхідність використовувати термін «стійкість» і в економічній теорії. Проте для динамічних систем, до яких належать господарські системи, більш застосовне поняття «сталий розвиток», що характеризує процеси розвитку [282].

Розгляд питань сталого розвитку неможливий без цілісного розуміння концепції та простеження еволюції цього терміна. Концепція сталого розвитку стала логічним підсумком наукового й соціально-

економічного розвитку, що бурхливо починався в 70-ті рр. минулого століття, коли питання обмеженості природних ресурсів, а також забруднення навколишнього середовища, як основи життя та діяльності людини, широко розглядалися у наукових публікаціях. Інтерес до цих проблем привернули міжнародні неурядові наукові організації, що займалися вивченням глобальних процесів на нашій планеті: Міжнародний центр перспективних досліджень (МЦПД), Римський клуб, Міжнародний інститут системного аналізу, а в СРСР — Всесоюзний інститут системних досліджень.

Обґрунтована на початку 70-х рр. минулого століття американськими ученими Д. Форрестером, Д. Медоузом теорія «меж зростання» [75] припускала, що при збереженні існуючих тенденцій збільшення чисельності світового населення, зростання післявоєнного промислового виробництва і, як наслідок, експоненціального збільшення забруднення довкілля та виснаження природного потенціалу планети, настане так звана «глобальна катастрофа». На той час ця теорія ще не мала достатньої кількості прихильників у соціальних сферах життя країн світу (громадських організаціях, урядах) і часто зазнавала істотної критики. Відзначалося, що теорія «меж зростання» не бере до уваги можливості розвитку продуктивних сил і виробничих відносин в епоху науково-технічної революції й не враховує відмінності соціальних систем. Проте з розвитком світової інтеграції та соціально-економічних міжнародних зв'язків дедалі більше людей почали розуміти і сприймати концепцію сталого розвитку суспільства.

У формуванні концепції сталого розвитку в межах досліджень Організації Об'єднаних Націй (ООН) під егідою ЮНЕСКО можна виокремити кілька основних періодів: перша міжурядова конференція з довкілля у Стокгольмі (1972), наступні конференції в Ріо-де-Жанейро (1982, 1992) і, нарешті, в Йоганнесбурзі (2002 р.).

Визначальну роль у початковому становленні концепції сталого розвитку відіграла конференція під назвою «Конференція ООН з проблем середовища, оточуючого людину», проведена у червні 1972 р. в Стокгольмі (Швеція). Рішення її стали історичними для усього людства, оскільки вперше було задекларовано про включення програми дій на урядовому рівні до заходів з вирішення проблем деградації природного середовища та прийнято: програмну заяву учасників (декларація з 26 принципів), план дій, який налічував 109 рекомендацій, та рекомендацію для Генеральної Асамблеї ООН про

створення Програми ООН по довкіллю; утворено добровільний Фонд довкілля і встановлено відзначення Всесвітнього дня довкілля 5 червня. Стокгольмська декларація про людину довкілля і принципи, прийняті нею вперше сформовано зведення «м'яких законів» міжнародної природоохоронної діяльності. Від того часу багато міжнародних організацій і близько 50 урядів різних країн прийняли основні документи або національні конституції, що визнають основним правом людини право на здорове довкілля. З-поміж іншого здорове довкілля забезпечує екологічно чисті продукти харчування для людини. Тому проблеми довкілля визначено в переліку пріоритетних завдань на регіональних і національних рівнях.

У 80-х р. минулого століття почалося обговорення питання еко-розвитку, розвитку без руйнування довкілля, про потребу сталого розвитку екосистем. Програма ООН по довкіллю (ЮНЕП) закликала до необхідності переходу до «розвитку без руйнування». У 1980 р. уперше отримала широкий резонанс концепція сталого розвитку у Всесвітній стратегії збереження природи, розробленої за ініціативи ЮНЕП, Міжнародного союзу охорони природи (МСОП) і Всесвітнього фонду дикої природи. Важливим кроком у розробленні теорій глобальної «сталості» стало опублікування доповіді Міжнародної комісії з довкілля і розвитку «Наше спільне майбутнє» (1987). Діяльність цієї дослідницької групи привернула увагу світової спільноти, оскільки вона була створена за рішенням Генеральної Асамблеї ООН, яка й оприлюднила результати свого проекту. Високий авторитет цієї комісії був підтверджений зробленими нею важливими науковими висновками.

У нашому дослідженні привертає увагу й становить інтерес запропонована членами Міжнародної комісії з довкілля і розвитку концепція «сталого розвитку» (sustainable development). До речі, словосполучення «сталий розвиток» є перекладом з англійської мови: sustainable development означає дослівно її розвиток, що підтримується» (sustain — опора, підтримувати, витримувати). Деякі фахівці вважають, що більш вдалим перекладом українською мовою було б словосполучення «стійкий розвиток», бо «сталий», «усталений» означає скоріше «стабільний», «постійний», тобто здатний не змінюватися або підтримувати певні (стабільні) темпи руху, поступу, розвитку. Однак явище, про яке йдеться, має ще один аспект — здатність утримувати рівновагу, не падати, не руйнуватися і цей

аспект більш адекватно характеризується словосполученням «сталий розвиток».

Сталий розвиток можна розглядати у відомому сенсі як сполучну ланку між дослідженнями нинішньої ситуації і розробленою раніше моделлю майбутнього «сталого суспільства». У цій концепції зроблено спробу, з'єднати теоретичні проблеми глобального розвитку з практичними політичними рекомендаціями і правовими нормами, спрямованими на їх вирішення. На відміну від багатьох попередніх проектів, в яких акцент зроблено не на конструюванні абстрактних стратегій і схем, а на пошуку, передусім, принципів світового розвитку, на основі яких можна спільно діяти на міжнародному рівні [141].

Експерти Світового банку визначили сталий розвиток як процес управління сукупністю (портфелем) активів, спрямований на збереження й розширення можливостей, наявних у людей. Активи в цьому визначенні включають не лише традиційно підраховуваний фізичний капітал, але і природний та людський (соціальний) капітал. Для того щоб бути сталим, розвиток повинен забезпечити зростання або, принаймні, не зменшення в часі усіх цих активів. Для раціонального управління економікою країни прийнятна така сама логіка, застосовувана для раціонального управління особистою власністю.

Відповідно до наведеного визначення сталого розвитку головним показником сталості, розробленим Світовим банком, є «істинні темпи (норми) збереження» або «істинні норми інвестицій» в країні. Прийняті нині підходи до виміру накопичення багатства не враховують виснаження і деградацію природних ресурсів, таких як ліси й нафтові родовища, з одного боку, а, з іншої інвестиції в людей — один з найцінніших активів будь-якої країни. При переході на обчислення істинних темпів заощаджень (інвестицій) цей недолік виправляється коригуванням темпів заощаджень, що розраховуються традиційними методами, у бік зменшення шляхом оцінки виснаження природних ресурсів і збитку від забруднення довкілля (втрата природного капіталу), і у бік збільшення шляхом обліку зростання людського капіталу, передусім завдяки інвестиціям в освіту й базове медичне обслуговування.

Національним стратегіям сталого розвитку притаманна різна спрямованість: у Великобританії — це збереження природного довкілля, в Канаді — основні потреби людини, у Франції — перелік

різних пріоритетних тем. В основі Стратегії сталого розвитку США тісний зв'язок між природоохоронними, економічними проблемами і питаннями соціальної рівності з чітким усвідомленням, що деякі показники, такі як зайнятість, продуктивність праці, заробітна плата, капітал і заощадження, прибуток, інформація, знання й освіта повинні збільшуватися, а інші — забруднення довкілля, відходи і бідність — зменшуватися. Всесвітній саміт зі сталого розвитку, що відбувся у вересні 2002 р. в м. Йоганнесбург (ЮАР), підтвердив прихильність світової спільноти до ідей сталого розвитку.

Зі зростанням інтенсивності та необхідності дослідження сталого розвитку, це поняття постійно доповнюється й удосконалюється. Незважаючи на досить тривалий еволюційний процес, що характеризує становлення сучасного тлумачення терміна «сталий розвиток», це поняття залишається багатозначним. Його можна розглядати двояко:

1. Як поняття. Сталий розвиток — це зміни, що зберігають баланс-гармонію між частинами системи, що змінюються, і відтворюючи їх певну ієрархію. У цьому словосполученні проблемно сприймається момент стійкості. Стійкість — це характеристика конструктивного розвитку, пов'язаного з самоускладненням систем, що не лише змінюють свої елементи, але і створюють у собі всі нові механізми гармонізації стосунків між елементами. Стійкість — це не збереження статус-кво, не форма консервації, а своєчасне вироблення відповідей на зміни, що відбуваються, — визначення і затвердження міри взаємовпливу елементів з максимально можливою гарантією їх безпечного співіснування. Стійкість повинна забезпечувати збереження цілісності системи. Для забезпечення стійкого розвитку будь-якої системи потрібне створення адекватних механізмів встановлення гармонійних зв'язків між її елементами.

2. Як екологічний концепт. На сьогодні відсутнє єдине розуміння його сутності. У даному контексті можна навести кілька визначень цього терміна:

— сталий розвиток ґрунтується на моральному принципі рівності між генераціями, видами і групами (це чітко відображає позицію екоцентризму);

— сталий розвиток — це економічне зростання і розвиток, які доповнюють один одного й не антагоністичні довкіллю та суспільству;

– сталий розвиток — це такий економічний розвиток, який не підриває природну базу для майбутніх поколінь і зростає з розрахунку на одну особу населення;

– сталий розвиток — це економічний розвиток, що забезпечує стійкість довкілля і стійке, постійне економічне зростання;

– сталий розвиток — це процес гармонізації людства і довкілля (тобто що приводить їх до гармонійної взаємодії);

– сталий розвиток — це еволюція, людини і біосфери, тобто такі взаємовідносини природи і суспільства, коли стратегія цивілізації має бути узгоджена із стратегією природи [340].

Р. Костанца і К. Фольке виділяють три ієрархічно взаємозв'язані проблеми, з вирішенням яких пов'язаний сталий розвиток [418]. Вони зводяться до підтримки:

– стійкого масштабу економіки, який би відповідав її екологічній системі життєзабезпечення;

– справедливого розподілу ресурсів і можливостей не лише за нинішнього покоління людей, але також між нинішнім і майбутніми поколіннями, а також між людиною й іншими біологічними видами;

– ефективного розподілу ресурсів у часі, який би адекватно враховував природний капітал.

Сталий розвиток Б.М. Данилишин трактує як систему відносин суспільного виробництва за якої досягається оптимальне співвідношення між економічним зростанням, нормалізацією якісного стану природного середовища, зростанням матеріальних і духовних потреб населення [71, с. 10]. Із цим твердженням можна не погодитись стосовно абсолютно різних сфер діяльності суспільного виробництва. Для кожної сфери господарства існують свої пріоритети й рівні економічного, природного та екологічного становища.

Пов'язує сталий розвиток з «докорінною зміною функцій виробництва стосовно природного середовища» С.І. Дорогунцов[79, с.12] Тобто цим він доводить, що організація повинна підлаштовуватися сама до мінливого середовища.

На думку В.М. Степанова «... сталий розвиток передбачає процес виживання й відтворення генофонду нації, активізацію ролі кожної людини в суспільстві, забезпечення її прав і свобод, збереження навколишнього природного середовища, формування умов для відновлення біосфери та її локальних екосистем, орієнтацію на

зниження рівня антропогенного впливу на природне середовище і гармонізацію розвитку людини в природі» [339, с.7]. Головним суб'єктом впливу дослідник називає людину, яка є основним вирішальним ланцюгом впливу на сталий розвиток суспільства. Осадча О.О. вважає, що людина повинна брати участь у процесах, які формують сферу її життєдіяльності, сприяти прийняттю і реалізації рішень, контролювати їх виконання [226, с.119].

З іншого боку В.М. Трегобчук визначає сталий розвиток як «розвиток продуктивних сил країни, спрямований на задоволення найважливіших життєвих потреб не лише нинішнього, а й майбутніх поколінь з одночасним збереженням навколишнього природного середовища у сприятливому, з погляду інтересів здоров'я людини, стані і постійним підтриманням у ньому динамічної екологічної рівноваги» [351, с.60]. В.М. Трегобчук визначає основною метою сталого розвитку саме людину.

Один із міністрів охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України визначає сталий розвиток для умов України « .. як процес гармонізації продуктивних сил, забезпечення гарантованого задоволення принаймні мінімальних необхідних потреб усіх членів суспільства за умови збереження й поетапного відтворення цілісного навколишнього середовища. Забезпечення рівноваги між потенціалом природи і вимогами людей усіх поколінь» [385, с. 54]. Головним акцентом цього трактування є першочергове поліпшення навколишнього середовища за мінімальних людських потреб.

Інші автори поглибили проблематику сталого розвитку з різних позицій: «.. поняття «сталий розвиток» включає в себе задоволення вимог розвитку в теперішньому часі з врахуванням максимального зниження (або ліквідації) загрози можливостям майбутніх поколінь задовольняти своє споживання» і «.. під категорією «сталого розвитку» розуміють не просто розвиток, а динамічний самопідтримуючий розвиток у взаємозв'язку і взаємоприспособленні всіх елементів розвитку — економічного, екологічного, соціального, політичного» [37, с.12-13]. Тим самим розширивши «триєдину модель сталого розвитку» політичним елементом. Усі ці елементи були неодноразово описані різними вченими і науковцями, а деякі з них доповнювали перелік новими складовими.

Так, на думку П. Т. Саблука, «домінуючим чинником що має вплив на рівні економічної ефективності, залишається обсяг (концент-

рація) виробництва і залежно від раціонального використання природно-економічних умов ефективність виробництва зростає до стабільно стійкого стану, що забезпечує довготривале розширене відтворення» [279, с. 31]. На основі цього твердження можна зробити висновок, що саме обсяг виробництва є вирішальним чинником сталості.

Дослідниця О.Л. Попова визначає сталий суспільний розвиток, як зміни, які відповідають інтересам більшості громадян, сприяючи підвищенню якості їх життя, у тому числі зростанню людських можливостей і безпеки, та дозволяють з упевненістю дивитись у майбутнє [245].

Якщо робити проєкцію на позитивні зміни за сталого розвитку, то важливим є контрольованість і прогнозованість економічного зростання, що досягається за рахунок раціонального використання природно-ресурсного потенціалу, доступності ресурсів, підвищення продуктивності праці, забезпечення безпеки природних засобів та ін. [110].

Деякі автори викладають власне розуміння поняття і визначення сталого розвитку. М.В. Фоміна ототожнює поняття сталого розвитку з нею введеним «підтримувальним розвитком», при цьому визначає його як процес приведення економіки у стійкий рівноважний стан з метою формування основи для сталого економічного розвитку [364].

Поняття сталого розвитку Г.С. Морозова трактує як класичний приклад триєдиної системи: «... сталий розвиток означає збалансоване, зрівноважене (що не передає рівності показників) зростання як економічних, так і соціальних і екологічних параметрів постійними пропорційними темпами, забезпечуючи загальний прогрес суспільства в усіх його сферах» [199, с. 13].

Дослідник І.А. Чайківський вбачає сутність сталого розвитку у спроможності за рахунок мобілізації своїх внутрішніх резервів створити таку раціональну структуру виробництва, яка б за прояву випадкових зовнішніх впливів пом'якшувала несприятливі наслідки та сприяла одержанню мінімальних відхилень від сформованої тенденції розвитку [375].

По суті сталий розвиток, як вважає З.В. Коробкова — це новий тип громадського суспільного розвитку, за якого досягнення стабільного соціально-економічного стану в країні або регіоні, становлячи мету розвитку, водночас повинно створювати надійні передумови

стійкого розвитку в довгостроковому майбутньому [135, с. 100; 136, с. 67].

Нині висуваються гіпотези щодо необхідності встановлення взаємних зв'язків між поширенням інновацій і сталим розвитком. Зокрема, деякі автори пропонують увести похідний термін — «сталий інноваційний розвиток».

Відповідно до позиції А.С. Щеуліна, визначення сталого інноваційного розвитку має відповідати базовим фундаментальним принципам сталого розвитку та ідеології економіки знань: по-перше, воно повинно знаходитися в «ноосферній площині», ґрунтуватися на знаннях, зокрема, на знаннях про природу ресурсних обмежень і способи їх подолання; по-друге — на розумінні неможливості забезпечення зростання потреб у знаннях без дотримання коеволюції суспільства і природи та досягнення розуміння балансу хаосу і порядку в реальних системах; по-третє, повинно містити базове поняття вимірності, що в даному випадку призводить до того, що має бути синтез валових параметрів, виробництва (через стан території) і специфічних знань [392].

Такі автори, як О.Л. Кузнєцов, В.В. Мантатов і В.Е. Сактоєв, розкриваючи сутність інноваційної моделі сталого розвитку, ввели в неї три складові:

- інноваційну інфраструктуру;
- регіональну виробничу мережу використання результатів інноваційної діяльності;
- систему забезпечення якості життя (сферу послуг), яка одночасно є і соціально орієнтованим замовником, і споживачем нових технологій [157].

Така трикомпонентна модель передбачає широкий розвиток інститутів ринку та інститутів громадянського суспільства, сприяючих збереженню національних традицій і формуванню менталітету стійкого розвитку. Інноваційна інфраструктура і регіональна виробнича мережа інтегруються в стратегічну територію стійкого розвитку.

А.С. Щеулін пропонує виділити регіональні сектори сталого розвитку. Регіональний сталий розвиток — це частина загальносвітового і загальнодержавного процесів, яка проблемно орієнтована на збереження цілісності держави як гаранта регіонального розвитку та забезпечення довготривалої перспективи щодо задоволення основних

потреб жителів, що проживають на території регіону [392].

Багато дослідників зводять сталий розвиток підприємства до його фінансової стійкості, що, на нашу думку, не позбавлено помилковості й надмірно вузького розуміння позначеної проблеми. Фінансова стійкість є базисом сталого розвитку і в процесі оцінки потенціалу розвитку підприємства стає одним із ключових індикаторів можливості впровадження концепції сталого розвитку в існуючу на підприємстві модель управління.

Таким чином, у сфері теоретичного знання про процеси сталого розвитку умовно можна виділити три основні підходи в конструюванні моделей сталого розвитку: ресурсний, біосферний, інтеграційний. Ці підходи базуються на єдиному філософському і природничо-науковому фундаменті. Таке об'єднання наукових зусиль відбулося після того, як у міру вивчення знань, що накопичилися до ХХ ст., зрозуміли, що ситуація на планеті ускладнилася щодо нелінійних відносин у системі «Людина – суспільство – природа», що потребувало комплексного аналізу й поєднання зусиль учених різних спеціальностей [169, с. 25].

Сучасні погляди на проблему сталого розвитку якнайповніше знайшли прояв у триєдиній концепції сталого розвитку, яка сформувалася в результаті об'єднання трьох основних підходів: економічного, соціального та екологічного (Рис. 1.1).



Рис. 1.1. Триєдина концепція сталого розвитку підприємства

* Джерело [336].

Економічний підхід до концепції сталості розвитку заснований на теорії максимального потоку сукупного доходу Хікса-Ліндаля [442], який може бути за умови, принаймні, збереження сукупного капіталу, за допомогою якого і одержують цей дохід. Дана концепція має на увазі оптимальне використання обмежених ресурсів і використання екологічно-, природо-, енерго- і матеріалозберігаючих технологій, включаючи видобуток і переробку сировини, створення екологічно прийнятної продукції, мінімізацію, переробку і знищення відходів [355]. Проте при вирішенні питань про те, який капітал повинен зберігатися — фізичний, природний чи людський, і якою мірою різні види капіталу взаємозамінні, постає завдання правильної їх інтерпретації. В економічній літературі розглядаються два види сталості — слабка, за умови незменшення в часі природного й виробленого капіталу, та сильна — коли не повинен зменшуватися природний капітал, а частина прибутку від продажу невідновлювальних ресурсів слід спрямувати на збільшення цінності природного капіталу, що піддається відновленню.

Соціальна складова сталості розвитку орієнтована на людину і спрямована на збереження стабільності соціальних і культурних систем, зокрема, на зменшення кількості руйнівних конфліктів між людьми. Важливим аспектом цього підходу є справедливий розподіл благ із збереженням культурного капіталу і різноманіття цього явища у глобальних масштабах, а також повніше використання практики сталого розвитку, наявної в невідоміючих культурах. Для досягнення сталого розвитку сучасному суспільству доведеться створити ефективнішу систему ухвалення рішень, що враховує історичний досвід і заохочує плюралізм. Важливо досягнути й міжвікової справедливості. У межах концепції людського розвитку індивід є не об'єктом, а суб'єктом розвитку, що бере участь у процесах, які формують сферу її життєдіяльності, сприяє прийняттю й реалізації рішень, контролює їх виконання.

За *екологічного підходу* сталий розвиток повинен забезпечувати цілісність біологічних і фізичних природних систем. Особливе значення має життєздатність екосистем, від яких залежить глобальна сталість біосфери. Більше того, поняття «природних» систем і ареалів мешкання можна розуміти широко, включаючи в них створене людиною середовище, наприклад міста. Основна увага концентрується на збереженні здібностей до самовідновлення й динамічної

адаптації таких систем до змін, а не збереження їх у деякому «ідеальному» статичному стані. Деградація природних ресурсів, забруднення довкілля і втрата біологічного різноманіття зменшують здатність екологічних систем до самовідновлення.

Узгодження різних позицій і інтерпретація мовою конкретних заходів, що є засобами досягнення сталого розвитку це завдання величезної складності, оскільки всі три елементи сталого розвитку слід розглядати збалансовано. Важливі також і механізми взаємодії цих трьох концепцій. Економічний і соціальний елементи, взаємодіючи, породжують нові завдання: досягнення справедливості протягом життя одного покоління (наприклад, щодо розподілу прибутків) і надання цільової допомоги незаможним верствам населення. Механізм взаємодії економічного та екологічного елементів породив нові ідеї стосовно вартісної оцінки й інтерналізації зовнішніх впливів на довкілля (обліку і формування екологічної звітності підприємств). Нарешті, зв'язок соціального й екологічного елементів привернув увагу до таких питань як соціальна стратифікація, включаючи дотримання прав майбутніх поколінь, та участь населення у процесі ухвалення рішень [336].

Прикладом зв'язку різних рівнів у економічній, соціальній і екологічній сферах діяльності може бути рівнева структура суб'єктів сталого розвитку (Рис. 1.2.).

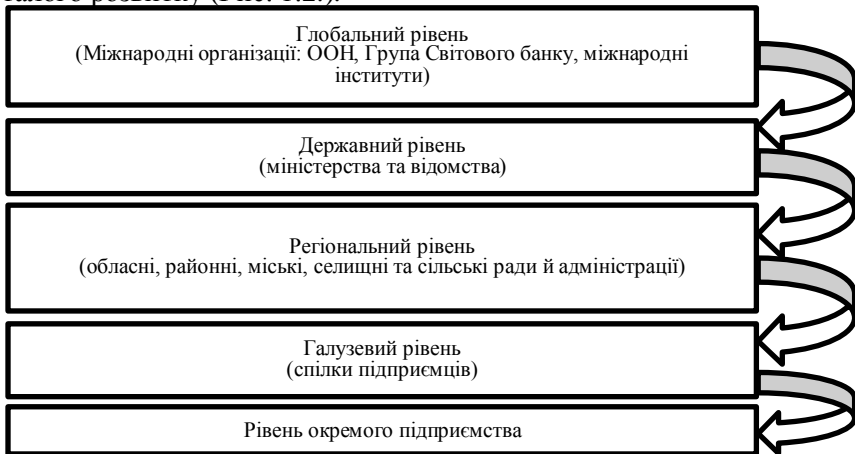


Рис. 1.2. Ієрархія суб'єктів сталого розвитку*

* Розроблено автором.

Комплексний розгляд соціальних, економічних і екологічних параметрів став вже загальноновизнаним. Природно, що і критерії або індикатори сталого розвитку повинні відбивати ці три найважливіші складові цивілізації. З іншого боку, розвиток можна розглядати як зміну станів, кожний з яких характеризується певною сталістю і здатністю до змін. Саме у цих двох площинах і здійснюється подальше формування системи критеріїв сталого розвитку.

Відповідно до запропонованої триєдиної концепції та проаналізованих літературних джерел постає можливість виділити три основні групи критеріїв [72, с. 213-214; 356, с. 120; 370, с. 25]:

1. Екологічні критерії. Сталість системи з екологічних позицій визначається:

- якісним станом довкілля порівняно з гігієнічними та екологічними нормативами (атмосферне повітря, питна вода, шум, електромагнітні поля, рекреаційні зони);

- забезпеченістю ресурсами економіки і соціальної сфери (мінеральна сировина; вода; земля; ліс; водні об'єкти, як приймальники стічних вод; атмосфера, як приймальник викидів; земля для розміщення відходів).

По суті, ці дві групи критеріїв безсумнівні, проте слід підкреслити наявність негативного зворотного зв'язку між певними критеріями. Функціонування промисловості та комунального господарства потребує ресурсів для розосередження й розподілу впливів:

- атмосферного повітря — для розсіювання викидів, що веде до його забруднення;

- водних об'єктів — для прийому стічних вод, що зумовлює їх забруднення і зменшення можливостей використання;

- земель — для розміщення відходів, що зменшує доступність використання земельних ресурсів для інших цілей.

Використання водних і земельних ресурсів для рекреаційних цілей у свою чергу знижує можливості їх використання для господарських цілей.

2. Економічні критерії. З позицій забезпечення сталості найбільше значення має самозабезпечення системи. При цьому на перший план виходять такі критерії:

- залежність від зовнішніх зв'язків (джерел сировини, джерел енергії, робочої сили, засобів виробництва, споживачів продукції,

споживачів відходів);

- показники, що характеризують розширення суспільства за рівнем прибутків;
- енергоємність валового внутрішнього продукту (ВВП);
- співвідношення між грошовою масою і валютними резервами;
- частка податкових відрахувань у ВВП;
- відношення державного боргу (з розподілом на зовнішній і внутрішній) до ВВП;
- рівень інфляції.

3. *Соціальні критерії.* До соціальних критеріїв можна віднести:

- реальні прибутки населення;
- бюджетну забезпеченість;
- демографічні показники (тривалість життя, народжуваність, смертність, вікова структура);
- показники здоров'я;
- зайнятість населення;
- наявність сенсу життя;
- усвідомлення населенням екологічних проблем;
- готовність населення на самообмеження з екологічних причин.

На підставі аналізу критеріїв постає можливість охарактеризувати індикатори впливу на сталий розвиток:

1. Індикатори рушійної сили. Існують індикатори людської активності, процесів і характеристик, які можуть позитивно або негативно впливати на сталий розвиток. Ці індикатори відповідають рівню підприємства, галузі або економіки. Приклади таких індикаторів — зростання чисельності населення або збільшення емісії парникових газів.

2. Індикатори стану. Фіксують характеристики сталого розвитку у визначений момент. Це може бути щільність населення, відсоток міського населення, запаси палива та ін.

3. Індикатори реагування. До них відносять політичний вибір та інші реакції на зміну характеристик сталого розвитку. Ці індикатори свідчать про вибір й ефективну позицію у розв'язанні проблем сталого розвитку. Приклади подібних індикаторів — витрати на підтримання здоров'я, законодавство, правове регулювання.

Відповідно до наведеної класифікації постає можливість узагальнити межі, індикатори та критерії сталого розвитку (рис. 1.3).

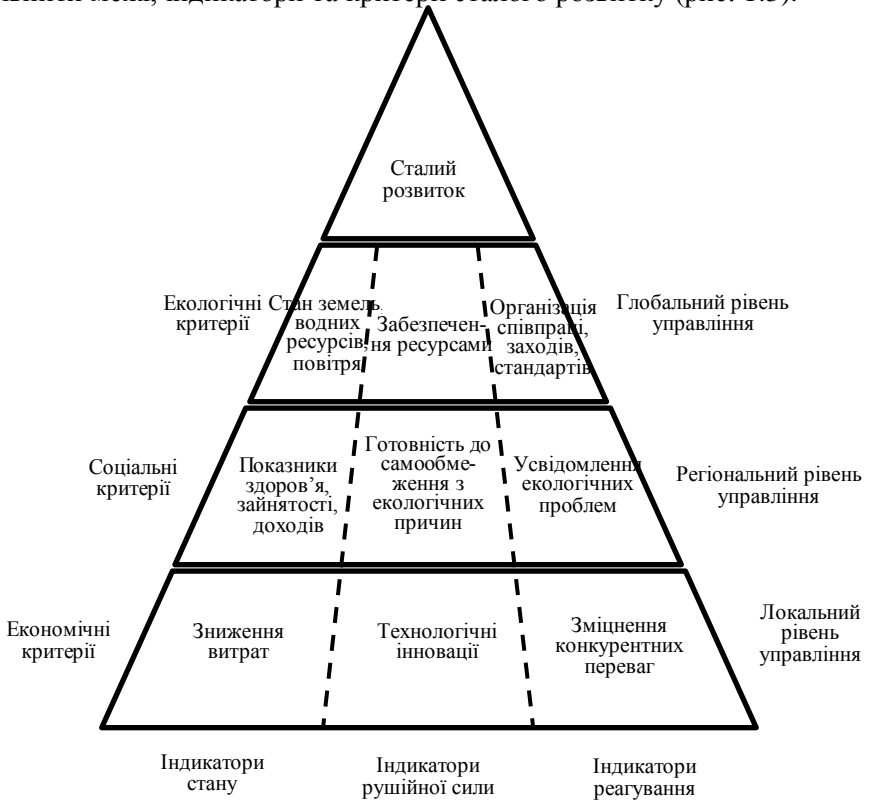


Рис. 1.3. Межі, індикатори та критерії сталого розвитку*

* Розроблено автором.

Серед індикаторів, використовуваних у країнах Західної Європи, виділяють такі їх групи:

- індикатори, зорієнтовані на міську модель (чисельність населення, використання території, площа необроблюваних земель, оновлення міських районів, мобільність міста);
- індикатори потоків (споживання води і відведення стічних вод, енергія, перевезення вантажів, виробництво, обробка, розміщення й утилізація відходів);

– індикатори якості довкілля (якість води і повітря, шум, безпека транспорту, житлові умови, доступність рекреаційних зон і якість дикої природи).

Наведені критерії та індикатори сталого розвитку, триєдина аксіома-модель сталого розвитку дають можливість гармонізувати функціонування, а також забезпечити рівень трибічної підтримки. Так, відстеження економічних індикаторів запобігатиме банкрутству підприємства, екологічні індикатори дають змогу господарюючому суб'єкту відповідально використовувати ресурси довкілля без нанесення йому шкоди і, нарешті, соціальні індикатори відображають сприйняття суспільством політики підприємства, що дозволяє вести конструктивний діалог підприємства і суспільних мас. Сукупність названих заходів та індикаторів, що характеризують їх, дають підприємству можливість гармонійно розвиватися за підтримання зв'язків із зовнішнім середовищем, що і є практичною реалізацією концепції сталого розвитку.

З попередньо сказаного й на основі досягнень вітчизняних та іноземних учених у сфері всебічного дослідження сталого розвитку як категорії, нами запропоновано удосконалене визначення сталого розвитку підприємства. Це керований процес, спрямований на зміцнення конкурентних переваг, досяжних на основі технологічних інновацій, забезпечення можливості збільшення асортименту продукції та послуг, зниження виробничих витрат, а також здатність протистояти внутрішнім і зовнішнім економічним, соціальним, екологічним, природно-кліматичним, фінансовим чинникам, адаптуватися до мінливих умов виробництва, зберігаючи та/або покращуючи початкову рівновагу.

Виходячи з наведених тверджень постає необхідність подальшого поглибленого вивчення інституціонального середовища сталого розвитку, визначення й характеристики інституціональних чинників його формування та впливу.

1.2. Інституціональне середовище сталого розвитку

Сучасна наука розглядає інституціональність як головну характеристику розвитку. Економіка — складний організм, що налічує безліч належним чином організованих і взаємодіючих між собою елементів. Включення елементів у такий організм є системою, а

взаємодія елементів у системі підпорядкована формальним і неформальним правилам інституціональної економіки. «Система — безліч елементів, що знаходяться в стосунках і зв'язках один з одним і утворюють певну цілісність, єдність» [128, с. 432].

Системність в економічній літературі традиційно пояснюється такими положеннями:

– по-перше, цілеспрямованість і стійкість функціонування системи забезпечується наявністю в ній деякої системи управління, яка структурно складається з двох підсистем: та, що управляє (суб'єкта управління) і керованої (об'єкта управління). Управління при цьому розглядається як процес цілеспрямованої, систематичної і безперервної дії підсистеми, що управляє, на керовану за допомогою загальних функцій управління, які утворюють замкнутий і нескінченно повторюваний управлінський цикл: «... Планування — Облік — Контроль — Аналіз — Регулювання — Планування — ...»;

– по-друге, кожна загальна функція в системі управління є інваріантною до виду системи, масштабів її функціонування, галузевої специфіки та ін. Набір загальних функцій може змінюватися залежно від виділення з однієї функції кількох, або від укрупнення тих чи інших управлінських завдань. У менеджменті часто виділяють такі основні функції: планування, організації, мотивації та контролю. Аналіз економічної літератури, в якій наведено обґрунтування певних функцій управління, показав, що логічна послідовність виконуваних функцій може бути різною. Наприклад, Є.В Мних вважає, що «планування йде за аналізом» [198, с. 21];

– по-третє, «стійкість функціонування системи» має багато спільного з «сталістю розвитку». Якщо ці дві категорії розглядати стосовно підприємства, то загальною позицією для розгляду змісту категорій буде результативність і ефективність діяльності, залежні від того, наскільки вміло управлінці можуть задіяти увесь спектр доступних ресурсів і чинників.

Якщо до чинників виробництва традиційно відносять землю, капітал і працю, то чинники, що зазнають реальної дії, можна розділити на матеріальні, трудові та фінансові. Значущість вказаних чинників в організації і функціонуванні підприємств може змінюватися, але універсальність фінансового чинника, відображеного в ефективності використання фінансових ресурсів, завжди матиме

пріоритетне значення. Це пояснює бажання багатьох авторів підміняти поняття «сталий розвиток» поняттям «фінансова стійкість». Зауважимо, що в системі, якою є підприємство, відносно самостійною може бути «фінансова система підприємства, що передбачає наявність об'єктів (активи, зобов'язання, капітал) і суб'єктів (структурні підрозділи управління, центри фінансової відповідальності та ін.).

Тому для управління системою необхідний науково обгрунтований інституціональний підхід. Інститутами в сучасній теорії розглядають «правила гри» в суспільстві або «створені людиною» обмежувальні рамки, які організують взаємини між людьми, а також систему заходів, що забезпечує їх виконання (enforcement). Вони створюють структуру спонукальних мотивів людської взаємодії, зменшують невизначеність, організуючи повсякденне життя. Інститути поділяються на формальні і неформальні [219, с. 55, 89, с. 139]. Під неформальними інститутами в нашому випадку слід розуміти положення, внутрішні стандарти підприємств, у межах яких організовується їхня діяльність, спрямована на сталий розвиток. Система менеджменту підприємств, її організаційна структура, зумовлена визначальною мірою галузевою специфікою діяльності та технологічними особливостями виробництва, також вважається категорією «неформальні інститути». Тут визначаються функціональні обов'язки і формуються посадові інструкції працівників підприємства — від вищого рівня менеджменту до допоміжного робітника. Взаємодія людей у процесі виконання своїх посадових обов'язків створює те середовище, без якого не можливо досягнути сталого розвитку. «Формальними інститутами» є правила, створювані й підтримувані законодавчо-нормативною системою.

Обліково-інформаційне забезпечення для управління підприємством і ефективної взаємодії його структурних елементів у межах формальних і неформальних інституціональних правил формується завдяки системам показників, які утворюються в результаті реалізації логічних супідрядних функцій управління: система планових показників діяльності підприємства; дані обліку і показники звітності, отримані в результаті реалізації контролю (за наявності власної системи внутрішнього контролю (СВК) на підприємстві показники контрольної роботи можуть бути деталізовані по кожній контрольній функції у фазі бізнес-процесів); показники, отримані в системі аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

У науковій економічній літературі дедалі частіше обґрунтовується твердження, що методологія, яку використовує неокласична економічна теорія для аналізу макроекономічних проблем і вироблення практичних рекомендацій, часто не спроможна пов'язати процеси, що відбуваються в економіці, з іншими сферами — правовою, політичною і соціальною [73, с. 25].

Загальні властивості напрямів сучасної економічної теорії, що стосуються інституціональної економіки, виділяє А.С. Скоробогатов, а саме:

- розширення предметної області економічної теорії;
- модифікація базових допущень, що утворюють метод дослідження.

Розширення предметної області пов'язано з двома залежними сферами аналізу:

- сторони суспільного життя і людської поведінки, які безпосередньо не пов'язані з дією ринкового механізму. На підставі методів неокласичної теорії вивчення людської поведінки у сфері політики, сім'ї, злочинів і покарань, права, контрактної взаємодії, організацій тощо, а відповідний підхід одержав назву економічного імперіалізму;
- інститути, які не прийнято вивчати у рамках неокласичної теорії [293].

Серед засновників теорії інституціоналізму та неоінституціоналізму слід виділити Т. Веблена [44], У. Гамільтона та Д. Норта [214; 215]. На пострадянському просторі проблематика формування та вдосконалення інституціонального середовища розглядалася такими вченими, як О.М. Алімов та ін. [85], В.М. Геєць [56, с. 32.], І.М. Колесніченко, А.В. Литвиненко [131], Г.П. Латвинцева, [177], І.Г. Манцуров [187], А.Н. Олейник [220], А.А. Чухно [382]. Регіональні аспекти інституціонального розвитку України досліджуються в працях С.О Білої [23], С. Романюка [274], О.В. Черевка [377], та інших науковців.

Г. П. Литвинцева зазначає, що інституціоналізм як напрям економічної науки виник на рубежі XIX-XX ст. у США і сформувався до 1920-1930-х років. Його формування відбувалося під впливом праць представників німецької історичної школи, соціології та інших наук. Відіграючи помітну роль у 1930, 1960 і 1970-х роках, цей напрям у своєму розвитку еволюціонував від старого (раннього, традиційного)

інституціоналізму до сучасного інституціоналізму, який у свою чергу має кілька напрямів [177, с. 11].

Аналіз праць дослідників свідчить, що інституціоналізм виник не як цілісна теорія, а як сукупність підходів, об'єднаних ключовими ідеями. У межах інституціоналізму виділяють два методологічні підходи: «старий» інституціоналізм і нову інституціональну економічну теорію (рис. 1.4).



Рис 1.4. Класифікація існуючих інституціональних концепцій
*Складено за: [114; 177; 220].

Представники «старого» інституціоналізму — Т. Веблен, Дж. Коммонс, У. Мітчелл [44; 214, 215], розглядають господарюючі суб'єкти не як максимізатори чи мінімізатори цільової функції, а як ті, що наслідують різні «звички» придбані правила поведінки і соціальні норми.

Дії окремих суб'єктів значною мірою зумовлюються економічною ситуацією, а не навпаки. Зокрема, їхні цілі й переваги формуються суспільством. «Старі» інституціоналісти виходили із запропонованого Т. Вебленом принципу «кумулятивної причинності», згідно з

яким економічний розвиток характеризується причинною взаємодією різних економічних феноменів, що посилюють один одного. Внаслідок цього заперечується підхід до економіки як до (механічно) рівноважної системи, а економіка трактується як еволюціонуюча система, керована процесами кумулятивного характеру. Ці дослідники прихильно сприймають державне втручання в ринкову економіку [44, с. 65].

Поява нової інституціональної економічної теорії пов'язана з ім'ям лауреата Нобелівської премії в області економіки Р. Коуза, який виклав ключові ідеї нового напрямку в роботах «Природа фірми» (1937) і «Проблема соціальних витрат» (1960) [146].

Роботи Р. Коуза істотно змінили уявлення про предмет економічної теорії і включали аналіз інститутів у дослідження проблеми економічного вибору. Цей підхід отримав подальший розвиток у працях іншого нобелівського лауреата — Д. Норта. Його підхід полягає в поясненні структури і зміни економік в історичній перспективі на основі дослідження взаємозв'язків інститутів, організацій, технологій, що впливають на рівень трансакційних витрат і залежних від останніх [177, с. 21]. Різні напрями інституціоналізму виступають, як взаємодоповнюючі теоретичні підходи, хоча самі інституціоналісти визнають наявність суперечностей усередині самого інституціоналізму.

Нині концепція інституціоналізму покладено в основу багатьох галузей економічного знання. В.М. Жук відзначає, що вмiле поєднання еволюційних і революційних підходів інституційної моделі формує й забезпечує ефективність облікових політик економічних систем. Тим самим, на відміну від класичних нормативних теорій, інституціональна теорія бухгалтерського обліку створює науковий фундамент ефективного забезпечення реформування й розвитку обліку через використання знань про стан, ієрархію і взаємодію всіх його складових. Цей автор охарактеризував бухгалтерську діяльність як суспільний соціально-економічний інститут, що, на відміну від теоретичних уявлень про «Систему бухгалтерського обліку», є визначальним організаційними і соціальними компонентами [94, с. 18]. Тобто, бухгалтерський облік є не тільки керованим засобом реєстрації суспільно-економічних процесів, а й окремим інститутом, який без будь-яких обмежень може бути складовою інституціональної моделі сталого розвитку.

Поділ наукових теорій, напрямів часто умовний — багатьох економістів можна віднести і до неокласиків, і до інституціоналістів. Наприклад, одного із засновників теорії суспільного вибору К. Ерроу автори навчальної і наукової літератури часто відносять до інституціоналістів, хоча його можна вважати також представником неокласичного напрямку (модель загальної рівноваги Ерроу-Дебре) [51, с. 131].

Радикальна зміна механізму координації економічної діяльності суб'єктів, формування нової системи взаємозв'язків між ними в результаті проведення економічних реформ в Україні призводить до того, що «... на якийсь час виникає інституціональний вакуум, коли старі рамки вже зруйновані або знехтувані, а нові ще не створені, якщо і створені, то не завжди працюють» [156, с. 7]. У цих умовах значно знижується сталість розвитку, яка залишатиметься низькою доти, поки не буде заповнений інституціональний вакуум, та створено відповідне інституціональне забезпечення координації діяльності суб'єктів у межах нової економічної системи.

В неоінституціональній літературі існує безліч визначень поняття «інститут» і уточнень співвідношення між ним і поняттям «організація». За основу нами взято наступне визначення, яке сформулював у одній зі своїх робіт Д. Норт: «Інститути — це правила, механізми, що забезпечують їх виконання, і норми поведінки, які структурують взаємодії, що повторюються, між людьми» [214, с. 73]. При цьому одні й ті самі структури залежно від кута аналізу можуть розглядатися як організація, і як інститут. У останньому випадку — як механізми, які забезпечують виконання правил і упорядковують взаємодії, як структури, що сформувалися для спрощення й оформлення координації суб'єктів сталого розвитку.

У переліку інститутів Д. Норт виділяє три головні складові:

- неформальні обмеження (традиції, звичаї, соціальні умовності);
- формальні правила (конституції, закони, судові прецеденти, адміністративні акти);
- механізм примусу, що забезпечує дотримання правил (суди, поліція і т. д.) [214, с. 73].

Неформальні інститути утворюються спонтанно, без будь-якого свідомого задуму, як побічний результат взаємодії безлічі систем, що рагнуть досягти власних інтересів.

Формальні інститути і механізми сталого розвитку встановлюються і підтримуються свідомо, в основному силою держави. Вони мають певну ієрархію: правила вищого порядку складно змінити, ніж правила нижчого порядку (конституцію — складніше, ніж закон; закон — складніше, ніж адміністративний акт).

Багатоваріантність трактування понять «інститут» і «організація» часто приводить до некоректного використання цих термінів. Організації, як і інститути, структурують відносини між людьми, упорядковуючи обміни, й характеризуються тим самим набором параметрів, що й інститути. Корінна відмінність, на думку О.С. Сухарева, полягає в тому, що в організації, окрім інституціональних умов її сталого розвитку і функціонування (набір функцій, сфера докладання зусиль, витрати функціонування, період часу до визначальних змін, стійкість до норм, що знову вводяться, і до змін зовнішнього і внутрішнього середовища), діють люди, які можуть мати індивідуальні цілі, що різняться, але одночасно об'єднані досягненням загальної мети організації [344, с. 28]. З цієї позиції становить інтерес класифікація інститутів і організацій, представлена Н. Упхоффом і Л. Баком [490, с.40], на основі якої нами запропоновано їх структуру за принципом сталого розвитку (рис. 1.5).

Інститути СР, <i>які не є організаціями</i>	Інститути СР, <i>які одночасно є організаціями</i>	Організації СР, <i>які не є інститутами</i>
Інститут бухгалтерського обліку; Законодавча система; Вища освіта; Інститут приватної власності;	ННЦ «Інститут аграрної економіки»; Міністерство економічного розвитку і торгівлі України; Міністерство фінансів	Журнал «Інститут обліку» м. Тернопіль; Аудиторська компанія; Консультаційна служба

Рис 1.5. Класифікація інститутів і організацій сталого розвитку (СР)*

* Розроблено автором.

Модель, сформована на уявленні, що неефективні інститути завжди повинні витіснятися ефективними, переважала на ранніх стадіях розроблення нової інституціональної теорії. Характеризуючи інституціональний підхід до економічної ролі держави, А.С. Скоробогатов вказує, що основним виразником цього підходу є

Д. Норт, відповідно до теорії якого держава — це організація, що виникає, як результат суспільного договору [293, с. 127].

Як пише Д. Норт, нова інституціональна теорія постає перед двома загадовими питаннями людства: чому неефективні форми економіки існували тисячоліттями і чому розвиток різних суспільств так часто йшов шляхами, що не зближуються, а тими, що розходяться? У пізніших працях він посилається на дію трьох чинників:

– подвійна роль держави. Складні форми обміну неможливі без участі держави, яка специфікує права власності й забезпечує виконання контрактів. Але, маючи монополію на застосування примусу, вона має можливість довільно перевизначити і перерозподіляти права власності. Держава може сприяти економічному зростанню, пропонуючи в обмін на податки найважливіше суспільне благо — правопорядок; але може поводитися і як «хижак», прагнучи максимізувати монопольну ренту — різницю між прибутками й витратами скарбниці. Досягненню цих цілей найчастіше відповідають абсолютно різні набори інститутів. Держава може бути зацікавлена в підтримці неефективних інститутів, якщо це підвищить монопольну ренту;

– вплив груп із спеціальними інтересами. Вигоди і витрати від дії інститутів розподіляються нерівномірно. Якщо навіть певні «правила гри» загрожують добробуту суспільства, але при цьому ведуть до перерозподілу багатства на користь того чи іншого впливового осередку, вони, не зважаючи ні на що, встановлюватимуться і зберігатимуться;

– залежність еволюції інститутів від обраної траєкторії. Інститути відрізняє значна економія на масштабах: якщо правило встановлено, його можна з мінімальними витратами поширити на дедалі більшу кількість людей і сфер діяльності. Але створення інститутів вимагає великих первинних вкладень. Тому «нові» та «старі» інститути знаходяться в нерівному положенні. «Старий» інститут вільний від витрат, які довелося б нести при встановленні «нового», тому що збереження менш досконалого інституту, якщо врахувати можливі витрати на його заміну, часто виявляється прийнятнішим [214, 216].

Формування інститутів сталого розвитку — тривалий і складний процес. Інституціональні зміни можуть виникати спонтанно, за стихійної взаємодії окремих господарюючих суб'єктів, коли зміню-

ються неформальні «правила гри», і свідомо — під впливом держави, що змінює певні формальні правила.

Разом із природною еволюцією інститутів сталого розвитку можливий і так званий їх імпорт. Таке запозичення інститутів має на меті радикальні зміни у формальних правилах взаємодії суб'єктів на основі орієнтації на вже відомі зразки. У цьому разі розвитку інститутів істотним чином змінюється роль і значення держави. «Роль держави з чисто технічної, зведеної до законодавчої фіксації неформальних норм, перетворюється на головну» [220, с. 202].

Дослідник А.Н. Олейник виділяє три основні шляхи запозичення інститутів сталого розвитку. По-перше, інститути можуть будуватися відповідно до деякої ідеальної теоретичної моделі. По-друге, інститути можуть відтворювати зразки, що існували в історії цієї країни, але зникли в процесі еволюції суспільства. По-третє, формальні інститути можуть будуватися за зразками, існуючими в інших країнах. Історія дає безліч прикладів інституціонального імпорту — як позитивних, так і негативних, що породжує проблему визначення чинників, що забезпечують успіх імпорту інститутів [220, с. 202].

Основними чинниками, що впливають на позитивний результат імпорту інституту, наприклад, Й. Шумпетер, Ф. Перу, Я. Тинберген, А.Н. Олейник, називають міру і характер конгруентності пануючих в країні-імпортерів неформальних норм і формальних правил, на основі яких функціонує інститут [220, с. 206], тобто наявність відповідності між розвитком існуючих неформальних норм і впроваджених формальних правил.

Окрім міри відповідності між інститутами, що імпортуються та існуючим неформальним середовищем, важливим чинником успіху впровадження інститутів, на наш погляд, є поведінка держави. При імпорті інститутів державі відводиться головна роль, тому її дії повинні, в першу чергу, відповідати нормам формованих інститутів. Однак, у деяких країнах з перехідною економікою держава, впроваджуючи інститути ринку, порушувала ідеальний тип формального інституту, що імпортувався, формувала систему подвійного стандарту, що знижувало результативність перетворень і стало причиною негативного результату здійснюваних реформ. Одним із таких можливих запозичень може бути включення інституту бухгалтерського обліку до інституту сталого розвитку.

Розглядаючи фундаментальні питання сучасної інституціональ-

ної економічної теорії, В.В. Дементьев з методологічної позиції досить детально висвітлює основні ознаки інституту і наводить узагальнення існуючих його трактувань. Загальним підґрунтям змісту поняття «інститут» (усіх його ознак) автор вважає соціальну взаємодію між людьми [74, с. 91], що, на наш погляд, принципово важливо для розуміння суті й основ інституціональних змін сталого розвитку.

Становить інтерес інституціональний аналіз економічних суб'єктів, здійснений колективом авторів Р.М. Нурсева [217], які виділяють такі властивості держави як особливого типу організації, яка функціонує в ринковій економіці:

- держава наділена владою або політичною волею;
- для реалізації своєї політичної волі держава створює особливі інститути примусу й покарання — «інститути застосування насильства», які за характером і механізмом дії істотно відрізняються від інститутів ринку;

- держава є органом досягнення суспільних цілей, однак вона є апаратом чиновників, що приймають рішення від імені суспільства. Чиновник поєднує у своєму виборі суспільні, групові й особисті цілі так, щоб досягти максимуму добробуту в умовах особливих обмежень, накладених специфікою його діяльності. У зв'язку з цим діяльність чиновника, що приймає рішення про розподіл державних коштів, частково нагадує нормативну дію суворо за інструкцією, а частково — торг, або ринковий обмін;

- якщо при ухваленні рішень недержавний суб'єкт, як правило, керується відносними граничними благами, то для особи, що приймає рішення від імені держави, система переваг формується штучно на основі політичної (соціальної) переваги, індивідуального і групового впливу, інерції, забезпеченості рішення інститутами реалізації та ін.;

- рішення, що приймаються державою, носять глобальний характер, стосуються одночасно цілої групи (або ж взагалі усіх) суб'єктів і діють тривалий час. Вони пов'язані з набагато більшими «одноразовими витратами» і великим «терміном окупності», тому тут максимальною мірою слід прораховувати і нейтралізувати можливі ризики. Наприклад, наслідки від неефективного закону мають тривалий характер і призводять до надто великих втрат у добробуті суспільства;

– відповідальність держави за рішення, що приймаються, рідше й меншою мірою персоніфікована, оскільки рішення майже завжди носять колективний характер. Значить, особи, що приймають рішення, несуть солідарну відповідальність. Феномен солідарної відповідальності, з одного боку, породжує кругову поруку, з іншого — колективну безвідповідальність («ні з кого спитати») [217, с. 462].

Сучасна державна політика спрямована на розв'язання вже існуючих проблем і не сприяє розвитку сільських територій України. Рушійною силою сталого розвитку на нинішньому етапі є вдосконалення інституціональних чинників. Саме дослідження факторів загострення проблем для сталого розвитку і буде предметом уваги у наступних наукових дослідженнях.

В економічній літературі автори наводять ряд визначень, які характеризують сукупність формальних і неформальних норм та правил, що регулюють діяльність різних економічних і соціальних суб'єктів – «інституціональне середовище», «інституціональна структура», «інституціональні чинники» та ін.

Загальне визначення інституціонального середовища пропонує О. Уільямсон — це сукупність основних політичних, соціальних і правових норм, які утворюють базис для виробництва, обміну і споживання [48, с. 21]. Р.М. Нурсєєв та інші науковці зазначають, що інституціональне середовище або «правила гри» створюють межі, в яких господарюючі суб'єкти взаємодіють у ринковій економіці. Держава формує значну частину таких правил гри, а саме формальні правила гри (чи формальні інститути) – закріплені законодавчо або інструктивно нормами і правилами, що регламентують діяльність приватних та юридичних осіб. Іншим елементом інституціонального середовища є неформальні правила гри (або ж неформальні інститути) — звичаї, традиції, стереотипи поведінки, ціннісні установки [217, с. 458].

Грунтуючись на передумові, що інституціональне середовище не є просто набором відповідних інститутів і, характеризуючи роль інституціонального середовища, В.В. Вольчик виділяє основний напрям розвитку системи, а також ті орієнтири, на основі яких відбуваються формування й відбір найбільш ефективних економічних і соціальних інститутів [51, с. 129].

Трактування інституціонального середовища як єдності формальних і неформальних інститутів передбачає необхідність урахування

відмінностей між цими двома типами «правил гри». Для досягнення мети нашого дослідження становлять інтерес такі відмінності формальних і неформальних інститутів:

1. Неформальні інститути складаються спонтанно шляхом еволюційного відбору й виникають з інформації, що передається за допомогою соціальних механізмів, здебільшого вони є тією частиною спадщини, яка називається економічною культурою. Зазвичай, формальні інститути виникають на базі існуючих неформальних правил або залучаються ззовні.

2. Виконання формальних правил гри підтримується правовими й адміністративними гарантіями, а неформальні інститути мають неправові форми захисту (мораль, етика і т. п.). Створення формальних інститутів завжди пов'язано з конкретними фінансовими витратами, неформальні інститути сприймаються як безкоштовні.

3. Для реалізації функцій формальних інститутів необхідні спеціально створені організації, неформальні ж функціонують на основі внутрішніх стандартів поведінки або соціально санкціонованих її норм [51, с. 129; 217, с. 458].

Для нашого дослідження становить інтерес методологічний підхід С.Г. Кирдіної, яка вводить поняття «базовий інститут», «інституціональна форма» і «інституціональна матриця». Поняття «базовий інститут» характеризує історично стійкі, інваріантні стосовно дій окремих осіб, соціальні відносини, що постійно відтворюються та мають визначальний характер для майбутнього розвитку суспільства. На відміну від базових інститутів, інституціональні форми мобільніші і мінливіші та є прямим або опосередкованим зовнішнім відображенням базових інститутів. До інституціональних форм можна віднести законодавчі акти, системи організації праці, форми господарських зв'язків, політичні процедури [119].

Інституціональна матриця суспільства означає первинну модель базових інститутів, тобто пов'язаних між собою економічних, політичних і ідеологічних інститутів, які можна ототожнити з інститутами сталого розвитку. Це — комплекс інститутів, який сформувався природним чином, а не є результатом спланованої діяльності та забезпечує виживання громадян держави у вихідних зовнішніх умовах. Усі наступні інституціональні структури відтворюють і розвивають первинну модель, суть якої зберігається [119].

Аналізуючи історично стійкі сукупності інститутів, С.Г. Кирдіна

виділяє два типи інституціональних матриць (X та Y матриці). На основі цих досліджень можна зробити висновок, що в Україні домінує X-матриця, для якої характерний певний набір базових інститутів (рис. 1.6). З нашого погляду, поняття інституціональної матриці означає принципову неможливість кардинальної зміни одного з інститутів без зміни усіх інших у цій системі. Введення поняття базових інститутів дозволяє відокремлювати постійні структури інституціонального середовища від її зовнішнього «поверхневого» шару [119].

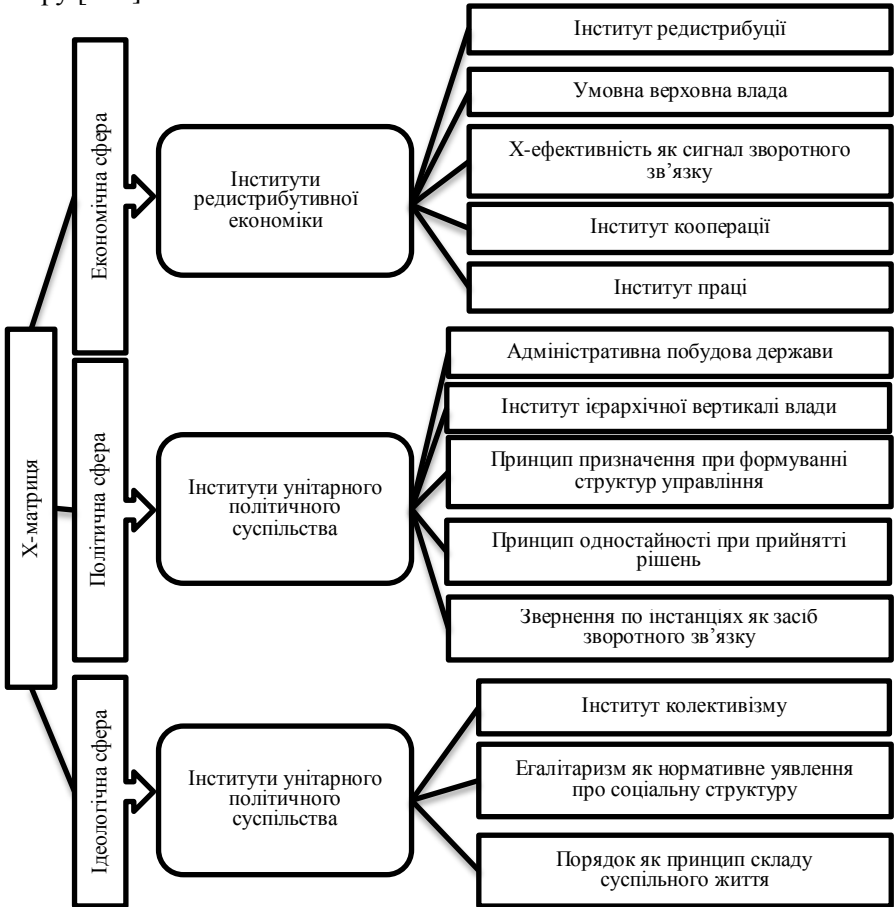


Рис. 1.6. Базові інститути X-матриці сталого розвитку*

* Джерело [119].

Термін «інституціональна структура» застосовується іншими дослідниками для характеристики конкретного набору інститутів. В економічній літературі це поняття має безліч трактувань. Часто не визначається різниця між дефініціями «інституційна структура» та «інституційне середовище». О.Уільямсон наводить найбільш загальне її визначення: «Це основні політичні, соціальні та правові норми, які є базою для виробництва, обміну та споживання» [48, с. 24]. Але наявність деяких властивих спонтанному ринковому порядку інститутів ще не є достатньою умовою для становлення ринкової інституційної структури. Наприклад, створення правової бази для приватної власності не означає, що вона дійсно може функціонувати в економіці як ринковий інститут.

О.М. Загурський, характеризуючи інституціональну структуру аграрного сектора в перехідний період, відмічає, що коректне розуміння процесів соціально-економічних перетворень в АПК і сільській місцевості можливо тільки з урахуванням змін характеру місцевого самоврядування, соціальної ролі та економічної значущості сільських домогосподарств і колективних господарств, а також появою нових господарюючих суб'єктів. У складі інституціональної структури автор виділяє такі інститути:

- сільська адміністрація — місцеве самоврядування, землеволодіння і землекористування, забудова і планування, інженерні і соціальні інфраструктури, соціальне обслуговування;
- нові інститути громадянського суспільства — цивільна активність, соціальне обслуговування;
- селянське господарство: сім'я, землеволодіння і землекористування, дрібнотоварне виробництво, сімейне споживання, сільське суспільство;
- інфраструктура ринку: оборот і ринок землі, ринок сільськогосподарської продукції, комерційний кредит, дослідження, інформація і впровадження;
- сільськогосподарські товаровиробники (великі товарні виробники, сільськогосподарські кооперативи, фермери, інші виробники) — виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції, землекористування і землеволодіння, обслуговування домогосподарств [100].

На основі праць В. Ванберга [40], О. Вільямсона [48], В.М. Жука

[96], О.М. Загурського [100], С.Г. Кирдиной [119], Г.А. Краюхина, Г.І. Немченко, Е.Ю. Токаревой, [152] нами запропоновано наступний склад інституціонального середовища з виділенням інституту бухгалтерського обліку, який виконує основні функції у вимірі, реєстрації й передачі інформації про сталий розвиток економічних, соціальних та екологічних систем (рис. 1.7).

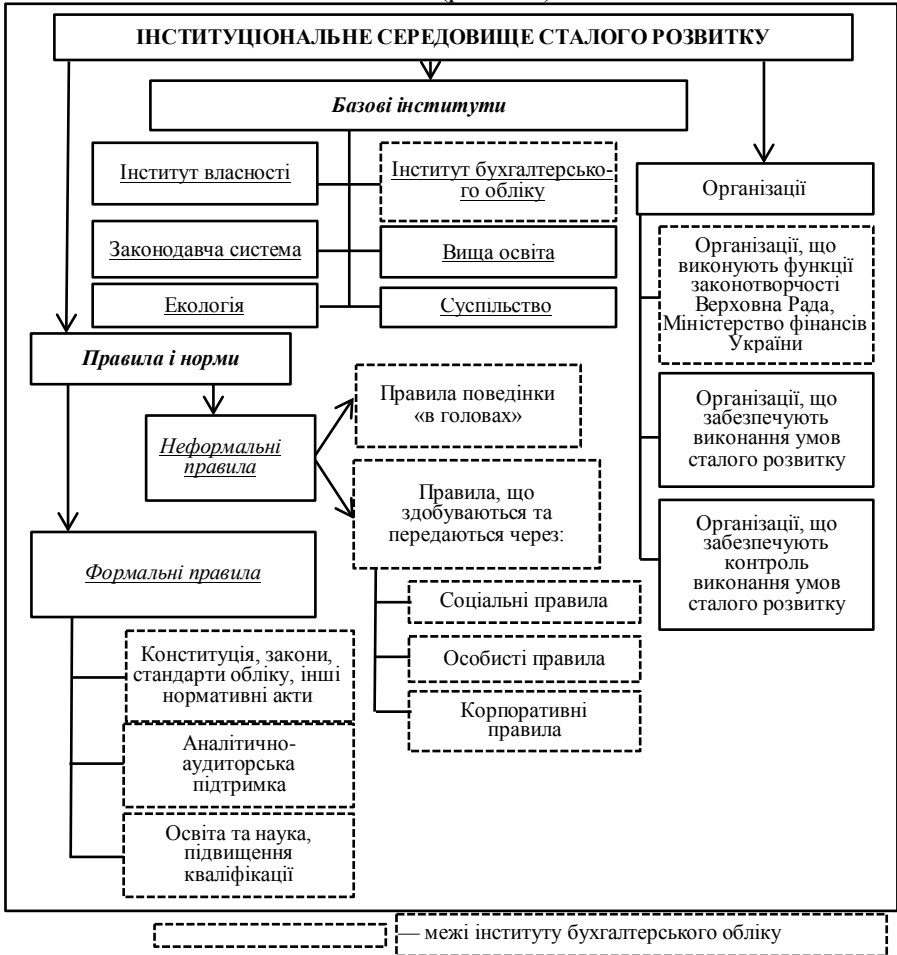


Рис. 1.7. Розширене інституціональне середовище сталого розвитку*

* Джерело [40; 96; 152], дослідження автора.

Базові інститути сталого розвитку представлені загальними інститутами економіки: інститут власності, законодавча система, інститут екології і суспільства, вищої освіти та бухгалтерського обліку. Як зазначалося, наявність інституціональної матриці означає принципову неможливість кардинальної зміни одного з базових інститутів без зміни усіх інших у цій системі.

Водночас ефективність функціонування розширеного інституціонального середовища сталого розвитку безпосередньо залежить від впливу і стану інших динамічних інституціональних чинників: законодавчі акти, системи організації праці, форми господарських зв'язків, політичні процедури й ін. Таким чином, кардинальна зміна одного з базових інститутів неможлива без перетворення усіх інших у цій системі.

В економічній літературі найповніше розглянуто особливості, принципи і механізми розвитку інституту приватної власності, трансформації основних організаційно-правових форм. Окремі праці присвячені дослідженню інституту прав власності на земельні ресурси [358], розвитку аграрної економіки в інституціональному середовищі регіону [391, с. 45]. Проте значна частина досліджень стосується формальної складової інституціонального середовища — чинних нормативно-правових актів, механізмів державної підтримки, заходів екологічної та соціальної підтримки сільського населення, розвитку інституту місцевого самоврядування та деяких інших.

Варто наголосити, що позитивні перетворення в інституціональному середовищі можливі й без кардинальної зміни базових інститутів за допомогою трансформації окремих чинників, які змінити досить легко. До них належать інституціональні чинники, пов'язані з управлінням, виміром і регулюванням окремих сфер, областей, економічних і соціальних відносин, що включають науково-технічні, фінансові, інвестиційні, соціальні чинники й заходи з поліпшення управління, перетворення інститутів (правил, норм, настанов) управління цими сферами, об'єктів управління. На нашу думку, саме інституціональні чинники бухгалтерського обліку на сучасному етапі виступають рушійною силою сталого розвитку.

Аналіз опублікованих праць свідчить, що інституціоналізм формується не як цілісна теорія, а як сукупність підходів, об'єднаних ключовими ідеями, що мають вплив на сталий розвиток. Недосконала оцінка й несуцільна реєстрація господарської діяльності суб'єктів

приводить до зниження сталого розвитку, поки не буде заповнений його інституціональний вакуум бухгалтерським обліком. Формальні інститути і механізми сталого розвитку повинні встановлювати і підтримувати свідомо. З огляду на загальнодержавне реформування та оптимізацію виникає постає значний ризик неправильного імплементації «імпортних інститутів». Тому запозичення інституту бухгалтерського обліку є індикатором використання й посилення резервів сталого розвитку.

З урахуванням перелічених особливостей унікальна властивість інституту бухгалтерського обліку як організації керованого процесу та одного з головних інститутів сталого розвитку, полягає в тому, що облік має не тільки бути регламентованим, тобто підпорядковуватися «правилам гри», але, й на відміну від інших інститутів, безпосередньо формувати ці правила. Саме така властивість бухгалтерського обліку дає підстави назвати його основним гравцем у формуванні інституціонального середовища сталого розвитку, якому належить важлива роль у функціонуванні та становленні економіки країни.

При дослідженні вже визначених різними науковцями теоретичних інституціональних засад формування й підтримки сталого розвитку було визначено основні категорії чинників і пов'язані з ними інститути обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку системи (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Чинники та пов'язані з ними інститути обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку системи*

1	Інституціональні фактори	Інститути і організації	Функції щодо забезпечення сталого розвитку
1	2	3	4
Формальні норми і правила	Законодавче і нормативне забезпечення	Уряд країни, місцеві органи державної влади, юридичні і фізичні особи	Встановлення законодавчих умов сталого розвитку. Визначення та удосконалення механізмів реалізації й фінансування програм сталого розвитку
	Наукове забезпечення	Наукові заклади	Наукове забезпечення реформування обліку й аналізу підтримки сталого розвитку
	Консультаційна підтримка	Аудиторсько-консультаційні служби	Поширення знань, передового досвіду, координація сталого розвитку
	Навчання	Освітні заклади	Формування кадрового потенціалу для реалізації програм сталого розвитку

Продовження таблиці 1.1

1	2		3	4
	Інформаційна підтримка	Інформаційне обслуговування	Система інформаційного забезпечення	Формування інформаційної бази для аналізу тенденцій сталого розвитку
		Система індикаторів і статистика	Держстатистика, відповідальні міністерства і відомства	Моніторинг та оцінка ефективності використання коштів по програмах сталого розвитку
		Типологія територій	Відповідальні міністерства і відомства	Чітке визначення об'єктів для просування програм сталого розвитку
		Моніторинг і оцінка ефективності програмних заходів	Відповідальні міністерства і відомства	Виявлення неефективних витрат, обґрунтування шляхів удосконалення механізму реалізації програм
Неформальні правила	Успадковані, генетично передавані правила поведінки		Професійне судження бухгалтера	Процес теоретичного або практичного мислення, результатом якого може стати інститут
	Неформальні норми поведінки професійних бухгалтерів	Соціальні правила	Соціальний інститут	Неформальні норми поведінки професійних бухгалтерів
		Особисті правила	Облікова політика	Активна участь в оцінці, розробці та реалізації програм сталого розвитку
		Корпоративні правила	Організації, що здійснюють діяльність на відповідних територіях	Кодекси етики професійних бухгалтерів та аудиторів

* Розроблено автором.

З урахуванням вищевикладеного та попередніх теоретичних досліджень становлення категорії сталого розвитку нами сформовано уніфіковане визначення інституціонального середовища сталого розвитку, що розширюється керованими процесами інституту бухгалтерського обліку та є сукупністю формальних законів, правил і процедур і неформальних угод, звичаїв і норм, які зумовлюють можливості та формують обмеження в соціально-економічній діяльності й поведінці систем і інститутів, що спрямовані на зміцнення конкурентних переваг, досягнення на основі технологічних інновацій, забезпечення можливості збільшення асортименту продукції та послуг, зниження виробничих витрат, а також здатність протистояти внутрішнім і зовнішнім економічним, соціальним, екологічним, природно-кліматичним, фінансовим чинникам, адапту-

ватися до змінних умов виробництва, зберігаючи або покращуючи початкову рівновагу. Бухгалтерський облік при цьому є особливою формою організації суспільства, яка формує закони, правила і процедури та їм підпорядковується, реалізує їх за допомогою своїх інститутів.

Найбільш важливими інституціональними чинниками обліково-аналітичного забезпечення при переході до сталого розвитку, на наш погляд, є:

- законодавче і нормативно-правове забезпечення сталого розвитку, яке регулює механізм реалізації обліково-аналітичної підтримки;
- система інформаційної підтримки ухвалення управлінських рішень на всіх рівнях. Неопрацьованість механізму організації моніторингу розвитку й ефективності використання еко-соціальних ресурсів призводить до ухвалення управлінських рішень, які не сприяють розвитку;
- залучення обліково-аналітичного процесу при плануванні та реалізації програм сталого розвитку значно підвищує ефективність реалізації цих програм;
- роз'яснення не лише сутності концепції сталого розвитку, але й важливості шанобливого ставлення до землі, праці, способу життя та еко-соціального оточення;
- підвищення кваліфікації адміністративних працівників, бухгалтерів з метою забезпечення переходу до сталого розвитку.

Інституціональні чинники схильні до швидшої зміни, тому це вимагає часу й зусиль з боку держави, юридичних і фізичних осіб. Сучасна державна політика спрямована на вирішення вже існуючих проблем і не сприяє сталого розвитку сільських територій України. Рушійною силою сталого розвитку на сучасному етапі виступає вдосконалення інституціональних чинників. Саме дослідження факторів загострення проблем для сталого розвитку і буде розглянуто в наступних розділах наукового дослідження.

1.3. Інституціональні чинники сталого розвитку соціально-економічних систем

Сучасний етап розвитку економічної науки можна охарактеризувати співіснуванням трьох основних теоретичних парадигм, що визначають підходи до економічного аналізу на всіх рівнях економіки: концепції неокласики, яка розглядає економічну систему як сукупність взаємодіючих агентів, що здійснюють у вільному економічному просторі процеси виробництва, обміну та споживання, керуючись власними інтересами для максимізації прибутку від своєї діяльності; концепції інституціональної економіки, згідно з якою спонукальними мотивами дій економічного агента є досягнення відповідності цього агента інституціональним нормам і правилам, а також прагнення до поліпшення свого добробуту у межах цих інститутів; концепції еволюційного розвитку, яка спирається на динамічне уявлення про діяльність економічного агента і спадковість основних особливостей його поведінки у межах генотипу, популяції агентів, суспільства в цілому.

Інтеграція концептуальних основ теорій неокласичного економічного зростання, інституціональної економіки й еволюційного розвитку дає змогу якнайповніше показати вплив усіх значущих чинників (особистий інтерес агентів, інституціональне забезпечення й еволюційна складова) на формування цілісної концепції й побудову відповідної умовам моделі сталого розвитку будь-яких соціально-економічних систем [123, с. 5-6.].

У моделі сталого економічного розвитку різні його аспекти (досягнення стійкого економічного зростання, збереження природних комплексів, подолання соціальної несправедливості в розподілі прибутків, моральне удосконалення людини) багато в чому тісно взаємозв'язані і доповнюють один одного. Так, сталий розвиток припускає облік дедалі більшого впливу екологічного чинника на економічне зростання й економічний розвиток, який повинен забезпечуватися на основі балансу економічних, екологічних і соціально-культурних інтересів суспільства [225, с. 271]. Частину певних факторів впливу на сталий розвиток, як системи інституціональної теорії, частково розглянуто нами у попередньому підрозділі, де в

основному ґрунтувалися на триєдиній моделі сталого розвитку.

Інституціональний аспект сталого розвитку включає в себе широкий спектр чинників, методів, способів, правил, норм поведінки, механізмів реалізації, форм організації і взаємодії, напрямів розвитку громадських груп і виробничих комплексів, що забезпечують вирішення екологічних, економічних, соціальних та інших питань у процесі, що визначається нами, як сталий розвиток соціально-економічних систем.

При цьому «інституціональність» сталого розвитку можна визначати з різних позицій. З одного боку — це інституціональне середовище, що забезпечує сталий розвиток соціально-еколого-економічної системи, інституціональні елементи якої сприяють удосконаленню ефективної реалізації цього процесу [123, с. 5-6; 225]. З цієї позиції «інституціональність» сталого розвитку визначаємо як інституціональну інфраструктуру сталого розвитку соціально-економічних систем.

Інший підхід інституціонального аналізу загострення проблем сталого розвитку соціально-економічних систем розглядає, на нашу думку, сталий розвиток як своєрідний інститут із властивими йому специфічними інструментами й механізмами регулювання, що передбачають вибір та ухвалення рішень стосовно до обмежених екологічних благ і підвищення якості довкілля, оцінку зовнішніх факторів та їх інтерналізацію, специфікацію майнових прав на природні й екологічні блага, розроблення та реалізацію політики ресурсозбереження, спрямованої на застосування інструментів економічної дії на екологізацію виробництва; формування і стимулювання розвитку ринку екологічно чистих продуктів і технологій, розвиток інституту екологічного підприємництва та ін. З позиції цього підходу сталий розвиток соціально-економічної системи можна розглядати як розвиток, здійснюваний в певному інституціональному середовищі, що забезпечує функціонування системи «суспільство—наколишнє середовище—економіка—інформаційне забезпечення» (рис. 1.8).

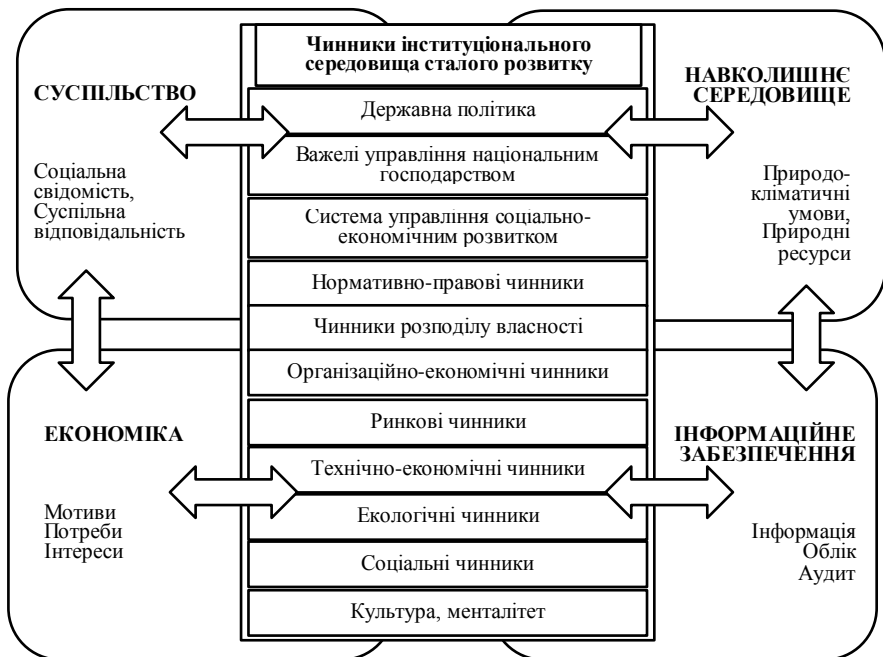


Рис. 1.8. Інституціональне середовище взаємодії факторів сталого розвитку в системі «суспільство — навколишнє середовище — економіка — інформаційне забезпечення»*

* Розроблено автором.

Потреби, інтереси й мотиви становлять основу імпульсів, прагнень і дій людей, що формують бажання глибше пізнати, зрозуміти себе і довкілля, здійснювати свою діяльність в гармонії з іншими людьми, суспільством і природою, самоудосконалюватися й поліпшувати умови своєї життєдіяльності.

Інформаційне забезпечення охоплює знання, уміння, навички, інформацію, облік, аудит, інновації, які накопичуються у процесі діяльності, пізнання і самовдосконалення та стають засобом вирішення проблем гармонізації взаємодії «суспільство — навколишнє середовище — економіка».

Політичні чинники й умови (державна політика) формують загальну спрямованість дій на усіх рівнях соціуму і в усіх його ланках, організовуючи діяльність людей так, щоб у процесі їхньої взаємодії

досягати значущих для суспільства цілей і вирішувати завдання, спрямовані на його сталий розвиток [54].

Система управління соціально-економічним розвитком забезпечує планування, координацію і контроль у соціально-економічній системі з метою досягнення її внутрішньої інтеграції й адаптації до зовнішніх змін найбільш ефективним чином [372, с. 275].

Нормативно-правове забезпечення формується із сукупності правових норм і обмежень, що створюють юридичну базу взаємодій як усередині соціально-економічної системи, так і зв'язків цієї системи із зовнішнім середовищем [224, с. 15].

Соціально-культурні чинники і умови сприяють інтеграції суспільства в цілісну єдність на основі історично й культурно зумовлених змістовних значень життєдіяльності та ментальності.

Перехід до сталого розвитку соціально-економічної системи можливий лише у разі узгодженості й односпрямованості розвитку всіх елементів інституціонального середовища [14].

Розгляд процесів сталого розвитку соціально-економічних систем із позиції інституціонально-еволюційного підходу дає змогу обґрунтувати певні теоретичні положення і висновки. Згідно з еволюційною макроекономічною теорією (теорією макрогенерацій) В.І. Маєвського [182] і теорією довгострокового техніко-економічного розвитку С.Ю. Глазьева [60] еволюція інституціонального макросередовища великою мірою визначається напрямом розвитку макрогенерацій (Маєвський В.І.) або технологічних устроїв (Глазьев С.Ю.) і сталістю складових їхніх макрогалузей у системі «суспільство — навколишнє середовище — економіка — інформаційне забезпечення».

Ключова ідея цих теорій полягає в незмінності складу макрогалузей (сільське господарство, промисловість, будівництво, транспорт, зв'язок, фінанси і т.д.) за мінливості застосовуваних технологій і продукції, що виробляється в цих макрогалузях. В.І. Маєвський зазначає: «.. незмінний склад макрогалузей можна розглядати як своєрідний генотип макрорівня, який має бути притаманний кожній макрогенерації і який вона повинна передавати «у спадок» новим поколінням макрогенерацій» [182].

Еволюція полягає не в зміні складу галузей, а в зміні застосовуваних технологій. Зокрема, С.Ю. Глазьев відмічає, що «одна і та ж галузь може існувати віками, тоді як набір тих, що становлять основу її технологічних процесів радикально змінюється» [59, с. 55].

При цьому еволюція призводить до урізноманітнення технологій, ускладнення системи соціально-економічних взаємозв'язків щодо використання обмежених ресурсів з використанням різних технологій або макрорегенерацій.

Під генотипом розуміють спосіб поєднання продуктивних сил із метою одержання необхідного кінцевого результату [97, с. 67], а кінцевим результатом може бути сталий розвиток економічної системи.

У світовій економіці та в її комплексних генетичних підсистемах, що об'єднують суспільство, економіку, природу і знання, активно формуються й конкурують декілька генотипів макроекономічних систем. Це, по-перше, макроекономічні системи, що включають в себе глобальні інтернаціональні інтеграції, світові макрорегіони і транснаціональні корпорації, що розвиваються у межах глобальних, корпоративних і галузевих макрорегенерацій. По-друге, великі регіональні соціально-економіко-природні системи в межах національних економік та їхніх інтеграційних об'єднань, що можуть створювати соціальні й цивілізаційні макрорегенерації у межах своїх екосистем. По-третє, територіальна агломерація природно-ресурсного і біологічного потенціалу, як найбільш стійкі генотипи, у межах яких генеруються процеси залучення у виробництво обмежених запасів природних ресурсів і привласнення біологічних продуктів, а також формуються екологічні обмеження. По-четверте, інституціональні творчі й науково-інноваційні макроекономічні системи, розвиток яких відбувається під впливом чинників глобалізації та інтеграції науково-технічного прогресу [212, с. 48].

Дослідження еволюції макроекономічних систем із позиції взаємодії та конкуренції перелічених генотипів істотно розширює коло досліджуваних чинників інституціонального забезпечення сталого розвитку й розвитку макрорегенерацій. Світову економічну систему при цьому розглядають як глобальну інтегровану еволюційну організацію, у складі якої можна виділяти, визначати й виміряти сукупність макрорегенерацій у конкретних країнах або регіональній агломерації, кожна з яких, у свою чергу, має свою ієрархію підсистем нижчого рівня й відповідну інституціональну інфраструктуру (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Схема взаємодії системи
«суспільство—навколишнє середовище—економіка—інформаційне забезпечення»*

Система	Структура	Інтереси (мотиви) і еволюційні тенденції	Альтернативи реалізації мотивації	Цільова орієнтація	Макрогенерації	Чинники та умови	Результати
1	2	3	4	5	6	7	8
Суспільство	Системи громадського самоврядування і соціальні інститути	Соціальні інтереси	Демографічна динаміка, вибір форм громадських соціальних інститутів, інтенсивність праці, структура споживання, якість життя, культура	Цільово-інтелектуальних передумов і формування і природно-екологічних чинників для виникнення макрогенерацій	Цивілізаційні, суспільно-соціальні, національні, інституціональні, регіонально-групові, кланові, місцеві та ін.	Громадська інтеграція, демократизація, гуманізація, збереження національної самобутності та гідності, соціальний захист, зміцнення сімейних стосунків, виховання підростаючого покоління, доступність медичного забезпечення, освіти, відпочинку	Соціальний розвиток (прогрес)
Економіка	Системи споживання та виробництва товарів і послуг	Приватні економічні інтереси	Накопичення капіталу, зростання норми прибутку, зниження витрат, розширення ринків збуту, підвищення якості споживання і послуг	Створення соціально-екологічних передумов і формування і природно-екологічних чинників для виникнення макрогенерацій	Глобальні і міждержавні, транснаціональні і корпоративні, галузеві, регіональні, кластерні, підприємницькі і приватні	Нові способи оновлення і накопичення основного капіталу, нові форми менеджменту, організації і стимулювання економічної діяльності, стратегічне управління та планування випуску наукомісткої продукції, інвестиційне і інноваційне програмування, кадрова політика і підвищення рівня кваліфікації працівників тощо	Економічний розвиток

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4
Навколишнє середовище	Природно-екологічні системи, ресурсний потенціал	Тенденції використання ресурсного біологічного потенціалу екологічні інтереси	Раціоналізація способів і екологічних форм, освоєння природних багатств і привласнення біологічних ресурсів, розвиток заповідників і рекреаційних зон, охорона природи
Інформаційне забезпечення	Системи пізнання та накопичення інформації (знань) і інтелектуального зростання	Когнітивні здібності, тенденції розвитку бухгалтерського обліку	Накопичення знань, напрями науково-технічного розвитку, підготовка інтелектуальних кадрів, винахідництво, усі види творчості

6	7	8
Раціональна експлуатація ресурсів при неминучому вичерпанні їхніх запасів, скорочення біогенезу, відновлення природного біологічного потенціалу, забезпечення екологічної безпеки	Раціональне використання ресурсного і біологічного потенціалу, відновлення й охорона довкілля, між екологічної безпеки тощо	Гармонізація усіх форм прогресу з довкіллям
Генерування наукових відкриттів та розробок у нових поєднаннях знань, опрацювання теорій і методологій, прикладне освоєння знань, винаходи, інновації і високі технології	Інформаційне та облікове забезпечення, наявність доступу до інформації	Сталий розвиток (прогрес)

* Розроблено автором

Макрогенерації реалізуються в усіх чотирьох виділених генотипах макроекономічних систем на основі соціально-економічних і науково-інноваційних взаємодій у процесі виробництва, ринкового розподілу та споживання матеріальних благ і послуг, а також у процесі накопичення й застосування знань. Завдяки інституціональним організаційним структурам і механізмам ринку макрогенерації можуть бути створені в різних поєднаннях і з різною ефективністю, забезпечуючи різноманіття одержуваних результатів і конкурентоспроможність макроекономічних підсистем та мікроекономічних організацій на глобальному і локальному рівнях ринкового простору. Причому, життєвий цикл окремої макрогенерації для кожного генотипу різний і з часом може змінюватися.

Якщо економічні підсистеми розвиваються стохастично і різнонаправлено, то відбувається черговий сплеск (хвиля) економічної кон'юнктури, що забезпечує циклічний розвиток еволюційної макроекономіки, після якого настає економічний спад та опрацювання альтернатив і визначення чинників нової хвилі еволюційного розвитку економічних систем. При організації державного регулювання й окреслення цільових стратегічних напрямів розвитку еволюційної макроекономіки макрогенерації зливаються в послідовний ланцюг хвиль економічної кон'юнктури, забезпечуючи безперервний та поступальний еволюційний розвиток макроекономіки.

Групування макрогенерацій відповідно до генотипів макроекономічних систем дає змогу виділити і класифікувати відповідні їм чинники впливу на сталий розвиток, розгляд яких має особливе значення у межах нашого дослідження.

Макрогенерації соціального типу. До основних чинників середовища макрогенерацій цього типу відносять: громадську інтеграцію й утворення соціальних прошарків і груп, демократизацію та гуманізацію суспільних відносин, збереження національної самобутності й гідності, соціальний захист, зміцнення сімейних стосунків, виховання підростаючого покоління, доступність медичного забезпечення, освіти, відпочинку тощо. Ці макрогенерації опосередковано впливають на еволюційний розвиток макроекономіки, але під їх дією посилюється або знижується вплив економічних чинників на зародження й розвиток макрогенерацій будь-якого типу.

Макрогенерації економічного типу включають у себе галузеві, транскорпоративні та приватнопідприємницькі макрогенерації, що

забезпечують збільшення випуску галузевої і корпоративної продукції (послуг), зниження витрат виробництва, підвищення якості й конкурентоспроможності продукції (послуг). До чинників інституціонального середовища макрoгенерацій цього типу можна віднести нові способи накопичення й оновлення основного капіталу на базі знань та інновацій, нові форми менеджменту, організації і стимулювання економічної діяльності, стратегічне управління та планування випуску наукомісткої продукції, маркетинг ринку, інвестиційне та інноваційне програмування, кадрову політику й підвищення рівня кваліфікації працівників тощо.

Макрoгенерації інформаційного типу, що утворюють макрoгенерації на основі інтеграції зусиль творчих колективів і науково-практичних бухгалтерських співтовариств для проривів в нові галузі знань, які забезпечують розгортання науково-інноваційних циклів для матеріалізації відкриттів і винаходів в інновації і високі технології, що розширюють доступність знань і підвищують науково-інтелектуальний рівень людей, формують світоглядні, духовні та культурні цінності суспільства й кожного індивідуума окремо.

Макрoгенерації екологічного типу. До чинників цього типу макрoгенерацій можна віднести раціональне використання ресурсного і біологічного потенціалу, відновлення й охорону довкілля, межі екологічної безпеки, нехтування якими вибір сукупності альтернатив і поєднань чинників створює загрози не лише довкіллю, а й існуванню людської цивілізації. Результати розвитку системи «суспільство—навколишнє середовище—економіка—інформаційне забезпечення» втілюються в кількісному та якісному економічному зростанні, соціальному, духовному й інтелектуальному прогресі, в гармонізації людського суспільства з довкіллям і біогеоценозом. Тому для виміру макрoгенерацій відповідного генотипу, а також їх підсистем потрібні спеціальні критерії і показники.

Найбільш обґрунтовані й доступні економічні вимірники, що мають кількісні та якісні характеристики, причому, залежно від специфіки аналізу і прогнозування можуть застосовуватися різноманітні показники. Серед часто використовуваних в економічному аналізі — обсяг реалізованої продукції (послуг), частка продукції, що відповідає світовим стандартам якості, накопичення основного капіталу, прибуток, рентабельність, продуктивність праці, фондодача, частка випуску наукоємної продукції, частка продукції, що

створюється на базі високих технологій тощо. На макрорівні дії макрогенерацій економічного типу характерним критерієм є приріст валового національного продукту країни або валового внутрішнього продукту (ВВП), і, відповідно, їхній внесок слід вимірювати приростами в структурі ВВП протягом певного часу.

Як вимірники макрогенерацій соціального типу застосовують різноманітні показники, зокрема рівень прибутків на душу населення, забезпеченість житлом, якість медичного обслуговування, рівень культури і духовності, середню тривалість життя, демографічні показники і багато інших. Розглядаючи економічну природу макрогенерацій суспільно-соціального генотипу, можна констатувати, що переважна більшість з них ґрунтується на застосуванні знань і соціальних інновацій або ж вони побічно взаємозв'язані з чинниками науково-технічного прогресу. У свою чергу, багатогранні якісні та кількісні характеристики й вимірники соціального прогресу залежать від рівня розвитку макроекономіки, оскільки на формування соціальних передумов впливає динаміка економічного зростання, а в першу чергу від приростів ВВП і соціальної зорієнтованості бюджетних витрат. Відповідно соціальний прогрес функціонально, через систему суспільно-соціальних чинників, впливає на генерування знань та інновацій, а також на гармонізацію взаємодії соціуму з природним довкіллям і забезпечення екологічної безпеки.

Дія макрогенерацій інформаційного генотипу на прирощення знань та інновацій в основному характеризується якісними показниками, а кількісні вимірники виявляють себе переважно в рівні накопичених знань, у прирості інтелектуального капіталу, розвитку нових напрямів науки, творчості, культурі, а також у генеруванні прикладних форм у вигляді відкриттів, винаходів та інновацій, в організації науково-інноваційних циклів, що забезпечують відтворення основного капіталу на базі високих технологій і випуск переважно наукомісткої продукції, в розвитку нових інформаційних галузей, де головним критерієм вимірів виступає кількість створеної й обмінюваної інформації.

Макрогенерації інформаційного генотипу опосередковано впливають на усі інші макрогенерації, втілюючись у результатах не лише економічної, але і соціальної, екологічної, науково-інноваційної, культурної та інших видах діяльності. Крім того, науково-інноваційні макрогенерації забезпечують створення наукомісткої продукції,

сприяють впровадженню й використанню нових технологій, формують технологічні устрої і завдяки хвилевому характеру поширення сприяють циклічному розвитку еволюційної макроекономіки.

Велике значення для розвитку макроекономіки мають макрогенерації екологічного генотипу, оскільки всі вище перелічені генотипи макрогенерацій взаємодіють з довкіллям і споживають багато видів природних і біологічних ресурсів. Це спонукає макрогенерації мобілізувати елементи природно-біосферної системи на ліквідацію негативних наслідків усіх видів діяльності, а якщо збиток є непоправним реакція у відповідь природи може призвести до виникнення макрогенерацій, спрямованих на протидію збалансованому розвитку системи «суспільство—навколишнє середовище—економіка—інформаційне забезпечення» [212].

Застосування методології та інструментарію інституціонально-еволюційного підходу до дослідження макроструктури економіки дає змогу розширити межі досліджень, враховувати якомога більше чинників сталого розвитку й умов функціонування економічних агентів та обґрунтувати необхідність впровадження інновацій, як одного з основних чинників еволюції соціально-економічних систем, у спрямуванні до організованості ноосфери. Застосування цього підходу в умовах нерівноважних процесів з позиції макропотоків системи «потреби — ресурси», що змінюються та спирається на ідею дисфункції інститутів, може стати основною при розробленні інституціональної теорії макроефективності сталого розвитку соціально-економічних систем.

Для дослідження внутрішнього інституціонального середовища макрооб'єктів (макрогенерацій і макрогалузей) можна застосовувати методологію та інструментарій інтеграційного підходу, запропонованого Б.Г. Клейнером для аналізу інституціонально-еволюційного розвитку, в якому «...основною діяльності підприємства є інтеграція в просторі і в часі потоків матеріальних, фінансових, трудових, інформаційних і інших ресурсів, а також процесів культурної і інституціональної дифузії і імплантації» [123, с.128-135]. На думку автора, інтеграція цих процесів у локальних межах протягом тривалого часу спричиняє сталість багаторівневої структури внутрішнього простору. Застосування цього підходу до аналізу макрооб'єктів, на нашу думку, сприятиме виявленню та систематизації всіх значущих для функціонування макрооб'єктів компонентів їхнього внутрішнього

середовища, а також механізмів їх взаємодії між собою і з відповідними елементами зовнішнього середовища.

У межах даного підходу внутрішнє середовище будь-яких макрооб'єктів можна розглядати як своєрідну піраміду чинників, кожен із семи рівнів якої відображає одну з якісно різних складових внутрішньооб'єктного простору (рис. 1.9). Ієрархія залежить від їх мінливості: фундамент піраміди формують ті з них, що повільно змінюються, вершину — швидкозмінювані.

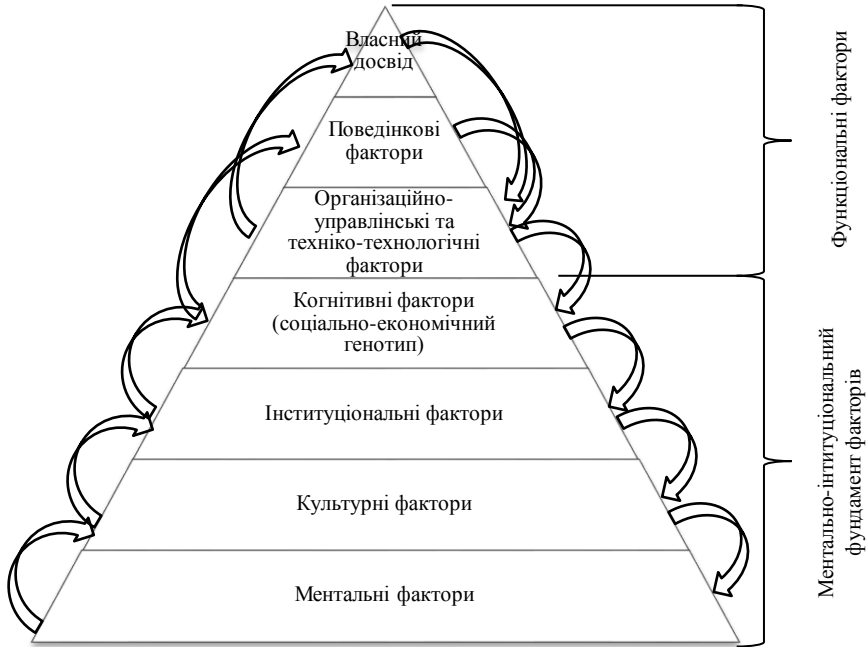


Рис. 1.9. Ієрархія внутрішніх факторів впливу на сталий розвиток соціально-економічної системи (ліві стрілки — вплив одного фактора на інший (формування фактора), праві стрілки — зворотний вплив («відтворення» фактора)*)

* Розроблено автором.

В основі піраміди — ментальні фактори, що відображають особливості учасників макрооб'єктів. Нестандартність ментальних підходів до вирішення складних проблем сучасності може стати ефективним резервом сталого розвитку.

Другий рівень представлено культурними чинниками внутрішнього середовища макрорегіонів (макрогалузей), які визначають характеристики взаємозв'язків, що склалися в макрооб'єкті. Корпоративна атмосфера, думка громадськості та суспільна свідомість, координація інтересів, готовність до компромісу, навички спільної діяльності, прийоми інтерпретації інформації, взаємна довіра тощо — все це становить корпоративну й національну культуру.

Наступний рівень — похідні інституціональні чинники макрооб'єктів з культурних і ментальних норм. Саме культура є живильним середовищем для інституціональної «флори» макрооб'єкта, тобто сукупності відносно сталих інститутів, а саме норм, правил, традицій, еталонів поведінки і т. п. Кожному макрооб'єктові, по-перше, властивий комплекс особливих норм і правил, що стосуються його легітимізації, відносин і координації діяльності членів тощо. По-друге, практично кожний макрооб'єкт має особливі внутрішні культурні та функціональні «мікроінститути», комплекс яких унікальний для цього об'єкта.

На четвертому шаблі піраміди — когнітивні чинники, тобто механізми колективного відбору, сприйняття й інтерпретації інформації про зовнішнє і внутрішнє середовище, а також опрацювання цієї інформації для екстракції і зберігання знань. Результат функціонування когнітивних механізмів — це своєрідна база знань, зосереджена усередині макрооб'єкта, але розподілена між окремими особами, групами, колективами, соціальними групами. Формування когнітивних чинників визначається й індивідуально-груповими особливостями мислення, і культурним середовищем, і системою інститутів макрооб'єктів.

Перераховані чотири базові рівні піраміди утворюють ментально-інституціональний фундамент чинників впливу на функціонування макрооб'єктів. Його зміна можлива тільки в довгостроковому періоді. Збереження й еволюція цієї фундаментальної структури забезпечується механізмами спадковості, що відтворюють його соціально-економічний генотип і сукупність успадкованих характеристик.

Функціональні чинники можна поділити на три групи:

– організаційно-управлінські й техніко-технологічні чинники — визначають організаційну структуру соціально-економічної системи або в короткостроковому плані обмеження на матеріальні потоки сировини і готової продукції;

– «зразки» (патерни) — відокремлюються залежно від ситуації в зовнішньому і внутрішньому середовищі. Ці фактори узагальнюють структурований та обумовлений досвід функціонування одночасно з рутинною ухвалення рішень, включаючи інформацію про «системні події», тобто події, важливі для еволюції системи;

– власний досвід — це чинники, що характеризують досвід функціонування, зокрема, вплив рішень, що приймаються, на результати діяльності, а також вплив функціональної інерції на поточну діяльність. Досвід діяльності фіксується в документах, а також зберігається в особистій та груповій «пам'яті» учасників і стає важливою частиною інтелектуального простору макрооб'єктів.

Компоненти внутрішньосистемного простору макрооб'єктів функціонують взаємопов'язано. Культурні, інституціональні й корпоративно-генетичні складові впливають на когнітивні процеси, а також на організаційно-управлінську структуру та її функціонування. Інформація про функціонування інших макрооб'єктів і досвід власної діяльності через пізнавальні механізми поступово впливає на ментальні особливості учасників і через них на культурне середовище й інституціональне середовище макргенерацій (макрогалузей). Це означає, що піраміду внутрішнього змісту слід розглядати не тільки у статичному, але і в динамічному аспекті.

Наявний і зворотний вплив: кожний рівень, окрім ментального, бере участь у процесі відтворення попереднього у вигляді кумулятивного лагового процесу з подовженням лагу в міру переходу від верхніх до нижніх рівнів. Результатом цього процесу, спеціалізованого для кожного рівня окремо і подібного до відтворювального циклу для макрооб'єкта в цілому, стає еволюція і модифікація його внутрішнього простору.

Застосування інтеграційного підходу дає можливість розробити загальну методологію дослідження чинників впливу інституціонального середовища на еволюціонуючий сталий розвиток макроекономічних систем різних рівнів.

Важливість врахування соціальних та екологічних (зовнішніх) чинників інституціонального забезпечення зародження, становлення й розвитку макро- і мікроекономічних систем обґрунтована нами і в межах другого підходу до дослідження інституціональних аспектів сталого розвитку, згідно з яким сам процес сталого розвитку позиціо-

нується як своєрідний інститут із властивими йому специфічними інструментами та механізмами регулювання. Як передумови необхідності застосування цього підходу необхідно назвати такі:

1. Сучасні ринкові механізми недосконалі, їм властиві «провали», пов'язані із зовнішніми соціально-екологічними ефектами і витратами.

2. Стівідношення економічної категорії ціни ресурсів та їх реальної цінності для кожного члена суспільства неоднакове, тому виникають неадекватні ситуації.

3. Вигоди (витрати) від економічного використання ресурсів легко вимірювані, їх можна постійно переглядати відповідно до змін світової кон'юнктури, тоді як вигоди (витрати) від природоохоронних і соціальних заходів відображаються в аналізі «витрати-вигоди» не повністю й тому недооцінюються або зовсім не враховуються.

4. Багатьом природним і соціальним ресурсам (суспільні блага та трудові ресурси) характерна відсутність специфікованих прав власності, на яких впливає ефективність їх використання в ринковій системі.

5. Не враховуються побічні наслідки господарської діяльності, що позначаються на соціальних та екологічних умовах населення.

Практично реалізувати ефективну інституціональну політику, що включає в себе формування інфраструктурних і нормативно-правових інститутів як основи для підвищення екологічної якості та зниження пов'язаних із цим трансакційних витрат, варто шляхом створення умов для активізації діяльності господарюючих суб'єктів в напрямі її екологізації за допомогою специфікації прав власності на природно-ресурсний потенціал; розроблення системи показників, що дають змогу оцінити і зіставити рівень та якість життя населення на території ведення господарської діяльності до і після реалізації природоохоронних заходів; становлення й розвиток ринку екологічних і соціальних послуг, зокрема здійснення екологічного менеджменту, аудиту, страхування, ліцензування та ін.

На сучасному етапі розвитку економіки і суспільства розроблення та застосування таких методів господарювання, які б враховували природну рівновагу з соціальним добробутом з боку мінімальних шкідливих впливів або сприяли поліпшенню природного потенціалу, вимагає від суб'єктів господарювання оцінки його впливу на навколишнє середовище і проведення заходів щодо зменшення соціальної

деградації. Головним інструментом, покликаним вирішувати це завдання на рівні підприємства, є бухгалтерський екологічний облік або облік у сфері природокористуванні [183].

Загальноприйнятим інструментом компенсації збитку, завданого довкіллю, вважається механізм диференційованих виплат за здійснення діяльності, пов'язаної з експлуатацією природно-ресурсного капіталу. Проте цей механізм досить складний і вимагає безлічі узгоджень прав і обов'язків сторін, нормативно-правове незакріплення яких, навіть у разі досягнення компромісу й укладання договору, може негативно позначитися на підвищенні його вартості. Для спрощення процедури укладання угод і зниження відповідних витрат необхідно забезпечити технічну можливість проведення переговорів, розробити алгоритм врегулювання спірних питань, що стосуються відносин сторін господарської діяльності. Створення й інституціональне закріплення механізму ухвалення рішень за чіткого розмежування прав реципієнтів і господарюючих суб'єктів при експлуатації природно-ресурсного капіталу забезпечить інтерналізацію зовнішніх витрат, пов'язаних з екологічним чинником економічного зростання і соціального піднесення, що дасть змогу значно зменшити транзакційні витрати обох сторін.

Основою забезпечення раціонального використання природного капіталу має стати чітко визначені майнові права на нього. У цьому разі зовнішні витрати, пов'язані з експлуатацією природного капіталу інтерналізуються і стають внутрішніми витратами власника, який самостійно розробляє стратегію володіння, користування й розпорядження наявними ресурсами. Це може бути заощадження на витратах (у разі організації власного виробництва, пов'язаного з шкідливими відходами), отримання прибутку від оренди природного капіталу, пошуку додаткових прибутків від організації наприклад туристичного бізнесу, що вимагає збереження якості природного середовища та соціального добробуту місцевої громади. Таким чином, проблему зовнішніх ефектів і зовнішніх витрат можна частково розв'язати за допомогою специфікації прав і відносин власності на природно-ресурсний капітал.

Один з основних напрямів підвищення якості сталого розвитку соціально-економічних систем є створення і стимулювання ринку екологічних послуг як сукупність відносин суб'єктів господарської діяльності та власників природно-ресурсного капіталу, пов'язаних із

забезпеченням дотримання норм, стандартів, вимог і угод стосовно довкілля, охорони й екологічної безпеки виробничої діяльності (обов'язкове екологічне страхування, екологічний аудит, еколого-економічне ліцензування, стандартизація, сертифікація, верифікація тощо); введення стандартів і норм спеціального виду соціального й екологічного обліку, за яким усі користувачі соціальних і екологічних ресурсів матимуть рівноважні права й обов'язки.

Для досягнення відповідності всіх складників в системі «суспільство—навколишнє середовище—економіка—інформаційне забезпечення» (див. рис. 1.8) підприємствам необхідно активно впроваджувати екологічний та соціальний менеджмент, в системі якого підвищена увага приділяється «формуванню в структурах адміністративного управління політики і планів, розподілу відповідальності, підготовці кадрів, нормуванню і документуванню діяльності, тобто усьому тому, в чому ми програємо розвиненим країнам» [271, с.], що дозволяє поєднати захист довкілля і соціальний захист з виробництвом за допомогою спільної дії системи менеджменту якості, екологічного менеджменту й адміністративного управління в єдину систему екологічного та соціального обліку.

На основі встановлених тверджень В.М. Жука [93, с. 18] та власних спостережень є підстави стверджувати, що в результаті впровадження систем екологічного та соціального обліку можна отримати такі позитивні ефекти в системі «суспільство—навколишнє середовище—економіка—інформаційне забезпечення»:

- рахунки бухгалтерського обліку підприємства кореспондуватимуться з природоохоронною та соціальною діяльністю та відображатимуть вплив витрат, ризиків і зобов'язань унаслідок цієї діяльності на фінансовий стан;
- для прийняття інвестиційних рішень інвестори керуватимуться інформацією з обліку заходів і витрат, пов'язаних з екологічною та соціальною діяльністю;
- питання екологічної та соціальної діяльності будуть і предметом управлінської діяльності: менеджери повинні виявляти й розподіляти природоохоронні витрати у такий спосіб, щоб продукція була правильно оцінена й інвестиційні рішення базувалися на реальних соціальних витратах і вигодах;
- специфічні види виробництв, такі як в агропромислових пі-

дприємствах, матимуть переваги в конкурентній боротьбі, якщо вони доведуть, що їхня продукція безпечна в екологічному та соціальному аспекті;

– екологічний і соціальний облік стане запорукою досягнення сталого розвитку.

Становлення й розвиток екологічного та соціального обліку ставить питання про необхідність формування інфраструктурних інститутів як державних і комерційних структур з нормування та квотування природокористування, сертифікації виробів за екологічними ознаками, укладання угод з купівлі-продажу прав на забруднення, ведення екологічного обліку, екологічного аудиту, екологічного страхування та ін.

Ще одним внутрішнім чинником сталого розвитку соціально-економічних систем слід розглядати вдосконалення політики ресурсозбереження, що передбачає переробку відходів виробництва, використання нетрадиційних і поновлюваних джерел енергії й низки інших заходів. За відповідного економічного обліку вплив екологічного та соціального чинника на ефективність ресурсозбереження виявиться набагато вищим порівняно з природоємністю, що доводить економічний розвиток розвинених країн в останні два десятиліття. Спроби раціонального використання природних і соціальних ресурсів мають бути підтримані в конкретному регіоні за умови узгодження інтересів різних груп населення і закріплені такими інститутами, як: органи законодавчої і чинної влади України через систему податкових пільг і субсидій на ведення природоохоронної та соціальної діяльності. У цьому разі господарюючі суб'єкти, що здійснюють економічну діяльність на цій території, будуть зацікавлені у вирішенні проблеми раціонального використання природних і соціальних ресурсів.

Окрім вищесказаного, варто наголосити, що суть економічного зростання, при використанні сучасних способів його виміру, спотворюється інституціональними «паستками», як «аномалія продуктивності» та «асиметрія чинників». Аномалія продуктивності означає відсутність обліку впливу втрат природного середовища на величину валового національного доходу, з одного боку, та його збільшення у разі відновлення функцій соціального середовища — з іншого боку. У результаті збільшення валового внутрішнього продукту не тягне за собою екологічних та соціальних проблем. Викладене свідчить про те, що «традиційна система бухгалтерського обліку не є придатною для

адекватного врахування екологічних впливів підприємства і виконання функцій екологічно свідомого управління і контролю» [67, с. 678].

У нинішніх умовах стає очевидним, що концептуальне прогнозування майбутніх сценаріїв розвитку суспільства можливе лише на основі інтегрованого інституціонально-еволюційного підходу, що найбільшою мірою відображає складну специфіку сучасного світового соціально-економічного розвитку з акцентуванням уваги на інноваційній спрямованості цього процесу з обов'язковим урахуванням внутрішніх і зовнішніх чинників підприємства та гармонізацією усіх форм розвитку з довкіллям.

Зважаючи на низку об'єктивних обставин, саме інституціональні чинники в організації процесу взаємодії сталого розвитку й моделі економічного зростання набувають особливого значення. Зміна життєвих циклів соціально-економічної системи, як і будь-якої складної само організованої динамічної системи відбувається нелінійно, через біфуркації. Впорядкування системи після біфуркацій і хаосу може здійснюватися із залученням будь-якої з декількох можливих базових структур — потенційних атракторів. Зміна циклів супроводжується кардинальними змінами у структурі системи. У цих умовах виникає потреба в базових регулювальниках, які покликані захищати систему від «руйнування до основи» в період біфуркацій і створювати передумови для переходу в режим «керованого», «творчого» хаосу. З позицій сталого розвитку кризу біфуркації в економічній системі слід використовувати для її якісної перебудови на основі інновацій, а перехід від початкової її якості до нової має бути з найменшими економічними, соціальними та екологічними втратами.

Сучасна економіка, як система відносин і взаємодій, постійно ускладнюється, що супроводжується збільшенням частки трансакційних витрат у загальній структурі витрат підприємства. Значна їх частина пов'язана із відносинами власності, їх встановленням, забезпеченням і реалізацією, а також із ринковою взаємодією, асиметрією інформації, ризиками та невизначеністю [227, с. 21]. Необхідно використовувати ефективні механізми зниження трансакційних витрат, інакше економіка не витримає цей зростаючий тягар. Ці механізми припускають розвиток довірчих відносин, що стають надто важливі в економічному просторі. Якщо населення не має довіри до уряду, а уряд не довіряє йому, то економіка не може стійко розвиватися. Тому кардинально зростає роль інститутів в економічно-

му житті, що формують довірчі стосунки.

Соціо-еколого-економічна система України сьогодні не здатна розвиватися в самопідтримувальному режимі. Для цього потрібно послідовно створювати сукупність елементів неформального і формального інституціонального середовища, що регулюватимуть взаємини між державою, виробниками і споживачами, формуватимуть інституціональний механізм відтворення цих відносин в умовах мінливої ситуації.

Основні напрями інституціональної політики забезпечення сталого розвитку соціально-економічних систем мають передбачати:

1) створення умов для активізації екологічної діяльності господарюючих суб'єктів за допомогою специфікації прав власності на природно-ресурсний потенціал;

2) формування інфраструктурних і нормативно-правових інститутів як основи підвищення якості та зниження трансакційних витрат, пов'язаних із забезпеченням сталого розвитку в межах соціо-еколого-економічної системи;

3) удосконалення політики ресурсозбереження, що передбачає переробку відходів виробництва, використання нетрадиційних і поновлюваних джерел енергії та низку інших заходів;

4) створення і стимулювання ринку екологічних послуг, що є сукупністю відносин суб'єктів господарської діяльності і власників природно-ресурсного капіталу, пов'язаною із забезпеченням дотримання норм, стандартів, вимог і угод;

5) впровадження в підприємствах сучасних систем екологічного і соціального обліку та менеджменту; 6) вдосконалення системи макроекономічних показників сталого економічного розвитку з урахуванням соціальних і екологічних чинників. Реалізація вказаних напрямів сприятиме економічному зростанню, поліпшенню соціальних умов життєдіяльності суспільства при рівноважному природокористуванні, узгодженій взаємодії кожної із сторін цього процесу через інституціональне регулювання, що забезпечує сталість розвитку суспільства.

Сучасна еволюційна динаміка свідчить про поступовий рух цивілізації до ноосфери, що забезпечується еволюційним розвитком макроекономіки та її підсистем на основі знань і інновацій.

Базисом розвитку системи «суспільство—навколишнє середовище—економіка—інформаційне забезпечення» і первинним ступе-

нем руху до ноосфери стає еволюційна економіка, заснована на знаннях і інноваціях, а її першим етапом є розвиток «інноваційної економіки» у процесі еволюційного переходу до ноосфери. Саме у межах інноваційної економіки в Україні необхідно першочергово формувати генотип макроекономічної підсистеми, що пріоритетно забезпечує макрорегенерації в галузі знань та інновацій на основі інтеграції зусиль творчих колективів і наукових співтовариств на благо сталого розвитку.

У розділі окреслено теоретичні аспекти формування концепції сталого розвитку в сучасних умовах глобалізації світової економіки. Грунтуючись на результатах аналізу історичного удосконалення економічних та облікових теорій можна зробити наступні висновки.

1. На основі досягнень вітчизняних та іноземних учених, що займалися всебічним дослідженням сталого розвитку як категорії, пропонується удосконалене визначення сталого розвитку підприємництва, що являє собою як керований процес, спрямований на зміцнення конкурентних переваг, досяжних на основі технологічних інновацій, забезпечення можливості збільшення асортименту продукції та послуг, зниження виробничих витрат, а також здатність протистояти внутрішнім і зовнішнім економічним, соціальним, екологічним, природно-кліматичним, фінансовим чинникам, адаптуватися до мінливих умов виробництва, зберігаючи та/або покращуючи початкову рівновагу.

2. З огляду на сучасні проблеми сталого розвитку, які найповніше відображені в триєдиній концепції стійкого розвитку, проаналізовано економічний підхід до концепції сталості розвитку, соціальну складову сталості та забезпечення цілісності біологічних і фізичних природних систем з позиції екології, що дало змогу побудувати рівневу структуру суб'єктів сталого розвитку від глобального рівня до рівня окремого підприємства.

3. При застосуванні теоретико-методичного підходу до комплексного розуміння сутності поняття сталого розвитку в межах глобального, регіонального та локального рівнів управління визначено, що керований процес обліку є засобом зміцнення індикаторів стану, рушійної сили та реагування на перетині еко-соціальних та економічних проблем. Така сукупність дає підприємству можливість гармонійно розвиватися підтримуючи зв'язки із зовнішнім та внутрішнім середовищем, що і є практичною реалізацією концепції сталого

розвитку: економічні індикатори запобігають ситуації банкрутства підприємства; екологічні індикатори дають можливість ефективно функціонувати у просторових межах підприємства, використовувати ресурси доквілля без завдання шкоди; соціальні індикатори відображають відгук суспільства на політику підприємства, що дає змогу вести конструктивний діалог підприємства і спільноти.

4. Аналіз розвитку інституціоналізму засвідчує, що він виник не як цілісна теорія, а як сукупність підходів, об'єднаних ключовими ідеями. У межах інституціоналізму виділяють два методологічні підходи: «старий» інституціоналізм і нову інституціональну економічну теорію. За умов нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку формується науковий фундамент ефективного забезпечення реформування й розвитку обліку через використання знань про стан, ієрархію і взаємодію всіх його складових. Тобто бухгалтерський облік є не тільки керованим засобом реєстрації суспільно-економічних процесів, а й окремим інститутом, який без обмежень може бути складником інституціональної моделі сталого розвитку.

5. Сформовано склад інституціонального середовища з виділенням інституту бухгалтерського обліку, який виконує основні функції у вимірі, реєстрації та передачі інформації про сталий розвиток економічних, соціальних та екологічних систем. Базові інститути сталого розвитку представлені загальними інститутами економіки: інститут власності, законодавча система, інститут екології і суспільства, вищої освіти та бухгалтерського обліку.

6. Уніфіковане визначення інституціонального середовища сталого розвитку розширюється керованими процесами інституту бухгалтерського обліку та є сукупністю формальних законів, правил і процедур та неформальних угод, звичаїв і норм. Бухгалтерський облік при цьому розглядається як особлива форма організації суспільства, яка формує закони, правила і процедури і їм же підпорядковується, реалізує їх за допомогою своїх інститутів.

7. З огляду на загострення проблем соціально-економічних систем сталий розвиток можна розглядати як процес, що здійснюється в певному інституціональному середовищі та забезпечує функціонування системи «суспільство—навколишнє середовище—економіка—інформаційне забезпечення». Інформаційне забезпечення охоплює знання, уміння, навички, інформацію, облік, аудит, інновації, які накопичуються в процесі діяльності, пізнання та самовдосконалення і

стають засобом вирішення проблем гармонізації взаємодії «суспільство—навколишнє середовище—економіка».

8. На підґрунті виокремлення основних макргенерацій системи «суспільство—навколишнє середовище—економіка—інформаційне забезпечення» сформовано зовнішні чинники й умови сталого розвитку, які зумовлюють соціальний, економічний, екологічний та інформаційний розвиток (прогрес). Інформаційне й облікове забезпечення та наявність доступу до інформації є визначальним вимірником та чинником сталого розвитку.

9. Обґрунтовано необхідність впровадження інновацій в обліку, що будується на основі ієрархії внутрішніх факторів впливу за ментально-інституціональною та функціональною приналежністю, що дає змогу розробити загальну методологію дослідження чинників впливу інституціонального середовища на еволюціонуючий сталий розвиток макроекономічних систем різних рівнів.

РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІД ВПЛИВОМ ДОКТРИН СТАЛОГО РОЗВИТКУ

2.1. Еволюційний підхід дослідження розвитку доктрин сталого розвитку в облікових теоріях

Нині Україна проходить критично важливий для свого розвитку період докорінних трансформацій, результатом якого є перехід до нової соціокультурної якості суспільства. На нашу думку, найважливіша науково-практична проблема оптимізації трансформаційних процесів полягає у визначенні таких досить очевидних «надзавдань» управління, вирішення яких дасть змогу автоматично «згладжувати» (а по можливості й виключати) негативні наслідки неминучої узгодженості різнорівневих неоптимальних рішень, що приймаються і реалізуються при одночасній реалізації безлічі різних програм, концепцій, проектів тощо.

Найбільш загальним формулюванням подібного надзавдання є вимога активізації та стимулювання інтеграційно-адаптаційних процесів, тобто багатofакторних і багатосуб'єктних процесів, що поширюються на всю структуру суспільства і спрямованих, передусім, на досягнення його цілісності, сталості, здатності до саморегуляції, впровадження досягнень науково-технічного прогресу в умовах комплексної трансформації суспільства, пов'язаної з його переходом до нової соціокультурної якості з участю в загальносвітових глобальних процесів. Одним із найважливіших інтеграційно-адаптаційних процесів нині є перехід до обліку сталого розвитку, тобто реалізація стратегії перехідного періоду до такого стану природи і суспільства, який характеризується як епоха коеволюції та ноосфери.

Однією із головних стратегій вирішення соціально-екологічних проблем світу є «Sustainability accounting». Повністю визнаного чи підтвердженого перекладу даного терміна у вітчизняній економічній літературі України та у виданнях країн пострадянського простору досі не було. Тому, пропонуємо переклад цієї категорії як «облік сталого розвитку» (accounting з англ. «бухгалтерський облік», sustainability з англ. «сталий розвиток») [201], або скорочено «облік сталого розвитку».

Облік сталого розвитку досить часто розглядається у наукових працях вітчизняних і закордонних учених як окремі два види обліку: соціальний і екологічний. Тому наше дослідження ретроспективних і

сучасних тенденцій вивчення обліку сталого розвитку необхідно об'єднати з двох напрямків: екологічного і соціального обліку.

Тривалий 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 [287, 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 і послуг, створення екологічних чистих технологій, відновлення соціальної привабливості.

Для досягнення цих цілей структура управління суб'єктів господарювання має враховувати необхідність одержання релевантної інформації про вплив підприємства на різні сторони життя суспільства, перелічені вище. Дедалі частіше у звітах компаній, засобах масової інформації та виступах політиків (як західних, так і вітчизняних) наводяться 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, що характеризує економічний і соціальний стану суспільства» [203, с. 623]

Усвідомлення проблеми веде до формування облікової функції екологічних показників. В основах наукових положень про бухгалтерський облік, закладених Лукою Пачолі, можна знайти підхід до пояснення причинно-наслідкових зв'язків будь-якого облікового завдання. Запропонований ним спосіб подвійного запису відображено у провідного французького бухгалтера П. Гарньє у вигляді: кредит – причина, дебет – наслідок [124, с. 240].

Поняття обліку сталого розвитку виникло у період стрімкого розвитку бухгалтерського обліку в ширшому сенсі у період минулих сорока років минулого століття, і у вузькому сенсі — протягом останніх десяти років. Розвиток простежувався 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 та інструментами у напрямку сталого розвитку, передбачає розширення або модифікацію традиційної системи фінансових витрат та управлінського обліку. Попередні твердження можна узагальнити наступним чином: «удосконалення обліку сталого розвитку дозволяє повністю переоцінити користь та значення соціальних, екологічних і економічних переваг та ризиків, одночасно впливаючи на загальну систему обліку» [478, с. 375-376].

Розвиток обліку сталого розвитку можна поділити на кілька 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 триває до теперішнього часу. Ці часові межі відокремлюють періоди емпіричних вивчень, нормативних тверджень, філософського обговорення, навчальних програм, літератури і появи регулівних структур [456].

Тільки з 60-х рр. ХХ ст. у багатьох країнах спробували визначити масштаби витрат, зумовлених погіршенням якості довкілля внаслідок його забруднення за допомогою обліку, що охоплюють економічну складову збитку. Наприкінці 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» [211, с. 54]. Це були перші спроби вплинути на формування облікової інформації щодо екологічних факторів впливу на виробництво і суспільство в цілому.

У кінці 1970-х р. було опубліковано великий обсяг емпіричної інформації та низку фундаментальних робіт, що посилаються на створення моделей, які заохочують розвиток соціального обліку, однак у попередніх працях належно не висвітлювалися проблеми суб'єктивного аналізу соціальної та екологічної складової. Об'єктом дослідження соціального виміру бухгалтерського обліку були

звичайні працівники підприємства або продукція, яку вони виробляють. Екологічні питання порушувалися як недиференційовані питання соціального обліку та звітності [456, с. 484-485]. Екологічний вплив розглядали в контексті впливу на земельні ресурси, повітря, води, візуальної, естетичної та іншої форми забруднення, твердих форм забруднення [456, с. 486]. У цей період дослідники обґрунтували перші ідеї визначення розрахункових цін оптимального плану (shadow prices), відображаючи наслідки впливу зовнішніх факторів впливу на сталий розвиток. Внесок цього періоду став відомим як розвиток соціального аудиту, методологію якого майже ототожнювали із звичайними історичними фінансово-бухгалтерськими звітами [456, с. 487-488].

У цей час ні стандарти фінансової звітності, ні регулівні правила не були розвинені достатньо. Емпіричні дослідження мали описовий характер. Хоча деякі моделі й подібні нормативні твердження стали предметом багатьох досліджень, однак філософські дебати не набули широкого поширення [456, с. 500].

У 1970-х рр. компанія Abt Associates проводила серію соціального аудиту, результати якого висвітлено у її 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» [411, с.149.]. Це можна вважати першими кроками в оцінці соціальної складової бізнесу та висвітлення їх у різних звітах.

Від початку 70-х рр. минулого століття у країнах Європи і Північної Америки було запроваджено юридичну відповідальність за завдання шкоди довкіллю, що призводило до додаткових фінансових втрат підприємств. Зважаючи на це, підприємство почали оцінювати відповідність своєї діяльності нормам екологічного законодавства. За деякими ознаками такий підхід відповідав фінансовому аудиту й тому одержав назву екологічного аудиту [425, с. 12].

Міністерство навколишнього середовища Франції, починаючи від згаданого періоду (70-х рр.) надає звіт про державні витрати в таких сферах: асенізація — очищення; повітря; шум; відходи; прибирання вулиць; екологічна спадщина; дослідження й розвиток суспільства; управління станом довкілля [168, с. 10].

На думку фахівців Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), наприкінці 70-х рр. XX ст. у країнах Європи —

членах ЄС, збиток від забруднення довкілля становив 3-5% валового продукту [207, с. 21].

У 1973 р. вперше опубліковано керівні принципи стосовно методів розрахунку обсягу витрат, пов'язаних із природоохоронними заходами хімічних підприємств Німеччини, на основі рекомендацій відділу економіки підприємств Німецької асоціації хімічної промисловості (Verband der Chemischen Industrie e.v.) [115, с. 11].

У 1974 р. було розроблено Норвезьку систему рахунків з детальною структурою й необхідною інформаційною базою рахунків для економічно стратегічно важливих ресурсів, таких як нафта, газ, електроенергія, а також для обліку обсягів викидів в атмосферу. При цьому ця система була спрямована на відображення потоків речовини.

Перша спроба створити розширену систему екологічного обліку «Система впливу — відгук» належить Канаді (1976 р.). Згодом у Франції розробили Систему обліку природної спадщини, концептуальною особливістю якої є наявність трьох груп рахунків [53].

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 іншого — з основною схемою (агентами є фізичні та юридичні особи, яких класифікують відповідно до використовуваної системи національного обліку). Пріоритети систем рахунків природної спадщини зумовлені національними відмінностями (на економіку Франції меншою мірою, ніж у Норвегії і Канаді впливає експлуатація природних ресурсів). Якщо у Франції пріоритет за натуральними показниками, що характеризують довкілля, то багато інших країн, не погоджуючись з таким підходом, розробляють різні методи вартісної оцінки природних ресурсів [327, с. 4].

Перша третина 1981-1990 рр. характеризується удосконаленням соціальної складової звітності, а далі — посиленням наукового інтересу до екологічного обліку з переважанням спеціалізації у науковій літературі, оскільки попередні експериментальні дослідження були більш аналітичними. Основна увага в соціальних проблемах вже сконцентрувалася на екологічних регулюваннях як засобу зменшення екологічної шкоди. Нормативні положення і моделі будувалися з урахуванням екологічної складової. У розглянутому періоді було закладено підґрунтя розвитку методології соціального і екологічного обліку [456, с. 490-491]. Незважаючи на збільшення

значення концептуальних умов, стандартів звітності та нормативних актів, нівелюється вплив індивідуальної інтерпретації у фінансовій звітності, постає потреба визначеної й відповідної структури соціального та екологічного обліку. У цей період становлення обліку сталого розвитку уповільнюється впровадження нормативних положень, але проводиться більше фундаментальних досліджень, публікуються наукові праці, в яких розглядаються філософські питання [456, с. 490-491].

Історично першою системою регулювання екоменеджменту вважається «Відповідальна турбота» (Responsible Care Programme). Цю систему, що є прообразом міжнародного стандарту, було прийнято в Канаді у 1984 р., потім вона поширилася в хімічних компаніях США, а після 1989 р. почала впроваджуватися в хімічній промисловості країн Євросоюзу [334, с. 289].

Цікаві пропозиції містять «Основи розвитку екологічної статистики (ОРЕС) ООН» і роботи Європейської економічної комісії в області статистики довкілля (ООН, 1984, 1988, 1991) [277, с. 13]. У 1984 р. Національне агентство з охорони навколишнього середовища США розробило концепцію аудиту для федеральних агентств. Близько 40 з них до 1987 р. розробили свої програми екоаудиту [277, с. 12]. Агентство з довкілля охорони США прийняло 9 липня 1986 р. основи політики в області екоаудиту [277, с. 19].

У 1986 р. у Франції була розроблена й опублікована першу серію субрахунків довкілля. Ці рахунки описували:

- управління континентальними водами (1975-1983);
- знищення і переробку відходів (1978-1983);
- природні простори (національні парки (1974-1983), регіональні парки (1975-1980)), що охороняються;
- охорону морських просторів (1982);
- полювання (1983).

Для деяких видів діяльності (переробка відходів, полювання) було визначено суміжні послуги (пакети для сміття та ін.) [277, с. 10]

У Нідерландах (1989) проводяться паралелі між основними макроекономічними показниками і обсягами викидів (абсорбцією) забруднювальних речовин; величину завданого довкіллю збитку порівнюють з природоохоронними витратами [277, с. 9].

У 1989 р. Світовий банк видав керівництво про оцінку впливу на довкілля, яке стало логічною кульмінацією зростаючого інтересу

протягом багатьох років до його збереження за стрімкого розвитку суспільства. Аналіз стану природного довкілля був визнаний важливим у межах трьох аспектів аналізу — фінансового, економічного і технічного [502, с. 60].

Наприкінці 80-х років почали публікуватися перші екологічні звіти, таких компаній, як БАСФ (BASF), Норск Гідро (Norsk Hydro) і Бритиш Ейрвейз (British Airways) [502, с. 65].

У 1989-1998 рр. компанією Ben&Jerry був підготовлений звіт для зацікавлених сторін: місцевих співтовариств, персоналу, споживачів, постачальників та інвесторів. До звіту було додано додаткове незалежне аудиторське роз'яснення [501, с. 23].

Стосовно розвитку соціального обліку, то йому приділяли менше уваги, ніж екологічному. Пожвавлення інтересу до соціальних проблем припало на початок 90-х років [479].

Період 1991-1995 рр. минулого століття також характеризується майже повною перевагою екологічного обліку порівняно із соціальним. Відповідно було запропоновано низку положень щодо регламентації екологічного аудиту, а особливо для розвитку системи екологічного менеджменту. Однак на той час ще була слабо розвинута регулівна 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 відбувався повільніше у країнах Європи порівняно зі США, Канадою або Австралією. Прогрес побудови та становлення обліку сталого розвитку був нерівномірний, але пришвидшився порівняно із соціальним обліком. У цей час було опубліковано декілька навчальних посібників і журнальних статей, які висвітлювали питання соціального та екологічного обліку. Проте у цих працях була відсутня нормативна (філософська) складова в межах бухгалтерського обліку. Система екологічного обліку не переглядалася з часів її появи у 1970-х роках, тому сталий розвиток у поєднанні з управлінським обліком почали більшою мірою привертати увагу до себе вчених і топ-менеджерів [456, с. 496-499].

Конвергенція всесвітніх найбільших ринків у поєднанні з глобальними і регіональними колапсами, досягаючи апогею в азійській фінансовій кризі у 1997-1998 рр. і бухгалтерський крах корпорації Енрон у 2001 р., стали спонукальним мотивом зосередження уваги на міжнародному і національному бухгалтерському обліку [402, с. 7-8].

Для цього періоду характерна поява нових публікацій з питань бухгалтерського обліку та сталого розвитку. Завдяки поглибленій увазі до обліку сталого розвитку професією бухгалтера повністю було вичерпнуто, переглянуто з урахуванням викликів всесвітнього руху сталого розвитку. Висунуто багато нових тверджень і пропозицій про збільшення ваги сталого розвитку в національних і міжнародних системах [447, с. 1] У період значного поширення й актуальності сталого розвитку навіть такі глобальні організації, як ООН та Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), спонсорували проведення досліджень щодо розвитку та поширення обліку сталого розвитку [447, с. 2; 405, с. 30] Тепер екологічний облік став основною складовою та уособлював зміст обліку сталого розвитку.

Практичні рекомендації засновника сучасної теорії обліку сталого розвитку Р. Грея, визнані світовою науковою спільнотою на саміті сталого розвитку 2002 року, кардинально змінили попередню модель базової методології обліку сталого розвитку [451, с. 7]. Пропозиції Р. Грея зводяться до того, що всі потоки інформації як фінансові, так і не фінансові можна представити у формі бухгалтерського обліку [434, с. 18]

Завдяки використанню різних методів і прийомів простежується прискорення розв'язання проблеми визначення та становлення системи обліку сталого розвитку. Було визначено, що попередні теорії економічного розвитку і діяльність людства не є правильними векторами сталого розвитку.

Становленню обліку сталого розвитку сприяло обґрунтоване визначення та формування нової звітності сталого розвитку. Масштабні інноваційні дослідження організацій з відсутніми ознаками «маркетингової міопії» довели, що аспект сталості в обліку та звітності є критично важливим [435]. Зважаючи на це, було створено Міжнародну Федерацію Бухгалтерів (IFAC), яка мала сприяти розвитку й підвищенню статусу професій бухгалтера та гармонізації стандартів обліку, що на сьогодні об'єднує 175 членів із понад 130 країн і представляє понад три мільйони бухгалтерів у всьому світі [445].

Від 90-х р. минулого століття багато комерційних банків економічно розвинених країн почали використовувати екологічний аудит з метою попередження ризику неплатежів по позиках своїх позичальників у зв'язку з їх діяльністю у сфері довкілля [379].

Світовий і Європейський банк реконструкції і розвитку почали

широко використовувати екологічний аудит для оцінювання минулої і поточної діяльності фінансованих компаній [291, с. 36]. Світовий банк тісно співпрацював з ООН в напрямі перегляду національних рахунків. Був запропонований облік екологічного чинника шляхом інтеграції з існуючими системами національних рахунків і доповнення відповідною статистикою по довкіллю і природними ресурсами — через введення нового набору рахунків [291, с.63].

Закон про захист довкілля від забруднення, прийнятий США в 1990 р. (Pollution Prosecution Act), надав великі повноваження Відділу по карному переслідуванню (Office of criminal enforcement). Основним у його діяльності є виявлення тих, хто підлягає притягненню до відповідальності в адміністративному або цивільному порядку. Передбачено, що порушення, виявлені добровільно або виправлені завдяки програмі екоаудиту, не можуть бути предметом розгляду в карному порядку. Департамент юстиції визначив, що всі добровільні зусилля щодо запобігання екопорушень, надання допомоги слідству розглядаються як пом'якшувальні обставини. Однією з них є наявність програм екологічного аудиту [503, с. 18].

Упродовж останніх трьох десятиліть (1960-1990) у більшості країн, передусім розвинених, значно збільшувалися витрати на природоохоронну діяльність і соціальну безпеку. Загальна величина їх нині становить десятки і сотні мільярдів доларів, і вони значною мірою відшкодовуються підприємствами-природокористувачами. Проте почали приділяти поглиблену увагу обліку цих витрат і управління лише на початку 90-х років ХХ ст.

У 2004 р. принц Уельський став ініціатором заснування проекту Accounting for Sustainability (A4S), що перекладається як «Облік для сталого розвитку». Головна місія проекту полягала в комплексному вирішенні проблеми звітності й обліку ХХ ст. Проект закликає лідерів у фінансово-бухгалтерських колах до активізації фундаментального орієнтування у напрямку сталих бізнес-моделей і сталої економіки. Проект A4S має два глобальних підрозділи: мережа облікових структур (Accounting Bodies Network) із провідними бухгалтерами світу у своєму складі та об'єднання топ-менеджерів, місією якого є пошук шляхів трансформації фінансової та облікової інформації для досягнення сталого розвитку [397].

На основі узагальнення досліджень з історії виникнення та усталення методологічних понять сталого розвитку і його обліку нами побудовано поетапну модель еволюції та становлення обліку сталого

розвитку (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Поетапна модель еволюції та становлення обліку сталого розвитку*

*Складено автором.

Результати ретроспективного аналізу виникнення та становлення екологічного й соціального обліку стали підґрунтям для формування загальної моделі еволюції обліку сталого розвитку, що охоплює такі періоди: зародження принципу сталості та сталого розвитку, зародження соціального і екоаудиту, започаткування методології соціального й екологічного обліку, остаточне визначення методології обліку сталого розвитку, удосконалення методології обліку сталого розвитку на принципах ментальності.

Проведене дослідження становлення соціального й екологічного обліку дає підстави стверджувати, що вони становлять основу обліку сталого розвитку, який покликаний за допомогою врахування соціальної й екологічної інформації давати змогу користувачам формувати правильну економічну стратегію, що буде задовольняти інтереси бізнесу, соціального й екологічного середовища.

Розгляд теоретичного становлення обліку сталого розвитку доцільно почати з поділу цієї категорії на два види обліку: соціального й екологічного. Розглянемо становлення соціального обліку в зарубіжній і вітчизняній літературі.

Соціальний облік — відносно новий напрям у бухгалтерському обліку, точне визначення якого в існуючих дослідженнях знайти складно. Значною мірою це пояснюється тим, що будь-яка спроба введення соціального обліку для визначення впливу до діяльності організації на соціальне оточення набуває політичного забарвлення. У найзагальніших рисах соціальний облік припускає надання відомостей про кадри, продукцію і послуги та орієнтований на запобігання або зниження рівня соціальної сталості. Іноді термін соціальний облік трактують ширше, вважаючи його визначення витрат суспільства у зв'язку з діяльністю організацій приватного сектора [203, с. 264].

У процесі аналізу літературних джерел, в яких розглядається сутність поняття соціального обліку було виявлено, що існує ряд критеріїв, що характеризують соціальний облік (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Тракування категорії «соціальний облік»*

№ п/п	Автор	Визначення категорії «соціальний облік»
1	Левицька С.О. [170, с. 257]	Відображення фактів господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства з урахуванням еколого-економічного забезпечення їх реалізації
2	Дерій В.А. [76, с. 98]	Перманентний процес формування і надання користувачам інформації про економічний, екологічний, соціальний стан підприємства з метою залучення нових інвесторів та покращення внутрішнього клімату
3	Амеліна А.О., Секіріна Н.В. [6]	Інструмент обліку, який дозволяє комплексно представляти громадськості економічні, екологічні та соціальні результати діяльності компанії; виробляти самооцінку за цими трьома напрямками; вести діалог з усіма зацікавленими сторонами, виявляти їх оцінки та очікування; запобігати можливим звинуваченням; отримувати додаткові конкурентні переваги; зміцнювати довіру співробітників, акціонерів, партнерів, клієнтів, місцевих співтовариств, органів влади, засобів масової інформації; створювати основу для розробки стратегії розвитку компанії.
4	Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. [203, с. 614]	Передбачає надання інформації про кадри, продукцію та послуги і орієнтований на недопущення або скорочення масштабів забруднення навколишнього середовища
5	Соколов Я.В. [330, с. 230]	Не якийсь самостійний вид рахівництва, а, швидше, розширення меж традиційного бухгалтерського обліку. Він представлений двома напрямками. Перший і найважливіший пов'язаний з необхідністю збільшення складу показників бухгалтерської звітності на користь дедалі зростаючих вимог користувачів. Другий напрям концентрує увагу на обліку соціальних витрат
6	Гейер Е.С. [57, с.345]	Облік витрат, яких суспільство знає у зв'язку з діяльністю організацій приватного сектору
7	Алігаджієва Е.М. [4, с. 18.]	Дотримання вимог якості звітності має на увазі безперервне удосконалення методів відображення соціальної діяльності
8	Герасименко О. [58, с. 41]	На макрорівні органічно входить до системи статистичного обліку, який узагальнює явища та процеси в межах системи національних рахунків. Зміст та періодичність соціального обліку і соціальної звітності визначаються стратегією соціального розвитку підприємства і не відповідають вимогам бухгалтерської звітності
9	Захарова Т.В. [104, с. 91]	Формування повної і достовірної інформації про результати соціальної політики компанії
10	Богданова Ж.А. [29, с. 296]	Новий напрям в обліку, що розширює межі традиційного обліку, сприяє регулюванню економіки, та є інформаційною системою для ухвалення управлінських рішень відносно впливу діяльності підприємства на суспільство

* Сформовано автором.

Дослідження наукових доробок українських і зарубіжних авторів виявило, що деякі автори вважають соціальний облік самостійним видом обліку (Богданова Ж.А., [29, с. 296], Левицька С. О. [170, с. 257]), або ж системою, що є підрозділом бухгалтерського обліку

підприємства (Герасименко О. [58, с. 41], Соколов Я.В. [330, с. 230]), методом чи процесом обліку (Амеліна А.О., Секіріна Н.В. [6], Дерій В.А. [76, с. 98]). Такі науковці, як С.О. Левицька, В.А. Дерій, А.О. Амеліна, Н.В. Секіріна, М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ставлять соціальний облік в один ряд з екологічним. З таким ототожненням не можливо погодитися, тому постає потреба уточнити поняття соціального обліку, а також визначити його місце серед інструментів та засобів організації діяльності, які забезпечують сталий розвиток підприємству.

Соціальний облік включає в себе: 1) облік соціальної відповідальності (облік індивідуальних чинників, що мають соціальну значущість); 2) облік сукупного впливу (оцінка сукупних витрат підприємств); 3) соціально-економічний облік (оцінка проектів, які фінансуються суспільством з використанням фінансових і нефінансових показників, що не підлягають грошовій оцінці, але мають великий громадський резонанс); 4) облік соціальних показників (довгострокова нефінансова кількісна соціально-статистична оцінка); 5) громадський облік (спроби побудувати облік в глобальних масштабах), який пов'язує всі види соціального обліку.

Дослідник Е.А. Мізіковський ототожнює соціальний та екологічний облік: «соціальний (соціально направлений) облік — напрям в бухгалтерському обліку, який показує міру дії діяльності організації на довкілля [197, с. 42]. Із цим твердженням ми абсолютно не згодні. Вичерпним, на нашу думку, є підхід до визначення соціального обліку професора Ф.Ф. Бутинця: «Мета соціально орієнтованого бухгалтерського обліку — створити інформаційну систему, яка дозволяє будь-який факт господарського життя підприємства зіставити з соціальними потребами суспільства» [39, с. 179].

Визнання соціального обліку як окремого виду в системі бухгалтерського обліку — проблема нова і вичерпно не розглянута українською бухгалтерською наукою. З одного боку, існують чіткі передумови необхідності його появи, до яких можна віднести факт корпоративної соціальної звітності, з іншого — можливість використання для тих самих цілей інструментів бухгалтерського обліку.

Тепер соціальний облік може виступати не окремим видом обліку, а, швидше, розширенням меж обліку сталого розвитку у двох напрямках. Перший — пов'язаний з необхідністю збільшення складу показників бухгалтерської звітності на користь користувачів. Другий

— концентрує увагу на обліку соціальних витрат і зобов'язань, основна частина яких пов'язана із сталим розвитком підприємства. Соціальний облік є складовою обліку сталого розвитку.

Отже, на основі ґрунтовного аналізу наукових пропозицій і висновків вітчизняних та закордонних науковців можна стверджувати, що соціальний облік — це складова система обліку сталого розвитку яка має акумулювати та передавати соціальну інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень щодо управління та поліпшення сталого розвитку підприємства.

З огляду на мету нашого дослідження — визначення обліку сталого розвитку, зосередимося на вивченні іншої його сторони — екологічного обліку.

Останніми роками не лише підвищується важливість екологічного обліку в загальній системі обліку і звітності підприємств, але й розширюється коло його користувачів. Так, згідно з п. 101 правила S-K Комісії з цінних паперів і бірж США, підприємства зобов'язані надавати інформацію про фактичні наслідки дотримання законів про охорону довкілля для інвестицій, прибутку і конкурентоспроможності. До рекомендацій цієї Комісії належить пропозиція про включення корпораціями інформації про пов'язані з природоохоронною діяльністю зобов'язання (у т.ч. щодо компенсації збитку від аварійного забруднення середовища) в розділі «Обговорення і аналіз фінансового положення і результатів діяльності керівництва». Аналогічних підходів дотримуються і Комісії з цінних паперів низки інших країн. Мета наведених рекомендацій полягає в тому, щоб користувачі фінансових звітів мали достатню інформацію для ухвалення виважених рішень [341, с. 65].

На сьогодні в Україні відсутні системні дослідження щодо визначення ролі екологічного обліку в забезпеченні сталого розвитку суб'єктів господарювання. В обліково-економічній теорії і практиці України екологічний облік ще не осмислений і не набув логічної завершеності у вигляді комплексно сформованої методології.

Для характеристики обліку процесів накопичення інформації про навколишнє екологічне середовище у науковій літературі використовуються поняття «екологічний облік», «екологічний облік на підприємстві», «бухгалтерський екологічний облік». Проте чинні нормативні документи не містять визначень цих понять в Україні. Не має єдності поглядів щодо визначення цього поняття і серед вітчизня-

них та закордонних дослідників, що не сприяє належному виокремленню обліку екологічної діяльності в системі обліку сталого розвитку підприємств. Визначення в різних джерелах понять, які характеризують процес накопичення інформації про навколишнє середовище, в тому числі в господарюючих суб'єктів наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Визначення обліку, які характеризують процес накопичення інформації про навколишнє середовище*

№ п/р	Автор	Категорія	Визначення категорії
1	2	3	4
1	Шальтегер С., Бюрріт Р. [474, с. 11]	Екологічний облік	Система, що включає монетарні аспекти екологічної складової бухгалтерського обліку, які допомагають менеджерам приймати рішення
2	Пелиньо Л.М. [231, с. 74]	Екологічний облік на підприємстві	Система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень
3	Лень В.С., Колівешко О.М. [175, с. 228]	Екологічний облік	Процес розпізнавання, оцінювання та передачі екологічної інформації, що дає можливість її користувачам компетентно приймати рішення і формувати судження. Ця категорія охоплює формування облікової (бухгалтерської) та необлікової інформації про стан, динаміку зовнішнього природного середовища, вплив на нього природних факторів та всієї діяльності людини на глобальному, національному і регіональному рівнях
4	Вороновська О.В. [53, с. 199]	Екологічний облік	Облік, що відноситься до фізичних запасів природних ресурсів, вартісного оцінювання деградації навколишнього середовища і відповідних витрат на природоохоронні заходи, а також до розрахунку дійсного (чи «зеленого») ВВП
5	Парламентська асамблея [78]	Екологічний облік	Система, яка може використовуватися для виявлення, організації, регулювання та подання даних і інформації про стан навколишнього середовища в натуральних і вартісних показниках
6	Таранічева О.В. [345]	Екологічний облік	Система, яка повинна використовуватися для виявлення, організації, регулювання та подання даних і інформації про стан навколишнього середовища в натуральних і вартісних показниках
7	Супрунова Є.О., Рудських І.А., Балашова О.В. [343]	Екологічний облік	Один з інформаційних методів і одночасно функцію екологічного управління, що зазвичай асоціюється з урахуванням природних ресурсів, який у свою чергу визначається як збір та аналітичне підсумовування відомостей про кількість і якість наявних природних ресурсів з метою організації їх раціонального використання, планування господарської та природоохоронної діяльності, прогнозування тенденцій розвитку галузей природокористування та змін навколишнього середовища в поточний період і в перспективі

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4
8	Лень В.С. [174]	Екологічний облік	Процес розпізнавання, оцінки і передачі екологічної інформації, що дає можливість користувачам такої інформації компетентно приймати рішення і формувати судження
9	Англо-російський економічний словник [393]	Екологічний облік	Система виявлення, оцінки і розподілу екологічних витрат, пов'язаних із здійсненням якоюсь організацією своєї економічної діяльності; передбачає оцінку та аналіз впливу навколишнього середовища на господарську діяльність організації, напр., рівень екологічних витрат тощо, а також організації на навколишнє середовище і складання відповідної звітності
10	Кожухова О.С. [130]	Екологічний облік	Самостійний напрямок бухгалтерського обліку, широке впровадження якого дозволить на рівні підприємств-природокористувачів активізувати практичну природоохоронну діяльність і здійснити інформаційний супровід екологічного контролінгу
11	Лізюгуб Р.П.[179]	Екологічний облік у підприємстві	Система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки і підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень
12	Сахно Л.А. [287, с. 91]	Екологічний облік у підприємстві	Система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства у сфері природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для ухвалення оптимальних рішень
13	Кірсанова Т.О., Кірсанова С.В., Лук'янихін В.О. [120, с. 75]	Екологічний облік у підприємстві	Система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації щодо діяльності підприємства у сфері природокористування й охорони навколишнього середовища з метою обґрунтування управлінських рішень
14	Гльчова О.В. [108, с. 28]	Бухгалтерський екологічний облік	Система збору, реєстрації й узагальнення інформації, яка забезпечить можливість виявлення, оцінки, планування та прогнозування, контролю й аналізу екологічних витрат та екологічних зобов'язань
15	Рубанова Н.М. [275, с. 10]	Бухгалтерський екологічний облік	Процес збору, реєстрації узагальнення і відображення в системі природоохоронних витрат, природних активів, екологічних фондів резервів і зобов'язань, а також результатів діяльності господарюючих суб'єктів з метою управління та визначення екологічного потенціалу підприємства
16	Чепракова Т.М. [376, с. 11]	Бухгалтерський екологічний облік	Це процес збору, реєстрації, узагальнення й відображення інформації про природоохоронні витрати, природні активи й результати діяльності господарюючих суб'єктів з метою керування й визначення їхнього сукупного потенціалу
17	Саннікова І.Н., Шавкунова Н.А. [285]	Бухгалтерський екологічний облік	Систематичний і документально оформлений процес одержання й обробки даних екологічного характеру з метою керування та дотримання законодавства

* Сформовано автором.

Цей досвід дослідження екологічного обліку заслуговує на особливу увагу. Обсяг вивчення питань екології в бухгалтерському обліку перевищує у рази в порівнянні з дослідженнями соціального обліку.

Таким чином, розглядаючи вищевикладені підходи до визначення впливу екологічного обліку на стан природного довкілля та відображення їх в економіко-екологічних показниках, можна виділити принцип зміни поглядів до цієї проблеми, зумовлений національним станом економік України, Росії й інших країн Європи. Інтеграція екологічних показників у систему національного обліку в економічно розвинених країнах припускає обчислення ВВП, скоригованого на негативні зміни в довкіллі й виснаження природних ресурсів. Підсумкова оцінка ВВП в Україні не відображає наслідків виробництва, пов'язаних із впливом на довкілля. Це висуває в ряд важливих питань про перегляд деяких економічних концепцій і показників у напрямі їх екологізації й подальших досліджень, які б враховували витрати і прибутки, пов'язані з охороною довкілля, й отримання повнішої інформації про природні активи.

Учені по-різному практикують різні терміни, такі як екологічний облік, екологічні витрати і т.п. Досі немає єдиного розуміння змісту екологічних витрат і об'єктів їх обліку. У зв'язку з цим постає потреба формування української термінології в області екологічного обліку, автентичної відповідній англомовній термінології. Проведення дослідження забезпечить уточнення понятійного апарату і краще розуміння й застосування основних понять.

Розглянемо змістовний бік різних видів екологічного обліку, проаналізуємо відомі визначення (див. табл. 2.2) і наведемо формулювання, що відповідають вимогам часу.

Узагальнюючи існуючі визначення, маємо можливість стверджувати, що екологічний облік можна представити як впорядковану систему збору, реєстрації й узагальнення інформації в натуральному і грошовому вираженні про природні ресурси, екологічні зобов'язання, господарські операції природоохоронної діяльності організації шляхом суцільного, безперервного і документального обліку природокористування господарюючого суб'єкта.

Іноземні дослідники С. Шальтеггер і Р. Бюрріт [473] у 2000 р. розробили загальну систему екологічного обліку, яка ґрунтувалася на попередніх дослідженнях [472]. Екологічний облік сприяє отриманню

управлінської та фінансової інформації про природоохоронну діяльність підприємства і є обов'язковою умовою переходу до сталого розвитку, тобто здійснення господарської діяльності таким чином, щоб стан довкілля наприкінці звітного періоду залишався хоча б таким самим, як і на його початку.

Екологічний облік можна визначити як облікову систему, призначену для формування облікових показників, що характеризують екологічну діяльність фірми, а також відособлення субасигнувань на її функціонування.

На наш погляд, Р.П. Лізогуб [179] та Л.А. Сахно [287, с. 91] виокремили найбільш вдалі визначення екологічного обліку, які зводяться до наступного: екологічний облік у підприємстві — це система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в області природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

Екологічний облік — це система, яка може використовуватися для виявлення, організації, регулювання і представлення даних та інформації про стан довкілля в натуральних і вартісних показниках. Заснована на тих самих принципах, що й усі системи обліку, система екологічного обліку дає об'єктивну картину стану та динаміки природної спадщини, взаємодії між економікою та довкіллям і витратами на попереджувальні заходи, охорону довкілля й відшкодування екологічного збитку.

Таким чином, екологічний облік є найважливішим інструментом реалізації концепції сталого розвитку, тобто такого розвитку, який не знищує ресурси, необхідні для життя нинішніх та майбутніх поколінь на Землі. Слід зазначити, що поняття екологічного обліку ще не набуло логічної завершеності у вигляді комплексно сформованої системи знань. Поза сумнівом, він повинен стати складовою частиною бухгалтерського обліку.

Найбільш вдалими визначеннями екологічного обліку відповідно до реалій сьогодення, на наше переконання, є таке: екологічний облік — це складова система обліку сталого розвитку, що відповідає за акумулювання та передачу екологічно належної інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень щодо управління та поліпшення сталого розвитку підприємства й дає змогу ідентифікува-

ти екологічні витрати та зобов'язання протягом нормального циклу виробництва для прийняття рішень, що матимуть на меті зменшення негативного впливу на навколишнє середовище, отримуючи при цьому позитивний економічний ефект.

При вивченні теоретичних основ становлення й визначення соціального та екологічного обліку постає можливість узагальнити і сформуванати загальну модель обліку сталого розвитку (рис. 2.2).

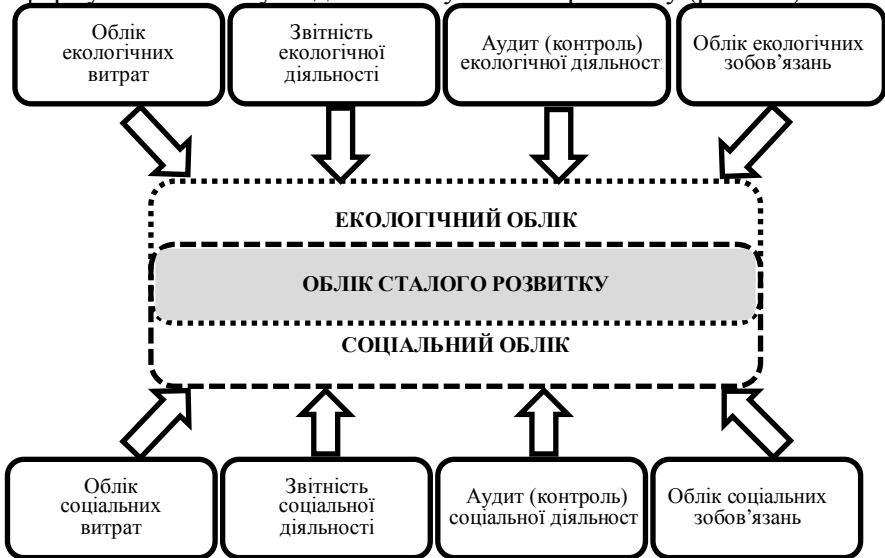


Рис. 2.2. Модель обліку сталого розвитку*

* Розроблено автором.

Отже, основними складовими або методами соціального й екологічного обліку є облік витрат, звітність, аудит (контроль) та облік зобов'язань. Облік соціальних та екологічних витрат включає:

- поточні витрати та капітальні інвестиції на екологічні та соціальні заходи;
- витрати на утримання небезпечних об'єктів;
- витрати на наукові дослідження в соціально-екологічній сфері;
- витрати на фінансування взаємодії з державними екологічними і соціальними органами (у т.ч. і трансакційні витрати);
- витрати на підготовку спеціалістів у сфері соціально-

екологічних відносин;

- екологічні та соціальні платежі та податки;
- витрати на контрольно-аудиторські послуги.

Результатами обліку соціальної і екологічної діяльності є формування звітності щодо:

- інвестицій у соціальну й екологічну діяльність;
- загальновиробничих соціально-екологічних витрат, що впливають на фінансовий результат;
- витрат на наукові дослідження й управління соціальною та екологічною діяльністю;
- витрат, пов'язаних із ліквідацією наслідків втрат;
- добровільної сплати або відшкодувань за рішенням суду;
- фінансових досліджень еколого-соціальних заходів майбутніх періодів.

Аудит та контроль інформації соціально-екологічної діяльності включає в себе:

- аудит бухгалтерської звітності екологічних і соціальних витрат з метою їх прогнозування;
- аудит ефективності екологічних і соціальних витрат та їх вплив на фінансовий результат;
- аудит екологічної та соціальної звітності;
- аудит екологічних і соціальних зобов'язань;
- аудит дотримання законодавства, стандартів, норм і нормативів якості охорони навколишнього природного середовища та соціальних стандартів;
- виконання супутніх послуг екологічного та соціального аудиту.

Облік зобов'язань щодо відновлення належного стану навколишнього природного середовища та дотримання соціальних стандартів охоплює:

- планові витрати на екологічне і соціальне забезпечення поточної діяльності;
- планові витрати по виконуваних проектах соціального та екологічного спрямування;
- вірогідні витрати на усунення наслідків екологічних катастроф й соціальної деградації;

- обов'язкові платежі до спеціальних соціальних і екологічних фондів;
- витрати на участь у програмах екологічного оздоровлення та соціального розвитку територій;
- судові витрати екологічного і соціального характеру;
- витрати на формування сприятливої екологічної і соціальної репутації.

Таким чином, варто відмітити, що поняття соціальний облік та екологічний облік не набули в Україні логічної завершеності у вигляді комплексно сформованих систем знань й відповідно недостатньо досліджено симбіоз даних видів обліку в такому поєднанні як облік сталого розвитку. Незважаючи на це, опрацювання наукових і нормативних джерел дає нам можливість сформувати визначення нового для України виду обліку — «облік сталого розвитку». Під ним слід розуміти систему обліково-аналітичного забезпечення виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання інформації про екологічно-соціальний стан і відповідні заходи, що надасть користувачам інформацію і дозволить встановити баланс між забезпеченням соціальних потреб, захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі та фінансово-економічним розвитком.

Подальшим кроком у дослідженні нами визначено формування концепції обліку сталого розвитку з розглядом його принципів, методів, функцій, мети та завдань.

2.2. Функціональна суть обліку сталого розвитку

У сучасних умовах значення соціальної й екологічної безпеки виявляється у витрачанні ресурсів на відновлення й охорону довкілля, відповідної соціальної забезпеченості, що передбачає необхідність відображення їх у бухгалтерському обліку. Сталий розвиток України залежить від врахування дії екологічного і соціального чинників у всіх секторах життєдіяльності суспільства. Посилення уваги до екологічних і соціальних проблем пояснює зростання попиту на інформацію, що характеризує стан природного довкілля і дію на неї людської спільноти. Інформація, що є основою наукового пізнання і практичної діяльності, відіграє важливу роль у вирішенні суспільством актуаль-

них екологічних і соціальних проблем, необхідності обліку їх в економічному прогнозуванні й розвитку.

Інформація про стан навколишнього природного та соціального середовища ще недостатньою мірою використовуються в економічній політиці, де частіше переважають інтереси одержання сьогочасної вигоди. Проте в подальшому необхідність врахування екологічного і соціального факторів у прийнятті економічних рішень посилюватиметься. Це зумовлює подальше зростання попиту на розроблення комплексної системи показників з оцінки й обліку стану та використання навколишнього середовища і трудових ресурсів, націленої на забезпечення співіснування людства з природою. У такій системі показників об'єктивно виділяються дві підсистеми, взаємозалежні та взаємопов'язані між собою. З одного боку, необхідно забезпечити комплексну оцінку стану природного середовища з прогнозними можливостями ресурсоспоживання й показниками витрат на відтворення природних і трудових ресурсів, а з іншого боку, встановлене ресурсоспоживання має бути розподілено між конкретними споживачами природних ресурсів. Водночас для природокористувачів необхідний пропорційний розподіл участі у відновленні природного середовища та соціальної рівноваги.

Розробка комплексної системи природокористування неможлива без створення інформаційної бази екологічного та соціального обліку на рівні зазначених вище підсистем, які в комплексі матимуть назву облік сталого розвитку.

При регулюванні бухгалтерського обліку та звітності екологічні й соціальні аспекти відображаються деякою мірою безсистемно, за відсутності роз'яснень облікової термінології, комплексної методики екологізації обліку, вимог до розкриття у звітності екологічної та соціальної інформації. Звідси випливає потреба розгляду екологічних і соціальних аспектів бухгалтерського обліку як складової частини обліково-аналітичної системи забезпечення підприємств і організацій АПК.

На сучасному етапі розвитку економіки і суспільства розроблення та застосування таких методів ведення господарства, які б враховували природні рівноваги в бік мінімальних шкідливих впливів або сприяли поліпшенню природного і соціального потенціалу, вимагає від господарюючих суб'єктів оцінки їхнього впливу на навколишнє середовище і проведення соціально орієнтованих заходів.

Головним інструментом, покликаним вирішувати це завдання на рівні сільськогосподарського підприємства, є облік сталого розвитку.

Наукові дослідження і практичний досвід переконують, що витрати і зобов'язання, зумовлені природоохоронною та соціальною діяльністю, стають настільки значущими, що недостатня увага до них істотно збільшує ризик помилкової оцінки фінансового становища підприємств і організацій, що формується в бухгалтерському обліку та звітності. Це позначається на об'єктивності й ефективності прийняття управлінських рішень, які формують екологічну і соціальну спроможність підприємств належним чином господарювати, що може значно змінювати рівень ризику, інвестиційну привабливість, конкурентоспроможність та в цілому імідж підприємства.

В умовах інтеграції України у світовий ринок і з переходом на міжнародні стандарти обліку та звітності багатьох великих підприємств України розробляють екологічну та соціальну політику, комплексні програми її реалізації, планують заходи з охорони навколишнього природного середовища і забезпечення соціальної безпеки, аналізують фінансові аспекти і проводять екологічні ревізії. Однак й досі не вироблено стандартів і правил, які б охоплювали всі складові обліку природокористування та соціальної діяльності (обліку сталого розвитку) сільськогосподарських підприємств: облік екологічних і соціальних активів, пасивів, результатів та їх відображення в еколого-соціальній звітності. Облік сталого розвитку можливо розглядати як самостійний напрям бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта.

Упровадження обліку сталого розвитку дасть змогу аргументувати економічну ефективність заходів підприємства. Облік сталого розвитку забезпечить бухгалтерський облік відповідною інформацією, яку нині ще не систематизовано. З огляду на це необхідно розробити систему формування витрат на охорону довкілля й соціальне забезпечення, вартісні показники взаємозв'язку довкілля, соціальної сфери та економіки для оцінки екологічних і соціальних чинників. Реальні показники стану довкілля, отримані за допомогою моніторингу, їх порівняння з розробленими вченими нормативами якості довкілля можуть сформувати інформаційну базу для розроблення системи обліку сталого розвитку на підприємстві.

Не викликає сумнівів наявність беззаперечного зв'язку і постійної взаємодії трьох систем сталого розвитку: економіка, навколишнє

природне середовище і соціум, які можна ототожнити з традиційними видами господарських обліків. Нами запропоновано концепцію побудови обліку сталого розвитку, де кожний компонент є компліментарним по відношенню до іншого (рис. 2.3).

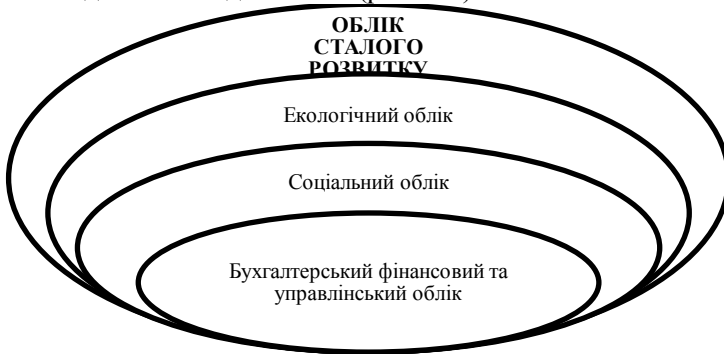


Рис. 2.3. Концепція побудови обліку сталого розвитку*

* Розроблено автором.

Отже, облік сталого розвитку об'єднує результати екологічного, соціального та бухгалтерського обліку. Це ототожнення вдалося здійснити на основі відокремлення основних видів капіталу за Р.А. Перелетом [232]. Автор виділяє два види капіталу — природний та інноваційний. Інноваційний дослідники поділяють на інтелектуальний, інформаційний, підприємницький, міграційний, людський, споживчий та соціальний.

Всесвітня комісія з питань навколишнього середовища та розвитку регламентує, що «збалансований розвиток враховує сукупний актив, що є постійним або зростає з часом. Цей актив складають: промисловий капітал (машини, фабрики, дороги), людський капітал (здоров'я людей, знання та кваліфікація) та екологічний капітал (ліси, якість повітря, води та ґрунтів). Країна мусить споживати таку кількість активу, яка не зменшить сукупні запаси потенціалу» [134, с. 11].

На нашу думку, головними об'єктами-капіталами для обліку сталого розвитку є підприємницький, фінансовий, людський, соціальний та екологічний, подальше чітке визначення яких потребує ґрунтовного дослідження.

Р.А. Перелет вважає, що природний капітал базується на даних

про фізичні запаси й оцінки одержаного прибутку або ренти з використанням світових цін і місцевих витрат [232, с.26]. Це визначення не є всеохоплюваним, оскільки не враховує всі характеристики природного капіталу.

Природний капітал не створений людиною, але значною мірою відрізняється від природного стану внаслідок втручання людини. Його можна розкласти на капітал, створений людиною, та власне природний капітал [66, с. 230]. Наведене визначення не є вичерпним з погляду концепції сталого розвитку, оскільки не відображає його зміст повністю.

Такі науковці, як Х. Делі, Р. Костанца, П. Хоук [419] та інші ґрунтовно досліджували сутність природного капіталу й дійшли висновку, що він являє собою запаси, що складаються з життєпідтримувальних систем (систем життєзабезпечення), біорізноманіття, відновлюваних і невідновлювальних ресурсів, які використовуються людиною або становлять для неї інтерес.

Підприємницький капітал — це підприємницька ідея, спосіб і засіб виготовлення сировини або готової продукції, спосіб надання товару нових властивостей та якісних характеристик — все те, що прийнято називати «ноу – хау» [374, с. 39], тобто це активи, що прямо чи опосередковано враховуються при виробництві товарів або наданні послуг з метою отримання прибутку.

Під фінансовим капіталом слід розуміти грошові кошти та інші фінансові активи, що нагромаджуються й акумулюються суб'єктом господарської діяльності з метою отримання прибутку та/або забезпечення безперервного процесу виробництва (діяльності) [154].

Соціальний капітал — потенціал взаємної довіри та взаємодопомоги, що раціонально формується в міжособистісних відносинах, виступаючи такою специфічною категорією ресурсів, як неекономічний капітал [105, с. 34].

Людський капітал — це форма інвестування в людину, її загальну та фахову освіту, накопичення здоров'я від народження до працездатного віку, на міграцію й економічно важливу інформацію, на певну духовну стабільність та інтелектуальну мобільність [7, с. 316]. Автором людський капітал розглядається як сукупність різного роду ресурсів (освіти, здоров'я, культури), які сприяють формуванню особистості людини й накопичуються до працездатного віку.

Екологічний капітал — це умовна складова вартості підприємс-

тва, яка складається з оцінки шкідливості дій або протидій охорони навколишнього середовища та впливає на рентабельності сукупного капіталу і співвідношення прибутковості й ризику в процесі розвитку підприємства [286, с. 314].

Таким чином, результати діяльності п'яти капіталів (підприємницький, фінансовий, людський, соціальний та екологічний) можна співвіднести та узагальнити відповідно на три види обліку, які уособлюють загальну систему господарського обліку сталого розвитку підприємства (рис. 2.4).

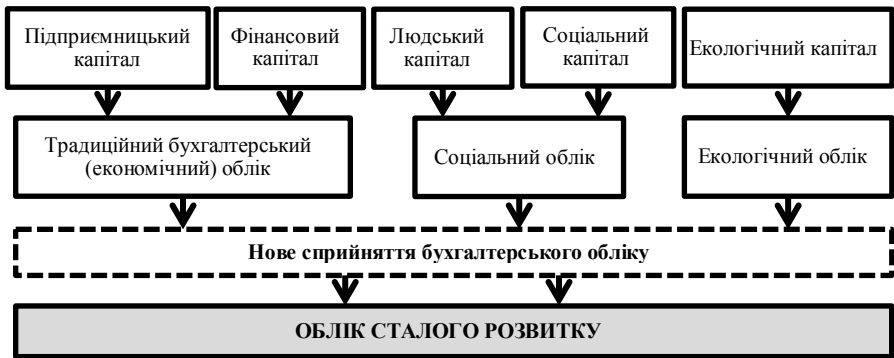


Рис. 2.4. Формування інформації для обліку сталого розвитку на основі капіталів підприємства*

* Розроблено автором

Інформацію, яка надходить від п'яти видів капіталу слід упорядковувати за видами обліку з використанням методів відповідно до їх функціональних можливостей з метою формування достовірної й неупередженої інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Запропонований розподіл інформації, мета якого полягає у мінімізації одержання неправильних або викривлених даних, потребує чіткої регламентації.

Концепція формування інформації для обліку сталого розвитку дає змогу встановити, що такий облік, на відміну від традиційної системи фінансового обліку, що формує фінансові потоки та запаси у вигляді звітності про фінансовий стан і прибутковість, додатково надає можливість отримувати інформацію, яка може розглядатись у трьох різних вимірах:

1. Час формування інформації — інформація може бути наданою на певну дату про стан активів і пасивів, або, протягом певного періоду часу, наприклад про їх рух за певний період;

2. Місце формування інформації — яка саме інформація має відобразитися у межах фінансової звітності (внутрішньої та/або зовнішньої);

3. Належність інформації — інформація впливає на формування економічних, соціальних або екологічних результатів, що деталізуються за п'ятьма видами капіталу.

Традиційна система бухгалтерського обліку не повною мірою враховує соціальні й екологічні аспекти формування загальної системи обліку сталого розвитку, але й чинники зовнішнього впливу інформації. Для усунення цих недоліків автором запропоновано концепцію переходу від традиційної системи бухгалтерського обліку до обліку сталого розвитку (рис. 2.5).

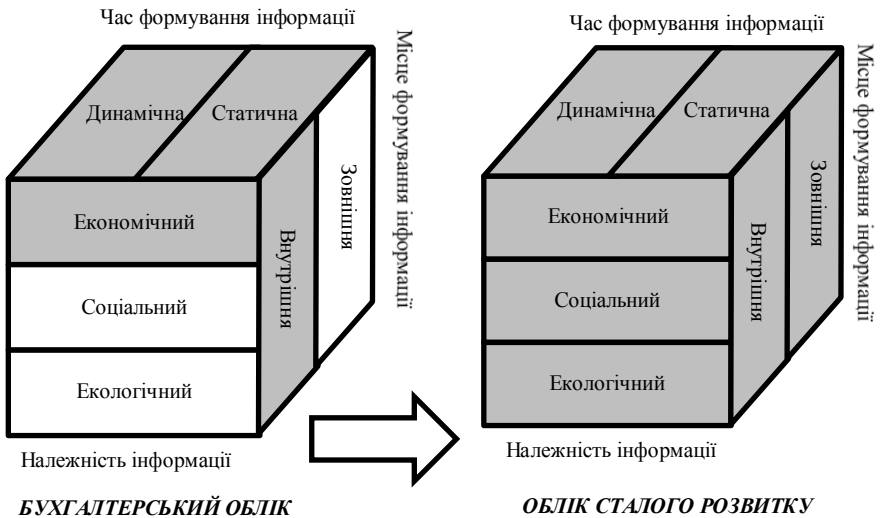


Рис. 2.5. Модель переходу від традиційної системи бухгалтерського обліку до обліку сталого розвитку*

* Розроблено автором.

Вищезазначена концепція переходу вимагає переналаштування та адаптації, що передбачає реалізацію таких заходів:

– трансформація звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), яка вимагатиме додаткової інформації про витрати і вигоди, пов'язані з економічною, соціальною та екологічною діяльністю;

– розширення типової класифікації за групами доходів і витрат (прибутків і збитків) для охоплення зовнішніх витрат і вигід для навколишнього середовища, суспільства та економіки, які не враховує традиційний облік.

– розширення балансу (звіту про фінансовий стан), з урахуванням всього спектру активів, у тому числі нематеріальних активів, таких як вартість бренду, людський капітал або репутація по відношенню до сталості, приховані зобов'язання, зокрема й ті, що пов'язані з ризиками сталого розвитку;

– перебудова звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) приведе до появи похідної системи обліку. Ця система повинна враховувати внутрішні фінансові потоки, пов'язані з виконанням економічних, соціальних і екологічних зобов'язань. Витрати і вигоди, які вже були враховані при визначенні фінансового результату, потребують змін у плані рахунків, наприклад, раніше прихованих посилань на формування екологічних витрат або прихованих заощаджень. Для реалізації цієї мети автором запропоновано використання «внутрішнього обліку сталого розвитку», який сприятиме деталізації інформації, сформованої існуючою традиційною системою обліку, та повторному відображенню за елементами сталості поточних витрат, пов'язаних із відповідними соціальними та екологічними доходами (з погляду доходів або витрат управлінського обліку).

Очевидно, що й досі не розроблено єдиного розподілу та віднесення витрат за рахунками соціальної та екологічної приналежності, тому що вони змінюються залежно від характеру підприємства і його діяльності. Прикладами є витрати на спеціальні страхові збори на використання небезпечних хімічних речовин або витрати, пов'язані з розміщенням веб-сайту, чи доступність для освіти працівників і населення відповідно до Закону України «Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні» [257]. Результатом є прихована економія, що включає в себе зменшення витрат на утилізацію відходів за програмами утилізації, заощадження на рахунках за електроенергію внаслідок впровадження енергоефективних технологій або врахування маркетингових витрат або збільшення трансакційних витрат. Внутрі-

шній облік сталого розвитку дає змогу бачити зв'язок між прихованими витратами і вигодами та фінансовою ефективністю для прийняття управлінських рішень.

Внутрішній облік сталого розвитку є складовою загальної системи обліку сталого розвитку і джерелом інформації для внутрішніх користувачів: власників чи управлінського персоналу, тому може становити комерційну підприємницьку таємницю.

Введення нових рахунків для узагальнення зовнішніх втрат і вигід для навколишнього середовища, суспільства і економіки вимагає переорієнтації діючого плану рахунків. Доки внутрішній облік сталого розвитку ресструє інформацію, пов'язану з фінансовими потоками і вона вже врахована десь у фінансових звітах підприємства, існує вірогідність, що інформація, пов'язана з доходами і витратами зовнішнього впливу досі не врахована. Вирішити цю проблему можна використанням «зовнішнього обліку сталого розвитку».

Соціальні та екологічні витрати і вигоди можуть бути відображені у звітності або взагалі не зафіксовані. Наприклад, витрати на будівництво соціальної й екологічної інфраструктури призводять до зростання цін на нерухомість поблизу промислових та інших підприємств. Зовнішні вигоди можуть полягати у користуванні об'єктами інфраструктури — плавальними басейнами, бібліотеками, відвідування театрів, а також екологічні вигоди збереження зеленого простору землекористування (з позиції поглинання забруднення та біологічного різноманіття).

Вплив чинять як зовнішні, так і внутрішні компоненти. Наприклад, стрес впливає в організації на продуктивність праці, так і поза її межами — на якість життя працівника та його сім'ї. Вплив на організацію інтерналізується як втрачена продуктивність і може бути врахований в одному з внутрішніх рахунків сталого розвитку. Більш широкий вплив на людину і суспільство мають, наприклад, витрати, пов'язані з лікуванням у закладах охорони здоров'я, що не інтерналізуються, тому їх відображати в обліку зовнішніх соціальних витрат.

Основним завданням зовнішнього обліку сталого розвитку є узагальнення інформації, призначеної для зовнішніх користувачів, сформованої на базі показників і висновків внутрішнього обліку сталого розвитку.

У двох попередніх варіантах переналаштування та розширення традиційної системи обліку потоки витрат і вигод мають бути розподілені на внутрішні і зовнішні рахунки прибутків і збитків, що

відобразатимуть зміни в запасах підприємств. Традиційний облік враховує лише вартість капіталу, на відміну від відображення змін, що є не розвиненим аспектом бухгалтерського обліку.

Теоретично «балансовий звіт про сталий розвиток» може представляти зведення екологічних, соціальних та економічних активів і зобов'язань як всередині організації, так і за її межами. «Звіт про фінансовий стан сталого розвитку» повинен відображати вхідні та вихідні дані про динамічну зміну активів і пасивів у часі. Цих критеріїв ніколи не дотримують при традиційному складанні фінансової звітності, оскільки формування бухгалтерського балансу обмежується звуженим переліком активів і пасивів. Не враховується, що нематеріальні активи (бренд підприємства, професійні якості працівників або репутація) є внутрішніми запасами, які потребують грошової оцінки та включення до традиційних рахунків для ефективного прийняття рішень.

Кожне підприємство, здійснюючи вплив на навколишнє середовище, суспільство й економіку, повинно відображати людський капітал працівників після їх виходу з організації, як соціальний капітал спільноти, в якій діє організація, і природний капітал, до якого воно належить. Постає низка питань, пов'язаних із вивченням впливу на екологічну і соціальну сферу як всередині підприємства, так і за його межами, та стосовно ролі підприємства у збільшенні запасів природного (екологічного) капіталу. Саме для пошуку відповіді на схожі запитання слід вести облік сталого розвитку.

Зовнішні соціальні та екологічні результати діяльності підприємств відображаються зазвичай у нефінансових показниках. Досі не набула поширення практика проведення аналізу відображення та формування таких результатів, щоб їх враховувати при формуванні звітів щодо зовнішнього впливу підприємств (особливо сільськогосподарських) на навколишнє середовище. На відміну від традиційного принципу відображення інформації, облік сталого розвитку і звітність стають дедалі поширеними у корпоративному світі.

Багато енергетичних, будівельних та інших промислових компаній і корпорацій світу вже використовують методологію екологічного обліку для майбутнього й ефективнішого управління своїм впливом на природне навколишнє середовище. Протягом останніх десяти років ці підприємства публікують свої повні екологічні звіти поряд із традиційними річними фінансовими звітами. Проте сільськогосподарські підприємства світу, а особливо України, нівелюють свій

вплив у екологічному і соціальному оточенні. Хоча для цих підприємств є критично важливим урахування свого зовнішнього і внутрішнього впливу на екологічну безпеку та соціальний розвиток місцевості, де вони працюють.

Нехтування методами екологічного і соціального обліку призводить до втрати можливості грошової оцінки об'єктів, які не брали до уваги раніше. Перевага методик оцінки, рекомендованих вже існуючими керівництвами, полягає у їх спрямованості на різні галузі виробництва залежно від специфіки й інших принципів діяльності. Найбільш відомими та апробованими методиками оцінки є «Операційний довідник щодо інтеграції екологічного та економічного видів обліку» ООН [444]. Водночас, немає ґрунтовної методології з оцінки екологічних і соціальних складових діяльності підприємств і відповідно постає багато запитань, на які традиційний бухгалтерський облік не завжди в змозі надати коректну відповідь. Скільки коштуватиме відновлення забруднених земель? Скільки б це коштувало, щоб уникнути викидів CO₂? Актуалізація цих запитань зростає у світлі прагнення України стати членом Європейського Союзу.

Процес розроблення методології екологічного і соціального видів обліку протягом останніх 30 років, відповідно за цей час вже виникла добре науково обґрунтована базова лінія, тобто вже є можливість розрахувати витрати на відновлення природного середовища. Однак аналогічний науково-методологічний підхід поки що на початковому етапі опрацювання. Проте у світі триває робота над показниками обліку соціальних витрат і вигод, і наукові та дослідні установи, як установи з серйозними соціальними, а також екологічними і економічними прагненнями, мають можливість зробити значний внесок у розвиток соціального обліку та поєднання його з екологічним у систему обліку сталого розвитку як у методичному, так і в практичному плані. Можна говорити про кілька способів і методик формування звітності з екологічного обліку, на противагу, меншою мірою опрацьовані рекомендації щодо складання фінансових звітів із соціального обліку [452].

Звісно, найбільш вдалим варіантом формування екологічної і соціальної звітності є симбіоз переваг підприємства та користувачів інформації або зацікавлених сторін, які мають суттєвий вплив на його діяльність. Це не тільки ефективний спосіб оцінки інтересів широкого кола організацій, але і можливості гарантування соціальної і екологічної безпеки в регіоні своєї діяльності, так і за його межами. Якщо

формування звітів про сталий розвиток регулюються потребами теперішніх і потенційних користувачів, чому б не організувати і не представити їх? Постає й інше питання: чому тільки емітент звітності регламентує, яку інформацію і в якому виразі надавати? Тенденції сьогодення вимагають більш гнучкої системи регламентації формування й наповнення звітності, а з іншого боку нормативне регулювання забезпечить користувачів від ризику отримання неправдивої чи викривленої інформації.

Не викликає сумнівів, що від підприємства залежить, які категорії представленої інформації будуть для нього доцільними. Тому рекомендації з підготовки звітності передбачають, щоб охоплення було якомога ширшим. Для пошуку варіантів формування та надання необхідної інформації звітності може стати в нагоді матриця оцінки сталого розвитку підприємства, що ілюструє його можливості в забезпеченні та сприянні сталому розвитку (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Матриця оцінки перспектив переходу підприємства до сталого розвитку*

Капітал	Три види стану, якими підприємство проявляє себе		
	Як бізнес	Як місце розвитку, дослідження, навчання	Як член громади чи суспільства
Підприємницький	Рациональне використання власності	Переваги в розвитку, дослідженні, вивченні	Сприяння удосконаленню відносин у громаді, інформаційно-роз'яснювальна діяльність
Фінансовий	Заощадження коштів. Використання прогресивної системи калькуляції собівартості	Змагання на міжнародному / регіональному рівні	Модернізація управління ризиками
Людський	Залучення і збереження кваліфікованих співробітників	Отримання досвіду студентами та випускниками; розширення можливостей їх працевлаштування	Освіта та навчання працівників навіть після працевлаштування
Соціальний	Забезпечення вмілого управління діяльністю	Передбачення можливості кар'єрного зростання та самовдосконалення працівників	Активна участь у зовнішніх програмах соціального розвитку
Екологічний	Ефективне використання ресурсів	Впровадження нових засобів заощадження природних ресурсів	Збереження та поліпшення стану навколишнього середовища

* Розроблено автором.

Навіть якщо елементи пропонованої матриці з визначення масштабу дії на формальний процес обліку підприємства відбуваються протягом певного періоду часу, то аналіз сталого розвитку має сенс у глобальних умовах виявлення ризику для галузі.

Користувачами інформації щодо результатів обліку сталого розвитку можна назвати шість важливих груп зацікавлених сторін: покупці і замовники, постачальники і підрядники, співробітники, суспільство, державні органи та організації, власники та потенційні інвестори. Перелік не є вичерпним, тому може змінюватися залежно від місії і пріоритетів зацікавлених сторін (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Зацікавлені сторони — користувачі інформації сталого розвитку*

Зацікавлені сторони	Приклади сторін/користувачів
Клієнти і покупці	Науково-дослідні інституції та клієнти, наукові ради, професійні організації
Постачальники	Постачальники матеріалів, товарів або послуг
Співробітники	Працівники апарату управління і нижчих ланок
Суспільство	Транспортні оператори, місцеві підприємства, житлові асоціації, місцеві провайдери соціальних послуг
Державні організації, служби, фонди	Урядові відомства, регулюючі органи (наприклад, агентство по забезпеченню та контролю якості), регіональні державні установи, регіональні агентства з питань розвитку
Власники та потенційні інвестори	Акціонери, донори, благодійні організації, глобальні організації в галузі освіти та сталого розвитку

* Розроблено автором.

Виявлення втрат і вигід, пов'язаних із зацікавленими сторонами, та їх категоризація як внутрішніх або зовнішніх і за характером впливу як екологічних, соціальних або економічних, є основою системи обліку сталого розвитку.

Нами розглянуто два підходи до проблеми визначення концептуальних умов обліку сталого розвитку, що включають в себе формування й розмежування зовнішнього і внутрішнього обліку сталого розвитку, які є об'єктами інтересів різних користувачів інформації. Вирішення питань різних зацікавлених сторін потребує індивідуальних підходів до обліку. Деякі системи обліку можуть надавати загальну інформацію всім зацікавленим сторонам, а деякі — визначеному колу, залежно від суті інформації та прав користувача (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Структура бухгалтерського обліку за користувачами і наданою/необхідною їм інформацією*

Користувачі	Показники та інформація традиційної системи бухгалтерського обліку				Показники та інформація обліку сталого розвитку			
	Фінансовий облік		Управлінський облік		Внутрішній облік сталого розвитку		Зовнішній облік сталого розвитку	
	Монетарний	Натуральний	Монетарний	Натуральний	Монетарний	Натуральний	Монетарний	Натуральний
Клієнти і покупці	■				◐	◐	■	■
Постачальники	■				◐	◐	■	■
Співробітники	◐			◐		◐	■	■
Суспільство	■					◐	■	■
Державні організації, служби, фонди	■				◐	◐	■	■
Власники	■	■	■	■	■	■	■	■
Потенційні інвестори	■	■		■		■	■	■
Інші користувачі
<p>■ — повна зацікавленість та повний доступ до інформації</p> <p>◐ — часткова зацікавленість та частковий доступ до інформації</p>								

* Розроблено автором.

Аналіз табл. 2.5 свідчить, що кожний вид обліку можна представити як у монетарному, так і в натуральному відображенні. Стосовно фінансового обліку, то звичним його уособлення є вартісне відображення показників, але це не виключає можливості подання інформації в натуральних показниках. Підтвердженням цього є звичайна обов'язкова та регламентована звітність у вигляді приміток до річної фінансової звітності або форма № 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». У свою чергу, здебільшого управлінський облік подає інформацію в натуральних показниках. Після попередніх аксіоматичних тверджень можна

узагальнити, що кожен із традиційних видів обліку можна представити у вигляді показників як у натуральному, так і у вартісному відображенні. Аналогічно можливо порівняти показники внутрішнього і зовнішнього обліку сталого розвитку. Проте існує кілька відмінностей, які характеризують інформацію та її належність за традиційною та еколого-соціальною системами обліку:

- з матеріального погляду облік сталого розвитку значною мірою відрізняється від традиційного обліку. Об'єктом обліку сталого розвитку є екологічні та соціальні наслідки, тоді як традиційного — грошові;

- інформацію про екологічну, соціальну й економічну діяльність часто отримують з різних джерел;

- екологічна інформація потрібна для різних цілей ширшого кола зацікавлених сторін порівняно із економічною;

- інформація про навколишнє середовище відображається в різних кількісних та якісних показниках (наприклад, у натуральному вираженні) порівняно з фінансовою інформацією (наприклад, додана вартість у грошовому вираженні).

Особливості внутрішнього і зовнішнього обліку сталого розвитку можна охарактеризувати наступним чином:

1. Внутрішній облік сталого розвитку призначений для збору інформації про діяльність екологічних і соціальних систем, виражених в основному у натуральних показниках, для внутрішнього використання власниками й адміністрацією підприємства. Така інформація доповнює та розширює звичайну систему управлінського обліку. Методи виміру впливу виробничої діяльності підприємства на навколишнє середовище є основою для прийняття раціональних управлінських рішень. Протягом останнього десятиліття були розроблені різні способи підрахунку викидів забруднювальних речовин і шкоди екологічному капіталу. Отже, внутрішній облік сталого розвитку є необхідною умовою для будь-якої системи екологічного та соціального менеджменту.

2. Аналогом звичайної системи фінансового обліку, а точніше — її розширенням, є зовнішній облік сталого розвитку, інформація якого призначена для зовнішніх користувачів, зацікавлених у подоланні екологічних та соціальних негараздів, а саме для широкої громадськості, засобів масової інформації, акціонерів, екологічних

(або соціальних) фондів, неурядових організацій тощо. За останні десять років провідні підприємства опублікували окремі зовнішні екологічні звіти, тим самим забезпечивши громадський контроль їхнього впливу на навколишнє та соціальне середовище. Багато з цих звітів публікуються щорічно і містять дані про викиди забруднювальних речовин тощо.

Традиційний та облік сталого розвитку визнаються двома різними категоріями обліку, однак це не є перешкодою для їх інтеграції, оскільки інформацію від обох категорій обліку можна об'єднати за допомогою окремого аналізу показників екоефективності для використання внутрішніми і зовнішніми користувачами.

Традиційні системи бухгалтерського обліку та диференційовані системи екологічно та соціально обліку сталого розвитку обробляють інформацію про екологічні та соціальні проблеми, і вони можуть бути об'єднані у корпоративний облік сталого розвитку [471, с. 201]. Визначення обліку сталого розвитку передбачає, що він є різновидом бухгалтерського обліку, в якому розглядаються:

- діяльність та її варіації;
- реєстрація, аналіз операцій та звітність
- екологічно зумовлені фінансові наслідки й екологічні наслідки певної економічної системи [475].

Певна річ, що такий підхід до визначення обліку сталого розвитку може нівелювати необхідність інтеграції монетарних і екологічних питань. Але існує й інше його визначення, що містить ширший зміст ніж внутрішній облік сталого розвитку та включає в себе як грошові, так і негрошові вимірники для формування внутрішньої звітності [407, с. 38]. З іншого боку, Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) визначає облік сталого розвитку як «... управління екологічними та економічними показниками за допомогою розроблення і впровадження відповідних систем і методів бухгалтерського обліку, пов'язаних з навколишнім середовищем. Це може включати звітність і аудит у деяких компаніях, а облік управління природокористуванням зазвичай включає калькуляцію життєвого циклу, повний облік витрат, оцінку переваг і стратегічне планування для управління навколишнім середовищем» [428]. З наведеного визначення стає очевидним, що МФБ не вбачає аналітичної відмінності між грошовими і негрошовими аспектами обліку екологічного та соціального менеджменту.

Відповідно до термінології МФБ, М. Беннетт і П. Джеймс називають ці два аспекти «Облік управління середовищем» [407, с. 45].

Основна відмінність двох позицій криється в тому, що ці два дослідники, у визначення обліку сталого розвитку додатково включають матеріальні потоки, що впливають на навколишнє середовище, відображені у фізичних одиницях. Отже, цей облік є не чисто грошовою, а швидше — інформаційною системою натуральних і грошових одиниць. Логічним продовженням концепції обліку сталого розвитку є виділення допоміжних систем, що є похідними традиційного обліку (рис. 2.6).

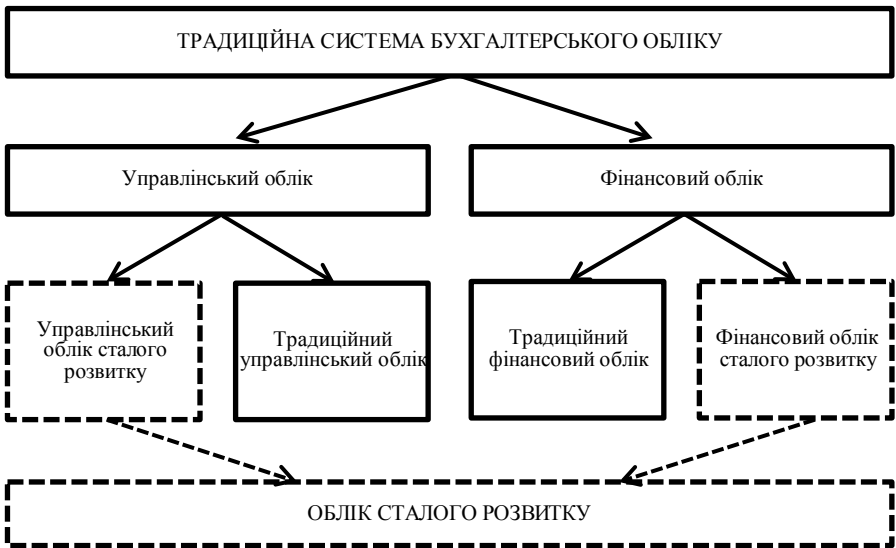


Рис. 2.6. Концепція формування інформації обліку сталого розвитку*

* Розроблено автором.

Отже, управлінський облік сталого розвитку включає в себе еколого-соціально орієнтовані аспекти та результати впливу на навколишнє (соціальне) середовище у вартісних і натуральних вимірниках для прийняття внутрішніх управлінських рішень. У свою чергу, фінансовий облік сталого розвитку охоплює екологічні

монетарні аспекти, а також фізичні вимірники впливу на навколишнє середовище для цілей звітності, що надається зовнішнім зацікавленим сторонам. Ця друга категорія системи обліку повинна охоплювати облікові відносини з конкретними зовнішніми зацікавленими сторонами, незалежно від того, чи є їхній інформаційний інтерес фінансовим, соціальним або екологічним.

Причинами, що підтверджують обґрунтованість структури та формування інформації обліку сталого розвитку, можна назвати такі:

- необхідність інтеграції екологічних, соціальних та фінансових питань в одну категорію. Екологічно й соціально обумовлені фінансові результати підприємства тісно пов'язані з показниками екологічної та соціальної діяльності, які вимірюються у фізичних одиницях;

- концептуальний поділ на внутрішній і зовнішній облік ґрунтується на тому, що рівень деталізації й агрегування інформації та ступінь конфіденційності різні для потреб керівництва й інших зацікавлених сторін;

- традиційний облік у фізичних одиницях діяв до розроблення систем обліку з урахуванням сталого розвитку. Наприклад, показники ефективності продуктивності у фізичних одиницях вже давно використовуються в більшості традиційних систем управлінського обліку.

Отже, якщо бути точним, то для звичайних управлінських розрахунків треба мати грошові та фізичні показники, оскільки грошові вимірники засновані на натуральних, окрім того, ще й доповнюються ними. Стандартна калькуляція собівартості є прикладом того, аналіз елементів витрат передбачає не тільки кількісне відхилення, а ще і вартісне (грошове) для цілей контролю. Аналогічно, в інших традиційних системах обліку поєднуються правила, встановлені конкретними зацікавленими особами (наприклад, податковий агент чи внутрішній аудитор), щодо розрахунку й перевірки звітності за фізичними інвентаризаційними та грошовими показниками. Тобто один і той же вид обліку в підприємстві може бути як монетарно зорієнтований, так і натурально-належний.

Однак цей підхід не враховує той факт, що інформаційні інтереси зацікавлених сторін надто різні. Наприклад, акціонери зацікавле-

ні у фінансовому результаті й можуть бути частково зацікавлені тільки в окремому звіті з інформацією про забруднення у фізичних одиницях, навіть якщо його складено у зрозумілому контексті з його фінансовими наслідками. Акціонери зацікавлені у грошовій (монетарній) інформації, включаючи питання грошового обігу з екологією. Агентства з охорони навколишнього середовища, з іншого боку, хочуть мати показники про відходи і забруднення, відображені у фізичних одиницях, і, можливо, не зацікавлені в тому, щоб витрати на боротьбу із забрудненням або на заходи щодо зменшення відходів капіталізувалися чи вважалися витратами у фінансових звітах.

Крім того, за такого підходу відмінність між звичайним обліком і обліком сталого розвитку стає нечіткою. Але відмінності є в одиницях виміру, як дані про джерела і засоби, а також нормативних документах і, головне, дуже різняться до ринкових вимог, що не можна ігнорувати. Той факт, що одиниці виміру мають бути узгоджені для розрахунків, стає особливо важливим при прийнятті адміністративних рішень.

Розмежування завдань бухгалтерського обліку згідно з підсистемами — фінансового та управлінського обліку вичерпно розглядає у своїй праці Л.В. Нападівська, зазначаючи що «система обліку покликана вирішити два основних завдання: 1) характеризувати результати діяльності підприємства минулих років (завдання фінансового обліку), 2) забезпечувати релевантною інформацією систему управління на всіх його рівнях для прийняття управлінських рішень при здійсненні поточної діяльності та діяльності, пов'язаної з майбутнім підприємства (завдання управлінського обліку)» [205, с. 53].

Порівняння переваг і недоліків різних підходів до визначення обліку сталого розвитку дає змогу сформулювати загальне його розуміння, що полегшить лобювання його впровадження серед менеджерів та інших зацікавлених сторін. Автором пропонується здійснити конвергенцію поглядів шляхом всебічної деталізації характеристик визначення обліку сталого розвитку відповідно до монетарного та натурального визначення в орієнтації на минуле та майбутнє (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Матриця характеристик обліку сталого розвитку*

		Облік сталого розвитку (ОСР)			
		Монетарний облік сталого розвитку (МОСР)		Натуральний облік сталого розвитку (НОСР)	
		Короткостроковий фокус	Довгостроковий фокус	Короткостроковий фокус	Довгостроковий фокус
Орієнтація на минуле	Регулярна інформація	Облік витрат на соціальні та екологічні заходи (калькуляція змінних витрат, ціноутворення, ABC- метод і т.д.)	Облік витрат і доходів від використання соціального, людського та екологічного капіталів	Облік руху запасів і матеріальних цінностей	Облік впливу на екологічний і соціальний капітали
	Спеціальна інформація	Реальна оцінка екологічних витрат	Ефективна калькуляція витрат виробничого циклу, розрахунок цільових екологічних та соціальних витрат	Оцінка пост-короткострокових впливів на навколишнє та соціальне середовище	Інвентаризація життєвого циклу виробництва. Оцінка інвестицій в навколишнє та соціальне середовище
Орієнтація на майбутнє	Регулярна інформація	Екологічне та соціальне оперативне бюджетування і бюджетування екологічного та соціального капіталу в грошовому відображенні	Довгострокове планування витрат на соціальну і екологічну діяльність у вартісному відображенні	Бюджетування фізичної складової навколишнього середовища (складання бюджету на основі ABC-методу)	Довгострокове планування витрат на соціальну та екологічну діяльність у натуральному відображенні
	Спеціальна інформація	Еколого-соціальні витрати майбутніх періодів	Оцінка інвестицій в екологічні та соціальні проекти. Бюджетування життєвого циклу виробництва і цільове ціноутворення	Відповідні екологічні впливи (з урахуванням обмежень у короткостроковій перспективі на діяльність підприємства)	Оцінка екологічних та соціальних інвестицій. Аналіз життєвого циклу конкретного проекту

* Розроблено автором.

Облік сталого розвитку (ОСР) є поєднанням вартісного і натурального обліку, а за необхідності — результатом інтеграції екологічних, соціальних та фінансових складових діяльності. Тому пропонується дефініція ОСР як загальної категорії, що включає в себе як монетарний облік сталого розвитку (МОСР), так і натуральний облік сталого розвитку (НОСР), як показано в табл. 2.6.

Монетарний облік сталого розвитку включає в себе стандартизовану систему фінансового та управлінського обліку, що вартісно вимірює взаємодію екологічного середовища, соціуму та підприємств.

ва. МОСР — це система обліку результатів господарської діяльності, у грошовому вимірнику, пов'язаної з навколишнім і соціальним середовищем. Монетарний облік є інструментом стратегічного й оперативного планування, забезпечення основи для прийняття рішень, засобом досягнення бажаних цілей або виконання завдань, а також засобом контролю та складання звітності.

Натуральний облік сталого розвитку (НОСР) теж виступає інформаційним інструментом для прийняття внутрішніх управлінських рішень. Однак, на відміну від МОСР, основна увага приділяється екологічному та соціальному впливу компанії на навколишнє середовище, відображеному у фізичних одиницях. Інструменти НОСР призначені для збору інформації про екологічні та соціальні наслідки у фізичних одиницях, переважно для внутрішнього використання керівництвом. Відповідно НОСР виконує такі функції:

- аналітичного інструменту, призначеного для виявлення еколого-соціальних сильних і слабких сторін;
- інструменту для прийняття рішень, пов'язаних із виявленням впливу на навколишнє та соціальне середовища;
- засобу вимірювання, який є невід'ємною частиною інших екологічних заходів, таких як екоефективності;
- вимірника прямого і непрямого контролю екологічних наслідків;
- каталізатора, що забезпечує активну позицію для внутрішньої і зовнішньої комунікацій;
- одного із засобів досягнення та сприяння сталому розвитку суспільства.

Інший детермінант класифікації обліку сталого розвитку — час. Екологічні та соціальні проблеми є переважно довгостроковими. Враховуючи це, системи обліку й відповідні інструменти аналізу можна згрупувати як ретроспективні — звернені у минуле (наприклад, аналіз господарської діяльності), так і з орієнтацією на майбутнє (наприклад, бюджетування). Прийняття внутрішніх управлінських рішень незалежно від тривалості дії супроводжується накопиченням як регулярної (загальні системи бухгалтерського обліку, які формують інформацію для управління), так і спеціальної інформації (конкретні методи обліку, які створюють інформацію, що покладається в основу для прийняття конкретних рішень) [414, с. 45]. Для візуалізації

характеристик обліку сталого розвитку автором складено матрицю, у якій співвіднесено вищенаведені підходи до НОСР і МОСР з різними типами управлінських рішень. Дані табл. 2.6 свідчать про широке охоплення БОСР різних підходів, вибір яких залежить від контексту рішення, мети й рівня управління.

Структура інтегрованої моделі ОСР, представлена в нашому дослідженні, може бути використана для ширшого контексту екологічного та соціального обліку. Відповідно облік сталого розвитку можна класифікувати за такими ознаками:

- місцем формування й надання інформації — внутрішній і зовнішній;
- формою наданої інформації — монетарний і натуральний.

Проведене дослідження дає змогу сформуванню комплексної концепції обліку сталого розвитку (рис. 2.7).

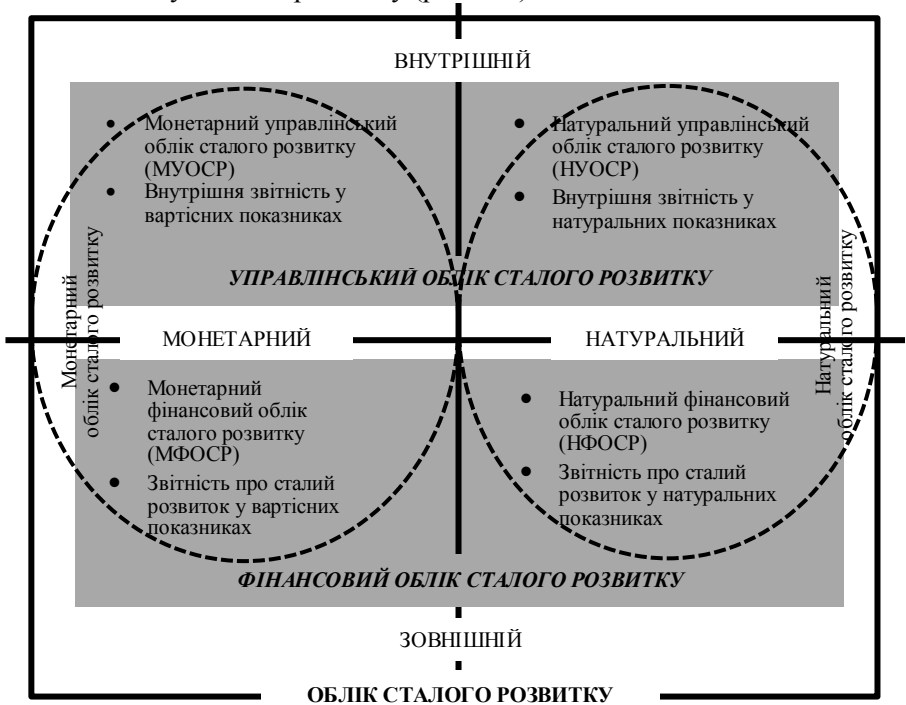


Рис. 2.7. Комплексна модель концепції обліку сталого розвитку*

* Розроблено автором.

Слід наголосити, що термінологія обліку сталого розвитку лише фрагментарно висвітлюється в наукових працях українських дослідників. Наше дослідження дало можливість узгодити місце ОСР в загальній системі обліку шляхом:

- систематизації монетарного й натурального обліку, які, відокремлено та в поєднанні, використовуються менеджерами для зменшення негативного навантаження підприємств на навколишнє середовище та поліпшення соціальної безпеки як всередині організації, так і за її межами;

- вибору інструментів, доступних для ОСР, з часовими орієнтирами для використання менеджерами в аналізі діяльності підприємства;

Серед основних переваг запропонованої структуризації ОСР варто назвати:

- внесення остаточної ясності у дискусії щодо визначення обліку сталого розвитку, що може бути необхідним для ефективної комунікації та досліджень, а також для впровадження сучасних підходів ОСР на практиці;

- визнання того, що ОСР включає грошові та натуральні вимірники, які можна розглядати незалежно один від одного або в поєднанні;

- зіставлення інструментів з підсистемами ОСР, які полегшують прийняття певних типів рішень;

- врахування часу як ключового елемента в класифікації ОСР з метою концентрації уваги на зв'язках між коротко- і довгостроковими грошовими потоками та еколого-соціальними міркуваннями при прийнятті управлінських рішень.

При окресленні основ концепції обліку сталого розвитку постає потреба розширити його методологію, з визначенням цілей, завдань, предмета, об'єкта, методів, функцій і ключових аспектів.

2.3. Методологія обліку сталого розвитку

Багато українських та іноземних учених і практиків визнали, що нині основними напрямками вдосконалення бухгалтерського обліку слід вважати розвиток послідовних теоретичних і методологічних концепцій, за допомогою яких можливо оцінити вже сталі й нові

облікові уявлення та розробити на цій основі теоретичне, нормативно-правове і методичне забезпечення обліково-аналітичного процесу.

Результатом концептуальних змін у бухгалтерському обліку є поява його нових видів, що зумовлює опрацювання новітніх концепцій для формування якісно іншого стилю дослідження бухгалтерського обліку як науки. Дослідження слід здійснювати з позиції комплексного аналізу відомих концепцій розвитку вітчизняного і зарубіжного бухгалтерського обліку як невід'ємної складової системи, що є конструктивними елементами обліково-аналітичної системи та суміжних управлінських і техніко-технологічних систем.

Найважливішою характерною рисою сучасної стадії розвитку бухгалтерського обліку є наростання тенденції до єдності наукового знання, яка знаходить своє втілення в широкому розгортанні міждисциплінарних напрямів дослідження, у використанні ідей і методів одних наук іншими, перехід від дисциплінарних методів дослідження до проблемно орієнтованих і практично зорієнтованих.

Теорія і методологія бухгалтерського обліку реалізується за допомогою формування й використання певних концепцій (від лат. *conceptio* — розуміння, система). Необхідність розгляду концепцій бухгалтерського обліку пояснюється, перш за все, відставанням облікової практики від нових вимог та якості облікової інформації, які зумовлені сучасними процесами глобалізації й інтеграції України у світовий економічний простір. Це зумовлює осмислення теорії та методології бухгалтерського обліку з позиції сталого розвитку. Для того щоб вичерпно розглянути трансформації облікового процесу екологічних і соціальних середовищ, потрібно розширити межі існуючої теорії бухгалтерського обліку і знайти відповідний поставленому завданню методологічний інструментарій. Такий інструментарій насправді вже існує у вигляді сучасної методології традиційного бухгалтерського обліку. Але у зв'язку із прагненням підприємств відповідати сталому розвитку потрібно застосувати нову систему обліку — обліку сталого розвитку, для якої не опрацьовано достатньо обґрунтованої методології [251, с. 105].

У дослідженнях методології обліку сталого розвитку не приділяється належної уваги, що й пояснює необхідність формування загальної методології бухгалтерського обліку, не тільки задовольняти фінансові потреби користувачів, а й визначати взаємодію підприємства з навколишнім та соціальним середовищем.

На думку Ю.А. Кузьминського, методологія — це вчення про методи пізнання, до яких належать: метод сукупності чотирьох пар: документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки і подвійний запис, баланс і звітність; методичні прийоми: індукція, дедукція, аналіз, синтез, порівняння і таке інше; методики: конкретизація застосування методів та методичних прийомів [159, с. 59].

М.С. Пушкар трактує поняття «методологія бухгалтерського обліку» як всеохоплююче знання про понятійний апарат бухгалтерського обліку, концепцію, внутрішню побудову, етапи становлення та розвитку [263, с. 34].

Згідно з поглядами Л.М. Кіндрацької, поняття методології обліку є об'єднанням принципів, інструментів, процедур, що надалі формують основу конкретних облікових методик [121, с. 90].

Н.М. Малюга розуміє методологію бухгалтерського обліку як вчення про методи наукового дослідження, знання всієї сукупності прийомів і засобів теоретичного пізнання господарських явищ і процесів, виявлення їх властивостей, що утворюють предмет бухгалтерського обліку [185, с. 91].

Відомі нам погляди щодо цього питання можна узагальнити так: методологія бухгалтерського обліку — це сукупність методів, прийомів для вивчення об'єкта, проте без урахування інших компонентів методології, які виходять за межі сприйняття сталості. Наголосимо, що актуальність та прагнення до сталого розвитку вимагає зважати на нестандартні критерії визначення методології, без яких неможливо виконати поставлене завдання та досягти сталого результату.

Т.А. Гоголь вважає, що методологія бухгалтерського обліку — це «дослідження системи бухгалтерського обліку за допомогою комплексу методів і засобів, встановлення принципів і способів організації побудови теоретичної та практичної діяльності, встановлення внутрішньої впорядкованості окремих елементів системи бухгалтерського обліку, узгоджених і впорядкованих між собою в часі та просторі» [61, с. 156]. Перевагою цієї теорії є уточнення поняття методології бухгалтерського обліку, що виокремлює структурні елементи, етапи процесу, методи і способи дослідження та завдання.

Зібраний і проаналізований матеріал дає можливість проілюструвати загальну структуру методології обліку сталого розвитку (Рис. 2.8).

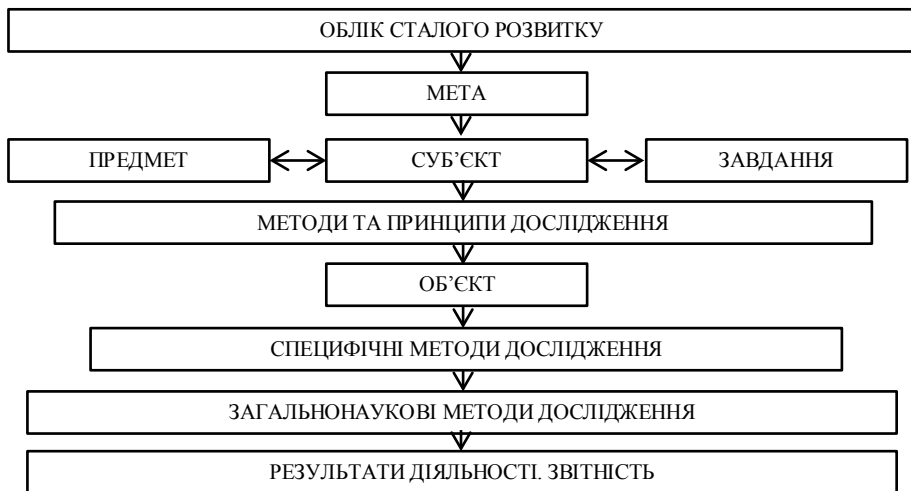


Рис. 2.8. Структурна схема методології обліку сталого розвитку*
* Джерело: [61, с. 157; 139, с.55].

Більшість науковців схиляються до необхідності розгляду бухгалтерського обліку як системи, кожен з них певний склад елементів такої системи, застосовуючи при цьому різні підходи.

Зокрема, В.Ф. Палій та Я.В. Соколов наголошують, що бухгалтерський облік можна розглядати виключно як систему: по-перше, він базується на певних постулатах; по-друге, висновки, які можна зробити з його даних, впливають безпосередньо з життя, з цих постулатів; і по-третє, бухгалтерський облік показує і може показувати не що було і що буде в господарстві, а тільки те, що отримало відображення під час виконання умов постулатів [229].

Н.Л. Правдюк вважає, що облікова система розкривається через загально визнані об'єкти, категорії, принципи і показники, визначені нормами і правилами національних облікових стандартів [250, с. 186].

Т.Г. Маренич трактує систему бухгалтерського обліку як сукупність методологічних, методичних, організаційних, техніко-технологічних, економічних засобів і методів, інструментів та важелів впливу на одержання й перетворення економічної інформації [189, с. 25].

Отже, науковці досі не дотримуються одностайної позиції щодо визначення загальних принципів і підходів до методології бухгалтер-

ського обліку. Більше того, це різноманіття поглядів характерно і для системи бухгалтерського обліку. На думку Л.Г. Ловінської, бухгалтерський облік є штучно створеною системою, яка функціонує відповідно до встановлених правил (стандартів) на потребу певному колу користувачів [180, с. 19].

Згідно з теорією системного аналізу, система складається з підсистем, які, у свою чергу, можна розкласти на компоненти й елементи, що характеризуються наявністю внутрішніх і зовнішніх зв'язків. Враховуючи історичний процес формування системи бухгалтерського обліку та сучасних трансформацій у ній, головними складовими облікової системи доцільно розглядати теоретичну, методологічну, практичну й організаційну [139, с. 16].

Ґрунтуючись на попередніх припущеннях, можна з упевненістю сказати, що система обліку сталого розвитку є комплексним поєднанням теоретичних, практичних, методологічних та організаційних прийомів, результатами яких є забезпечення й можливість не тільки формувати необхідну інформацію для користувачів, але і відповідно реагувати задля забезпечення сталого розвитку навколишнього та соціального середовища.

Діяльність будь-якої економічної або неекономічної системи обов'язково узгоджена зі спільної для усієї системи мети. Щодо мети ведення бухгалтерського обліку, то слід звернутися до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», який передбачає надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства для прийняття рішень [254].

Л.Б. Іванова дещо розширює головну мету бухгалтерського обліку: «забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів, яку вони мають використовувати за власним економічним інтересом...» [109, с. 198]. Щодо такого твердження можна дискутувати стосовно того, що бухгалтерська інформація цікавить користувачів не тільки заради економічного інтересу. За деякими даними фінансової звітності можна переконатися як підприємство виконує свої соціальні або екологічні зобов'язання. Унаочнення взаємозв'язку мети і завдань бухгалтерського обліку та обліку сталого розвитку (рис. 2.9).

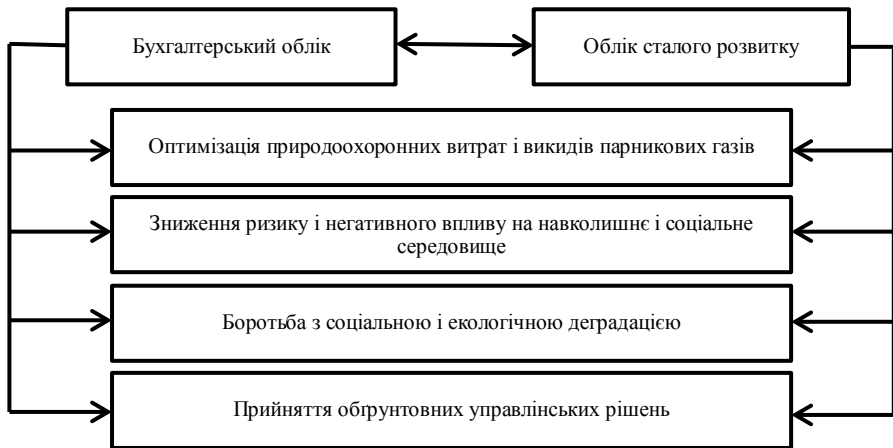


Рис. 2.9. Взаємозв'язок і взаємозалежність мети та завдань бухгалтерського обліку та обліку сталого розвитку

* Розроблено автором.

Метою обліку сталого розвитку є координація екологічної, соціальної та економічної складової бізнесу, виявлення можливих ризиків і ускладнень, визначення шляхів їх подолання.

Якісна облікова екологічна і соціальна інформація істотно впливає на ухвалення управлінських рішень. Інформаційною основою цього процесу слугує інформація бухгалтерського (фінансового і управлінського) та податкового обліку господарюючих суб'єктів, де результати природоохоронної діяльності й екологічні витрати розмежовано, відображено їх без урахування економічного змісту. Здебільшого поточні витрати не систематизуються, а перерозподіляються в загальних показниках собівартості продукції.

Відсутність методичних рекомендацій, складність визначення низки показників, що враховують стан і динаміку зміни компонентів природного та соціального середовища ускладнюють введення обліку сталого розвитку в підприємстві.

Усі суб'єкти господарювання (приватні, державні, комунальні та інші підприємства: зареєстровані у визначеному законом порядку громадяни України, іноземці та особи без громадянства, юридичні особи або підприємці) повинні дати не тільки про власні економічні інтереси, але і сприяти сталому розвитку навколишнього середовища.

Предметом обліку сталого розвитку є не лише фактичний стан об'єкта і фактичні результати його зміни, тобто господарська діяльність суб'єкта господарювання, його майно і джерела утворення, але і зміни та стан у навколишньому середовищі — як соціальному, так і екологічному. Отже, при організації бухгалтерського обліку предметами його дії є не лише внутрішні, а й зовнішні засоби і джерела.

Звісно, у підприємствах різних галузей економіки предмет обліку сталого розвитку має певні особливості. Так, на машинобудівному підприємстві предметом є процес виготовлення та реалізації машин та обладнання, в тому числі й викиди забруднювальних речовин в атмосферу, землю, воду; в сільському господарстві таким предметом є процес вирощування біологічних активів та впливу їх на навколишнє соціальне середовище та довкілля.

Предмет обліку сталого розвитку знаходить своє відображення через окремі елементи — об'єкти. Об'єкти цього обліку — засоби підприємства, джерела їх утворення та господарські процеси, які забезпечують рух майна з метою одночасної максимізації прибутку та мінімізації впливу на навколишнє середовище і соціальну сферу. Прикладами об'єктів обліку сталого розвитку є атмосферне повітря, водні, лісові, земельні ресурси, надра, біологічне різноманіття, суспільство, об'єкти охорони здоров'я, екологічні та соціальні зобов'язання тощо.

Українські вчені зауважують, що на сьогодні актуальним є формування такої концепції методології бухгалтерського обліку, яка здатна відповідати сучасним економічним реаліям світу в умовах глобалізації [139, с. 115]. Як зазначає В.М. Жук [91], важливим напрямом наукових досліджень є вирішення питань, що стосуються глобальної облікової системи взагалі та формування концепцій розвитку національних систем обліку з урахуванням сучасних умов господарювання, які передбачають задоволення власних потреб без належної уваги до зовнішнього середовища. Відповідно, науковці підтримують розвиток облікової методології з позиції забезпечення глобальних інформаційних потреб.

Варто взяти до уваги класифікацію поглядів щодо подальшого розвитку бухгалтерського обліку, які умовно об'єднано у дві групи [171, с. 89]: традиційні (Жук В.М., Замула І.В., Малюга Н.М., Шайкан А.В. дотримуються позиції необхідності збереження існуючої теоретичної структури і принципів бухгалтерського обліку) та

кардинальні (Голов С.Ф., Деньга С.М. та Верига Ю.А., Нападівська Л.В., Пушкар М.С. — стоять на позиції необхідності докорінного реформування системи бухгалтерського обліку та розроблення її нового теоретичного підґрунтя). Отже, опрацювання методології обліку сталого розвитку стане вирішальним моментом обліково-аналітичного забезпечення не тільки великих корпорацій, але й малих підприємств, які можливо частіше турбуються про екологічну та соціальну безпеку території їхньої господарської діяльності.

Не менш важливим моментом у забезпеченні облікових процедур є дотримання принципів і застосування методів бухгалтерського обліку, що характеризуються розмаїттям та географічним поширенням. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [254] регламентує обов'язкові до використання принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які, безперечно, повинні проектуватися тй доповнюватись нестандартними принципами бухгалтерського обліку сталого розвитку (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Методи та принципи обліку сталого розвитку*

ПРИНЦИПИ	МЕТОДИ
1	2
Стандартні	
Обачності — застосування методів, які повинні запобігати заниженню (завищенню) оцінки еколого-соціальних зобов'язань (активів) та витрат (доходів)	Оцінка — правильний вибір методів оцінки екологічних та соціальних активів і пасивів
Повного висвітлення — звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій	Інвентаризація — перевірка виконання соціальних і екологічних зобов'язань
Послідовності — постійне удосконалення підприємством обраної облікової політики щодо відображення впливу на соціальне та екологічне середовище	Документування — процес суцільного відображення екологічних і соціальних операцій за допомогою регламентованих і розроблених підприємством документів
Безперервності — оцінка екологічних та соціальних активів і зобов'язань на постійній основі	Калькулювання — врахування екологічних і соціальних витрат у формуванні виробничої та повної собівартості
Нарахування та відповідності доходів і витрат, отриманих від екологічної і соціальної діяльності	Рахунки — використання існуючого (робочого) плану рахунків з його розширенням аналітичними субрахунками
Переважає суті над формою — факт впливу на навколишнє середовище переважає над його рівнем	Подвійний запис — відображення екологічних і соціально орієнтованих операцій з використанням балансових рахунків
Історичної собівартості — пріоритетом є оцінка еколого-соціальних активів, виходячи з витрат їх придбання чи набуття	Баланс — вплив на соціальне та екологічне середовище має не порушувати їх стійкість, а по можливості — підвищувати сталість

Продовження таблиці 2.7

1	2
Єдиного грошового вимірника — вимірювання та узагальнення всіх операцій в єдиній грошовій одиниці	Звітність — основний метод обліку сталого розвитку, що забезпечує користувачів актуальною й неупередженою інформацією про еколого-соціальні засоби і джерела їх утворення
Періодичності — розподіл діяльності на періоди з можливістю формування звітності про сталий розвиток	
Нестандартні (додаткові)	Нестандартні (додаткові)
Розмежування капіталу і прибутку — розкриття інформації про додану вартість отриману від екологічної діяльності, і «місце» її отримання	Метод групування передбачає систематизацію і представлення інформації у відповідних формах екологічної та соціальної звітності, притаманний статистичній методології
Імпаритету — перевага у відображенні збитків ніж вигод від еко-соціальної діяльності	Економічний метод аналізу звітності та отриманої інформації екологічних і соціальних операцій
Ясності та зрозумілості — звітність екологічної і фінансової діяльності повинна бути зрозумілою не тільки фахівцю	Економіко-математичне та статистичне моделювання — спрощення обробки даних інформаційно-комп'ютерними системами
Надійності та точності — мінімізація сумнівів щодо достовірності інформації обліку сталого розвитку	Аналітичні методи — метод додаткового аналізу еколого-соціальної інформації для поліпшення її зрозумілості та доступності

*Джерело: [254; 139, с. 117].

На нашу думку, основоположні принципи обліку та звітності про сталий розвиток можна розділити на три групи:

- принципи-допущення — безперервності, послідовності, обачності, періодичності;
- принципи-вимоги — ясності та зрозумілості, розмежування капіталу і прибутку, переважання суті над формою, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення;
- принципи-правила — історичної собівартості, єдиного грошового вимірника, імпаритету, надійностей точності.

Можна обґрунтовано стверджувати, що перелік принципів і методів не є вичерпним і залежно від можливостей надавача інформації та потреб користувачів може доповнюватися спеціальними інструментами пошуку, узагальнення, аналізу та представлення інформації бухгалтерського обліку сталого розвитку.

Нині традиційні інструменти економічного аналізу не дають змоги керівникам достовірно визначати ефективність реалізації еколого-соціальних стратегій та вплив економічної політики підприємства на стан довкілля.

Зокрема, О.Ф. Савченко, О.І. Дацій та ін. визначають екологічні витрати, як витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності; вони відрізняються від інших витрат підприємства і залежать від

сфери його діяльності та ступеня впливу на навколишнє природне середовище [281, с. 19]. Наведене твердження наголошує на виключенні екологічних витрат з економічного аналізу з використанням традиційних інструментів обліку. Отже, головним інструментом поєднання і способом відображення звичайних операційних, соціальних та екологічних витрат є облік сталого розвитку, як самостійного напряму бухгалтерського обліку організації. Концепцію обліку сталого розвитку визначають його принципи, функції, цілі та завдання.

Значний внесок у розвиток методології бухгалтерського обліку та його періодизацію належить Н.М. Малюзі, яка виділила п'ять парадигм бухгалтерського обліку (проста натуральна бухгалтерія, камеральна бухгалтерія, проста монетарна бухгалтерія, подвійна статична бухгалтерія, подвійна динамічна бухгалтерія) та запропонувала шосту парадигму бухгалтерського обліку – подвійну інформаційну динаміку [186, с. 19].

В.М. Жук доповнює ці парадигми сьомим рівнем побудови системи обліку, що має орієнтуватися на забезпечення комфорту при обов'язковому веденні обліку різними суб'єктами господарювання. При цьому вибір форми обліку та звітності має проходити за критерієм вкладу суб'єкта в створення валового національного продукту та не зашкоджувати як ефективному бізнесу, так і державному (галузевому) управлінню [95, с. 155]. Таким чином, для побудови сьомого рівня нової парадигми потрібен спеціальний вид обліку, який завершує формування повної картини взаємодії підприємства з навколишнім середовищем не тільки в розрізі галузевого управління, а й менеджменту на мікрорівні. Таким новим видом обліку є облік сталого розвитку.

Мета обліку сталого розвитку полягає в координації екологічної, соціальної та економічної складової бізнесу, визначення можливих екологічних, соціальних ризиків і ускладнень та шляхів їх подолання. Автором здійснено порівняння фінансового, управлінського, податкового та обліку сталого розвитку (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Порівняльна характеристика податкового, фінансового, управлінського та обліку сталого розвитку

Ознаки	Види обліку			
	Бухгалтерський облік			Податковий облік
	Фінансовий облік	Управлінський облік	Облік сталого розвитку	
1	2	3	4	5
Поняття	Облік наявності і руху грошових коштів, фінансових ресурсів	Система збору, реєстрації, узагальнення і представлення інформації про господарську діяльність організації для планування, контролю та управління цією діяльністю	Система обліково-аналітичного забезпечення виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання інформації про екологічно-соціальний стан та заходи, що надасть користувачам інформацію та дасть можливість встановити баланс між забезпеченням соціальних потреб, захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їхню потребу в безпечному і здоровому довкіллі та фінансово-економічним розвитком	Система узагальнення інформації для визначення податкової бази
Мета	Формування достовірної інформації для складання фінансової звітності, здійснення контролю і виявлення резервів	Інформаційне забезпечення про діяльність організації і зовнішнє оточення для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень	Координація екологічної, соціальної та економічної складової бізнесу, визначення можливих екологічних, соціальних ризиків і ускладнень та шляхів їх подолання	Формування повної і достовірної інформації про порядок обліку для цілей оподаткування і контроль за правильністю, повнотою та своєчасністю нарахування і сплати податків до бюджету
Основне завдання	Збір інформації для аналізу діяльності підприємства і його фінансового стану	Збір інформації для оперативного і стратегічного планування та управління діяльністю підприємства	Збір і реєстрація інформації для оцінки еколого-соціальних витрат і зобов'язань	Збір інформації для розрахунку податків і зборів
Користувачі інформації	Зовнішні користувачі: податкові інспекції, кредитні установи, постачальники, покупці, інвестори тощо	Управлінський персонал організації	Зовнішні і внутрішні користувачі	Зовнішні і внутрішні користувачі

Продовження таблиці 2.8

Способи відображення облікової інформації	Подвійний запис	Використання елементів, методів бухгалтерського обліку необов'язково. Використовуються методи кількісних оцінок	Суцільний, безперервний і документальний облік в натуральних і вартісних показниках	Формування величини доходів і витрат відповідно до вимог документів системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку і звітності
Свобода вибору методів ведення обліку	Обмежена загальноприйнятими принципами ведення бухгалтерського обліку	Обмежень немає, окрім вартості, що порівнюється з прибутками від ухвалення ефективніших управлінських рішень	Обмежень немає	Обмежень немає. Забезпечення безперервного відображення фактів господарської діяльності, наслідком чого є зміна розмірів бази оподаткування
Основні об'єкти обліку	Організація в цілому	Структурні підрозділи, центри відповідальності і інші позиції	Природоохоронна і соціальна діяльність організації, витрати і зобов'язання	Дані первинних документів, згрупованих відповідно до Податкового кодексу України
Основні звіти	Баланс, звіт про прибутки і збитки, звіт про рух грошових коштів	Різноманітні звіти по внутрішніх формах, внутрішні кошториси, бюджети	Екологічні декларації	Податкові декларації
Частота складання звітності	Місяць, квартал, рік	Зміна, день, тиждень, місяць.	Місяць, квартал, рік	Місяць, квартал, рік
Міра надійності	Достовірна, документально підтверджена	Допускаються наближені і еталонні оцінки	Достовірна, документально підтверджена	Достовірна, документально підтверджена
Обов'язковість ведення обліку	Ведення обліку обов'язкове	Не обов'язковий, вводиться за рішенням адміністрації	Не обов'язковий	Ведення обліку обов'язкове
Основний внутрішній документ, що визначає порядок ведення обліку	Наказ про облікову політику для ведення фінансового обліку	Наказ про облікову політику для ведення управлінського обліку	Наказ про облікову політику для ведення обліку сталого розвитку	Наказ про облікову політику для ведення податкового обліку
Нормативне регулювання	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Порядок управлінського обліку встановлюється правилами підприємства	Відсутнє	Податковий кодекс України

* Джерело: [239; 263; 38] та власні дослідження.

Екологічні та соціальні проблеми впливають на операційну діяльність підприємств, їх фінансовий стан, на формування інформації фінансової звітності підприємства. Дані управлінського обліку призначені для керівників підприємства, менеджерів різного рівня повноважень і відповідальності.

Облік сталого розвитку дає змогу оцінити вплив еко-соціальних чинників і скласти бухгалтерську екологічну та соціальну звітність встановленої форми, орієнтованої на зовнішніх і внутрішніх користувачів. Ця інформація доступна власникам, кредиторам, інвесторам, податковим органам, органам державної влади, громадськості тощо.

Як і фінансовий, облік сталого розвитку повинен бути обов'язковим для підприємства, на відміну від управлінського обліку. Ведення фінансового обліку з використанням синтетичних і аналітичних рахунків регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», дія якого поширюється на всі організації території України. Збір і аналіз інформації на вимогу управлінського персоналу вважаються доцільними і виправданими, якщо цінність її перевищує витрати на отримання такої інформації.

Фінансовий облік охоплює всі господарські операції підприємства, але це облік фактичних дій, прогнозні величини бухгалтерський облік не включає. Управлінський облік є складовою частиною системи управління підприємством, призначення якого полягає у формуванні інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень при здійсненні: контролю ефективності поточної діяльності організації; планування стратегії і тактики ведення комерційної діяльності, оптимізації використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства; вимірювання й оцінки ефективності господарювання, виявлення рівня рентабельності окремих видів продукції; спрямування впливу на хід виробництва і реалізації з метою прийняття ефективних управлінських рішень [192, с. 304].

Ведення фінансового та обліку сталого розвитку має підпорядковуватися відповідним нормативним документам Уряду України і органів, яким надано право регулювати бухгалтерський облік. За порушення методології фінансового обліку передбачено адміністративну і кримінальну відповідальність.

Методологія управлінського обліку не регламентується державними органами, облік ведуть за правилами, визначеними безпосередньо організацією, зважаючи на специфіку її діяльності, особливості

прийняття рішень або вирішення завдань.

Принцип подвійного запису на взаємозв'язаних рахунках дотримують при веденні фінансового обліку, а для управлінського обліку він не обов'язковий.

У центрі уваги обліку сталого розвитку — екологічна і соціальна діяльність підприємства, тоді як фінансовий облік ведуть у цілому по підприємству і розглядають його як єдиний господарський комплекс. Управлінський облік ведуть по місцях формування витрат, секторах виробництва, центрах відповідальності і лише за потреби узагальнюють у цілому по підприємству.

Вище наведені види обліку різняться не лише за змістом, але й періодичністю та термінами представлення звітності. В обліку сталого розвитку, як і у фінансовому, звітність може бути складена за підсумками за місяць, квартал, рік. Час її надання — через декілька днів, тижнів, місяців від моменту закінчення звітної періоду. В управлінському обліку періодичність представлення відповідних даних — щоденна, тижнева, місячна.

Інформація фінансового обліку характеризує фактичні результати господарських операцій за попередній період за принципом «як це було». Дані управлінського обліку орієнтуються на правило «як це повинно бути» і контроль виконання прийнятого рішення. Об'єктивна інформація обліку сталого розвитку є підставою для висновку про негативний вплив на навколишнє і соціальне середовище кожного господарюючого суб'єкта.

Менеджери підприємств навіть не уявляють, що ведуть екологічний облік у контексті чинних стандартів фінансового та управлінського обліку. Розглянемо підприємство як сукупність управлінців і підконтрольних систем за таким інформаційним ланцюжком. Економічні, соціальні й екологічні показники, отримані з первинних документів, повідомлень, переданих усно чи каналами зв'язку, групують і узагальнюють у підсистемі фінансового й управлінського екологічного обліку, а потім використовують для аналізу господарської діяльності, планування, прогнозування і контролю (внутрішнього і зовнішнього аудиту). Ця інформація є базою для ухвалення рішень управління підсистемою, якісно покращуючи її та формуючи новий згрупований та узагальнений інформаційний потік.

Таким чином, облік сталого розвитку на мікрорівні має наступний вигляд (рис. 2.10).



Рис. 2.10. Бухгалтерський облік сталого розвитку на макрорівні*

* Розроблено автором.

Облік сталого розвитку на мікрорівні доцільно розглядати як сегментарну область бухгалтерського обліку, що є науково обґрунтованою системою суцільного й безперервного спостереження, оцінки, систематизації і узагальнення інформації про соціально-екологічні процеси, що виникають у результаті діяльності господарюючого суб'єкта.

Його мета полягає у створенні й постійному оновленні інформаційної моделі, що дозволяє на основі системи відповідних показників, якнайповніше та об'єктивно оцінити зміст природоохоронної і соціальної діяльності підприємства за звітний період і в динаміці, виявляти вплив соціально-екологічних процесів на фінансово-економічні перспективи функціонування підприємства. Конкретні напрями визначають з урахуванням інтересів користувачів інформації (рис. 2.11).



Рис. 2.11. Користувачі інформації обліку сталого розвитку*
* Розроблено автором.

Для ухвалення рішень інвестори повинні мати у своєму розпорядженні інформацію щодо екологічних заходів, щоб порівняти екологічний ризик втрати інвестицій з можливим доходом від вкладеного капіталу. Державні органи потребують результатів екологічного і соціального обліку для обґрунтування ставок екологічного і соціального податку, узагальнення інформації про вплив господарської діяльності на стан природного середовища і соціуму в регіонах, контролю за дотриманням природоохоронного і соціального законодавства. Банківські установи повинні мати у розпорядженні інформацію про екологічний стан кредитованого підприємства та

ймовірно збільшення шкідливих викидів унаслідок діяльності.

Отже, можна дійти висновку про необхідність виявлення і правильний розподіл витрат природоохоронної та соціальної діяльності для визначення вартості продукції і обґрунтування інвестиційних рішень на реальних витратах і вигодах. Водночас в умовах глобалізації та постійної конкурентної боротьби все більша кількість підприємств у розвинених країнах світу приділяють особливу увагу питанням соціально орієнтованого бізнесу та ідеї сталого розвитку [276, с. 101].

Внутрішні користувачі (керівництво і служби підприємства) оперують набагато більшою інформаційною базою, що надається як системою управлінського, так і системою фінансового обліку сталого розвитку, проте з обмеженим доступом, який залежить від ієрархічного рівня, повноважень та відповідальності менеджера.

Відмітною рисою обліку сталого розвитку є його здатність до саморегулювання за якої пріоритетнішими є внутрішні потреби.

Беручи до уваги можливості обліку екологічних і соціальних витрат, доцільно акцентувати увагу на організації облікових процедур зовнішніх внутрішніх витрат. Нині основна діяльність в області екологічного і соціального обліку має бути зосереджена на удосконаленні системи розподілу витрат на охорону природного середовища і соціальну забезпеченість працівників підприємства. Отже, проблема формування оптимальної для калькуляції й аналізу системи витрат на навколишнє і соціальне середовище залишається актуальною.

Аналізуючи сучасний стан екологічного й соціального обліку в Україні, можна відмітити, що для українських підприємств характерна початкова стадія первинного накопичення знань та розгляду методичних підходів, на якій методика розрахунку прибутку не враховує всі екологічні та соціальні складові. Проте, і в цьому разі діє ряд чинників, що сприяють екологізації виробництва, пов'язаних з певними обмеженнями і тиском споживачів, які віддають перевагу екологічно безпечній продукції. Отже, успішна діяльність підприємства великою мірою залежить від дотримання встановлених параметрів рентабельності, що істотно актуалізує необхідність використання адекватних управлінських інструментів, складовою частиною яких і виступає управлінський облік сталого розвитку.

Важливою функцією обліку сталого розвитку є екологічне і соціальне планування, процес наведено на рис. 2.12.



Рис. 2.12. Процес еко-соціального планування в підприємстві*
* Розроблено автором.

Підприємство повинно розробити й оприлюднити екологічну і соціальну програму з виділенням мети, завдань, функцій, рівнів відповідальності тощо. Цілі та завдання мають бути визначені й відповідати екологічній і соціальній політиці, включаючи зобов'язання щодо скорочення викидів парникових газів, запобігання забрудненню біоресурсів, підтримки й поліпшення соціального рівня регіону, відповідності вимогам законодавства і послідовного поліпшення екологічного та соціального середовища. Підприємство повинно розробити, впровадити й підтримувати програму досягнення своїх еко-соціальних цілей і завдань відповідно до його місії і протомісії, що включає:

- перелік заходів;
- очікувані результати і контрольні показники;
- необхідні ресурси;

- терміни виконання завдань;
- розподіл відповідальності за досягнення цілей і завдань;
- контроль виконання програми.

Мету слід визначати на довгостроковий період планування — від 3-х років і більше. З іншого боку, періоди досягнення соціальних цілей не повинні перевищувати терміну: місяць, квартал, півріччя і рік. Екологічні цілі мають бути екологічно значущими з пріоритетними екологічними аспектами та урахуванням впливу підприємств на довкілля.

Розроблення еколого-соціальних завдань у межах генеральної стратегії підприємства повинно узгоджуватися із загальноорганізаційними цілями та доручатися підрозділам, що у своїй діяльності мають справу із проблемами охорони довкілля. Результативність виконання завдань оцінюється не тільки за роботою підрозділу, але й відповідною ситуацією по підприємству в цілому.

Останнім часом вище керівництво та менеджери середньої ланки виявляють дедалі більший інтерес до впровадження екологічного і соціального обліку. Проте, існують певні труднощі, пов'язані як із розумінням суті й можливостей нової інформаційної системи, так і з її організацією.

Як свідчить практика система бухгалтерського обліку в підприємстві повинна охоплювати три основні складові: облік витрат і зобов'язань, облік активів і вигід, і врешті-решт, звітність, яка підтверджує сталий розвиток підприємства.

Більшість науковців схиляється до розгляду бухгалтерського обліку як системи, однак кожен з них пропонує власний погляд на упорядкування складу елементів такої системи. Згідно з теорією системного аналізу, система складається з підсистем, які, у свою чергу, можна розкласти на компоненти й елементи, що характеризуються наявністю внутрішніх і зовнішніх зв'язків [139, с. 16]. Враховуючи історичні та запропоновані іншими науковцями — В.В. Євдокимовим [86], В.М. Жуком [92], Т.Г. Маренич [188], М.М. Шигун [389], варіанти процесу формування системи бухгалтерського обліку та сучасних трансформацій у ній, в якості ній, основними складовими системи обліку сталого розвитку слід розглядати теоретичну, методологічну, практичну й організаційну (рис. 2.13).

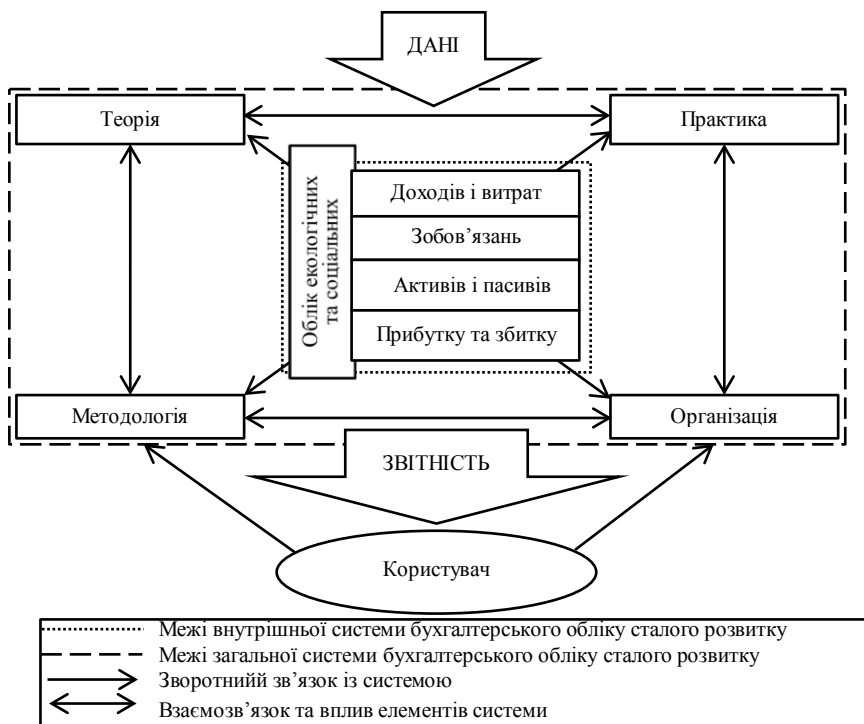


Рис. 2.13. Модель обліку сталого розвитку*

* Розроблено автором.

Система обліку сталого розвитку сформована із трьох підсистем: внутрішньої, загальної та зовнішньої.

Внутрішня підсистема обліку сталого розвитку декларує конкретні правила та процедури з відображення інформації, пов'язаної з соціальною та екологічною діяльністю підприємства. При цьому на формування даної підсистеми мають безпосередній вплив усі складові загальної підсистеми:

- методологія — розроблення конкретних завдань, принципів, методів та прийомів обліку сталого розвитку;
- теорія — формування теоретичної бази розуміння та визначення концептуальних основ обліку сталого розвитку;
- організація — сукупність адаптованих і найприйнятніших методик та правил відображення інформації для конкретного підпри-

емства з урахуванням вимог користувачів;

– практика — безпосереднє ведення обліку сталого розвитку, що спирається на існуючу теорію, розроблену методологію та поетапну організацію за реальних умов господарювання.

С.К. Рамазанов визначає, що «концепція сталого, безпечного й життєздатного розвитку передбачає зміну парадигм традиційної економіки, гуманізацію та екологізацію її головних принципів, пошук спільних підходів і погодженості концепцій розвитку екологічних та економічних систем» [267, с. 65].

Загальна складова системи обліку сталого розвитку поєднує інформацію, що надходить у вигляді облікових даних або документів, яка за допомогою внутрішніх і загальних складових трансформується у наступний зовнішній елемент системи — звітність, яка охоплює соціальну і екологічну суть діяльності. Після аналізу звітної інформації користувачі формують остаточне уявлення не тільки про господарського-фінансовий стан підприємства, але і про виконання підприємницьких зобов'язань перед соціальним і екологічним середовищем. Відповідно до своєї компетенції користувачі можуть впливати на загальну та внутрішню систему обліку сталого розвитку.

Виділення визначальної підсистеми — звітності, зумовлює необхідність і можливість сформулювати її визначення як звітності, що складається на основі даних екологічного та соціального обліку з метою задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів у прийнятті відповідних рішень.

Облік екологічних і соціальних витрат є основою для ведення обліку сталого розвитку в цілому, тому варто навести визначення поняття обліку витрат сталого розвитку, що є системою виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації про екологічні і соціальні витрати підприємства з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних управлінських рішень. Але законодавча база, яка регламентує сутність, специфіку й особливості ведення екологічного та соціального, а отже — обліку сталого розвитку в Україні, вимагає подальшого вдосконалення.

Принципи екологічного та соціального обліку поширюються у світі за поданням Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності. Відсутність національних стандартів обліку екологічної інформації зумовила потребу розроблення відповідних рекомендацій для

бухгалтерів з описом інформації, що надається у звітності для відображення у вартісному виразі реального впливу підприємства на зовнішнє середовище. При цьому було відмічено, що екологічний і соціальний облік є рушійною силою сталого розвитку підприємства. Його інформація повинна відображати ставлення суб'єкта господарювання до охорони навколишнього середовища (екологічного та соціального), а також вплив витрат, ризиків і зобов'язань, пов'язаних із використанням природних і соціальних ресурсів на фінансовий стан підприємства.

Отже, проведений аналіз підтверджує можливість формування теоретико-методологічних положень обліку сталого розвитку (рис. 2.14).

ОБЛІК СТАЛОГО РОЗВИТКУ		
Система обліково-аналітичного забезпечення виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання інформації про екологічно-соціальний стан та заходи, що надасть користувачам інформацію та дозволить досягти балансу між забезпеченням соціальних потреб, захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі та фінансово-економічним розвитком.		
МЕТА		
Координація економічної, соціальної та екологічної складової бізнесу, визначення можливих ризиків і шляхів їх подолання		
ЗАВДАННЯ		
Збір та реєстрація інформації для оцінки екологічних і соціальних процесів		
ПРЕДМЕТ		
Сукупність процесів руху внутрішніх та зовнішніх засобів і джерел утворення та їх вплив на еко-соціальне середовище		
ОБ'ЄКТ		
Еко-соціальні засоби та джерела, що беруть участь у процесі виробничо-господарської діяльності суб'єкта		
МЕТОД		
Сукупність методів оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку		
ФУНКЦІЇ		
Аналіз екологічної та соціальної складової бізнесу	Еко-соціальне планування	Контроль за впливом на соціально-екологічне середовище
КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ		
Організація обліку сталого розвитку обов'язкова для кожного господарюючого суб'єкта		
Інформація відображається суцільним, безперервним, документальним обліком у натуральних і вартісних показниках		
Облік сталого розвитку призначений для оцінки екологічних і соціальних факторів, підготовки звітності про сталий розвиток, орієнтованої на внутрішніх і зовнішніх користувачів		

Рис. 2.14. Теоретико-методологічні положення обліку сталого розвитку*

* Розроблено автором.

Інтегрованість обліку сталого розвитку забезпечує синтетичний та аналітичний комплексний підхід до екологічної і соціальної складових виробничо-господарської діяльності підприємства, а також обліково-аналітичного забезпечення. Питання організації обліку еко-соціальних вигод і витрат є малорозробленими та дискусійними, особливо в галузі сільського господарства. Перспективи подальшого вивчення зазначеної проблеми вбачаємо у дослідженні стану обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку аграрних підприємств України.

Узагальнюючи дослідження, спрямовані на вивчення стану обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку аграрних підприємств, можна зробити наступні висновки.

1. Проведений ретроспективний аналіз виникнення та становлення екологічного і соціального обліку дав змогу сформуванню загальної моделі еволюції обліку сталого розвитку, що включає такі періоди: зародження принципу сталості, зародження соціального і екоаудиту, започаткування методології соціального та екологічного обліку, остаточне визначення методології обліку сталого розвитку, удосконалення методології обліку сталого розвитку за принципами ментальності. За результатами проведеного дослідження становлення соціального абсолютний та безпосередній вплив екологічного обліку впевнено можна стверджувати, що вони становлять основу обліку сталого розвитку, який покликаний за допомогою врахування соціальної й екологічної інформації надавати можливість користувачам формувати правильну економічну стратегію, що задовольнятиме інтереси бізнесу, соціального та екологічного середовища.

2. Поняття «соціальний облік» і «екологічний облік» не набули в Україні логічної завершеності у вигляді комплексно сформованих систем знань. Відповідно недостатньою мірою досліджено симбіоз даних видів обліку в такому комплексі як облік сталого розвитку. Незважаючи на це, після вивчення наукових і нормативних джерел нами сформовано визначення нового для України виду обліку — «обліку сталого розвитку», що означає систему обліково-аналітичного забезпечення виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання інформації про екологічно-соціальний стан та заходи, що надасть користувачам інформацію та дозволить встановити баланс між забезпеченням соціальних потреб, захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і

здоровому довікллі та фінансово-економічним розвитком.

3. Традиційна система бухгалтерського обліку не враховує не тільки соціальні й екологічні аспекти формування загальної системи обліку сталого розвитку, але і чинники зовнішнього впливу інформації. Для усунення цих недоліків автором запропоновано концепцію переходу від традиційної системи бухгалтерського обліку до обліку сталого розвитку, що передбачає переналаштування й адаптацію через реалізацію низки заходів, а саме трансформація звіту про фінансові результати, розширення типової класифікації за групами доходів і витрат (прибутків і збитків), розширення балансу (звіту про фінансовий стан).

4. Сформовано комплексну концепцію обліку сталого розвитку (ОСР) шляхом:

- систематизації монетарного й натурального обліку, які, як окремо, так і в поєднанні, використовуються менеджерами для зменшення негативного навантаження підприємств на навколишнє середовище та поліпшення соціальної безпеки всередині організації та за її межами;

- вибору інструментів, доступних для ОСР, з часовими орієнтирами для використання менеджерами у процесі аналізу діяльності підприємства;

- розмежування місця формування й надання інформації — внутрішній і зовнішній облік сталого розвитку.

5. Сформовано загальну структуру методології обліку сталого розвитку, яка включає в себе:

- мету координації екологічної, соціальної та економічної складової бізнесу, позначення (виявлення) можливих ризиків і ускладнень, визначення шляхів їх подолання;

- стандартні та нестандартні принципи й методи, що поділяються на допущення, вимоги і правила;

- предмет, як сукупність процесів руху внутрішніх і зовнішніх засобів та джерел утворення і їхній вплив на еко-соціальне середовище.

6. Враховуючи історичні та запропоновані іншими науковцями варіанти процесу формування системи бухгалтерського обліку й сучасних трансформацій у ній, головними складовими системи обліку сталого розвитку слід розглядати:

- внутрішню, що включає теоретичну, методологічну, практичну й організаційну підсистеми;
- загальну, що поєднує інформацію, яка надходить у вигляді облікових даних або документів;
- зовнішню, яка охоплює соціальну та екологічну суть діяльності у вигляді звітності, що зумовлює необхідність і можливість сформулювати її визначення як звітності, що складається на основі даних екологічного та соціального обліку з метою задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів у прийнятті відповідних рішень.

РОЗДІЛ 3. СТАН ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

3.1. Системний підхід до аналізу обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку аграрних підприємств

Функціонування підприємств у ринковому середовищі вимагає якісної зміни орієнтації діяльності, пошуку й вибору стратегії сталого розвитку. Для реалізації конкурентних переваг пріоритетного значення набуває обліково-аналітична як стратегічний ресурс. Динамічність бізнесу, з одного боку, й посилення конкуренції на ринку — з іншого, приводять до розуміння необхідності формування комплексної обліково-аналітичної системи сталого розвитку, що дає змогу здійснити повномасштабне ефективне управління підприємством, створити єдину інформаційну платформу соціальної та екологічної діяльності, яка, відповідно, сприятиме підвищенню обґрунтованості управлінських рішень. Тому для формування обліково-аналітичного інформаційного простору сталого розвитку доцільно передбачити механізми збору даних, їх оброблення та передачу адресної інформації безпосередньо зацікавленим особам, які використовують отримані дані не тільки в інтересах підприємства, але і формують відповідальне ставлення до зовнішнього середовища. Особливо це стосується аграрних підприємств, виробнича діяльність яких відчутно впливає на соціальне й екологічне середовище. Особливої уваги заслуговує повсюдно негативний вплив на навколишнє середовище та споживацьке використання ресурсів аграрними підприємствами у гонитві за максимізацією прибутку.

Необхідність створення наукової концепції системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку аграрного підприємства, яка, на наше переконання, зумовлена відсутністю логічно завершеного, системного підходу до розуміння сутності та змісту обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку, побудови і функціонування механізмів його реалізації в економічному середовищі.

Як наукова категорія термін «система» розглядається у таких значеннях: 1) певний порядок, зумовлений правильним і планомірним розташуванням та взаємним зв'язком частин чого-небудь; 2) форма організації чого-небудь; 3) сукупність яких-небудь елементів, одиниць, частин, об'єднаних за спільною ознакою, призначенням; 4) сукупність принципів, які є основою певного вчення [292]. Розгляда-

ючи такий складний об'єкт дослідження як система обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства, будемо вживати цей термін в його третьому значенні. Багатоаспектність і ґрунтовність цього питання пояснюється відсутністю єдиного й чіткого визначення обліково-аналітичної системи.

На думку Я.В. Соколова, «обліково-аналітична система — це система, що базується на бухгалтерській інформації, яка включає оперативні дані, які використовуються для економічного аналізу статистичної, технічної, соціальної та інших видів інформації» [328, с. 54]. На наш погляд, така позиція вичерпно не розкриває сутність і зміст обліково-аналітичної системи, оскільки основну увагу акцентовано на інформаційній складовій процесів обліку та аналізу. Разом із тим такий спосіб трактування дає підстави ототожнити поняття обліково-аналітичної системи з системою обліково-аналітичного забезпечення управління за їхнім призначенням — забезпечення процесу прийняття управлінських рішень необхідною інформацією.

М.З. Пизенгольц пояснює систему інформаційно-облікового забезпечення, як інтегровану систему, що включає питання як безпосередньо бухгалтерського обліку, так і планування, контролю, аналізу роботи підприємства з метою ухвалення управлінських рішень щодо вдосконалення виробництва, зниження витрат і підвищення фінансових результатів діяльності підприємства [235, с. 154]

Для більш вичерпної характеристики розглянутого питання було досліджено праці Л.В. Нападовської, М. Добія, Ш. Сандера, Р. Матезича, які під системою облікового-аналітичного забезпечення управління суб'єктом господарювання розуміють сукупність підсумкової інформації про стан і результати його діяльності, зосередженої в різних формах фінансової та внутрішньогосподарської звітності [348, с. 230]. Згідно з цим підходом вся інформація у сукупності формується із зовнішніх і внутрішніх джерел.

Визначення В.С. Леня найбільш повно відображає сутність обліково-аналітичної системи як упорядкованої внутрішньої структури організації, яка накопичує дані господарського обліку й зовнішню позаоблікову інформацію для аналізу та формування звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів у необхідному для них аспекті. Обліково-аналітична система організації дає змогу сформувати обліково-аналітичне забезпечення управління бізнес-процесами на основі використання методик обліку, аналізу, планування та контролю [173, с. 286]. Точність полягає в тому, що цей автор вводить до системи основні складові бухгалтерського менеджменту — методики

обліку, аналізу, планування та контролю.

Л.О. Волощук визначає систему обліково-аналітичного забезпечення управління як єдність підсистем обліку, аудиту та аналізу [50, с. 330]. З іншого боку, С.Н. Петренко визначає обліково-аналітичну систему як синтез обліку, аналізу, планування і контролю [234, с. 93]. Залежно від поставлених завдань різні науковці і дослідники сформува-вали підгрунття в контексті двох категорій: система обліково-аналітичної забезпечення й обліково-аналітична система. Але суттєвих та істотних відмінностей у трактуванні категорій не виявлено.

Отже, система обліково-аналітичного забезпечення — це ширша категорія ніж обліково-аналітична система з сукупністю методик та правил «що забезпечують процес безперервного цілеспрямованого збору, оброблення й оцінки інформації, необхідної для планування діяльності, розробки, прийняття й реалізації ефективних управлінських рішень» [357, с. 27].

Система обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємства передбачає реалізацію таких функцій, як облік, планування, аналіз, аудит і контроль, що тісно взаємопов'язані й утворюють обліково-аналітичну систему, яка забезпечує керівництво підприємства необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

О.В. Будько визначає, що обліково-аналітичну систему слід формувати за принципами системного підходу, які забезпечують на основі вхідного масиву даних одержання показників про ефективне оперативне, тактичне і стратегічне управління суб'єктом господарювання [32, с. 194] Основні принципи системного підходу узагальнено З.Б. Живко: принцип кінцевої мети, принцип єдності, принцип взаємозв'язку, принцип модульної побудови, принцип ієрархії, принцип функціональності, принцип розвитку, принцип невизначеності [88, с. 235]. Ці ж принципи слід враховувати при формуванні системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

Після вивчення попередніх теорій нами упорядковано основні складові системи обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком:

- загальна методологія обліку сталого розвитку, яка визначає мету, суб'єкт, об'єкт, методи, стратегію, принципи, технологію та функції. Її детальніше методологія розглянуто в підрозділі 2.3;
- технічні макросистеми обліково-аналітичного забезпечен-

ня, що становлять основу прикладного обліку, аналізу, планування, контролю й аудиту сталого розвитку сільськогосподарських підприємств;

- мікросистеми облікового забезпечення, які включають у себе елементи формування облікової інформації;
- мікросистеми аналітичного забезпечення, що узагальнюють складові формування аналітичної інформації.

Перелічені компоненти є визначальними у формуванні загальної концепції системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства й потребують детальнішого вивчення та формування їх контенту.

Підвищення рівня вимог до інформаційного забезпечення системи обліково-аналітичного забезпечення сталим розвитком сільськогосподарського підприємства зумовлено постійними трансформаціями й викликами соціального та екологічного середовища, що впливають на збалансованість економічної діяльності. Об'єктивною передумовою їх вирішення є раціональне поетапне формування результатів взаємодії внутрішніх елементів системи обліково-аналітичного аграрного підприємства на основі диверсифікації процесів.

Раціональне поетапне формування результатів взаємодії внутрішніх елементів системи обліково-аналітичного забезпечення на основі диверсифікації процесів характеризує пристосованість аграрного підприємства до динамічного зовнішнього середовища. Професійне складання плану обліково-аналітичного процесу впливає на якість одержання, систематизації, аналізу та формування кінцевого інформаційного продукту.

А.Г. Загородній виокремлює в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства три підсистеми: облікового забезпечення, аналітичного забезпечення та контролю [99, с. 99]. Відповідно, головними системоутворюючими компонентами обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства є мікросистеми обліку й аналізу.

Мікросистема облікового забезпечення охоплює всі види господарського обліку аграрного підприємства. Господарський облік — це кількісна та якісна характеристика господарської діяльності підприємства, мета якої полягає в контролі й управлінні, тобто це спостереження, сприймання, вимірювання та реєстрація господарських фактів, явищ і господарських процесів (включаючи економічні, соціальні та екологічні складові). Проте господарський облік сталого розвитку

залежно від характеру облікової інформації включає не тільки оперативний (оперативно-технічний), статистичний, фінансовий та управлінський, а й облік сталого розвитку, який характеризується не тільки обліковим, а й аналітичним забезпеченням формування бухгалтерської інформації.

У цьому розумінні облік сталого розвитку є обліково-аналітичним інструментом формування інформаційних потоків на етапі систематизації, з подальшим переходом до етапу аналізу. Даний етап — вирішальний у процесі формування й розподілу релевантної інформації на монетарну та немонетарну, внутрішню і зовнішню.

Результатом накопичення монетарної інформації є дані монетарного фінансового обліку сталого розвитку, який в основному синтезує грошові показники. На формування немонетарної інформації впливають негрошові показники управлінського обліку сталого розвитку. На цьому етапі здійснено обґрунтування й оцінювання отриманої інформації з подальшим формуванням звітності.

Усі підприємства України, зокрема й сільськогосподарські, зобов'язані формувати періодичну фінансову звітність, що повинна включати звіт про фінансовий стан і результати діяльності. У свою чергу, ця загальна інформація є згорнутою. Звіт про фінансовий стан та результати діяльності неінформативний щодо соціальної діяльності або рівня екологічної відповідальності підприємства. Ця проблема вирішується за допомогою бухгалтерської нефінансової звітності, яка надається як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам при прийнятті відповідних рішень. Згідно з позицією О.М. Баришнікової, «звітність сталого розвитку є новим механізмом оприлюднення інформації про господарську діяльність, що дозволяє приймати інвестиційні рішення, які мають не лише економічний, але й соціальний та екологічний характер і враховують ризики як внутрішнього, так і зовнішнього середовища» [13, с. 63]. Формування звітності сталого розвитку є неминучим процесом для підприємства у його спрямованості до гармонізації економічної, соціальної та екологічної складових господарської діяльності.

Важливим питанням організації обліку за центрами відповідальності є організація аналітичного обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції по певних місцях виникнення витрат і побудови на їх основі центрів відповідальності [122, с. 88]. Головним центром відповідальності формування обліково-аналітичної інформації сільськогосподарських підприємств на шляху до сталого розвитку є облік сталого розвитку, який відповідає за обробку економічних,

соціальних та екологічних витрат за місцем їх виникнення.

Третьою підсистемою, окрім облікової й аналітичної, є контроль [122, с. 88]. Але контроль передбачає не тільки перевірку правильності відображення процесів господарської діяльності сільськогосподарських підприємств, але і порівняння даних та результатів з еталонними показниками. Це дуже важливо при отриманні інформації про вплив сільськогосподарського підприємства на навколишнє та соціальне середовище. Мета господарського обліку — фіксація подій і передача результатів діяльності користувачам. Власне система обліку не турбується про правильність діяльності підприємства в соціальному й екологічному середовищі. Таким чином, облік сталого розвитку є не просто системою реєстрації й узагальнення інформації, але і частиною аналітичного процесу зі складовими аналізу, контролю й бюджетування.

Вимоги до інформаційної складової в системі управління підвищуватимуться й надалі. Достатня, якісна та систематизована інформація про внутрішнє середовище підприємства дає змогу керівництву визначати ефективність організаційно-економічних, агротехнічних, соціальних та екологічних заходів і залежно від умов коригувати плани. Чим краще поінформований керівник, тим оперативнішими й ефективнішими будуть його рішення [112, с. 169].

Враховуючи внутрішнє і зовнішнє середовище сільськогосподарського підприємства постає необхідність у бюджетуванні. Г.Г. Кірейцев виявив, що «основою складання бюджетів є розробка виробничих програм, які дають можливість визначити планову собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції, де за статтями витрат на підставі переліку передбачених в технології робіт, ґрунтово-кліматичних умов, встановлених норм виробітку, нормативів витрат праці, матеріальних та інших ресурсів і з урахуванням раціонального використання землі, основних засобів, застосування прогресивних агрозоотехнічних і організаційних заходів визначається загальна сума витрат виробництва. Також за допомогою бюджетів здійснюється контроль та аналіз відхилень і що важливо для управління — забезпечується обґрунтована об'єктивна оцінка діяльності найважливіших ланок діяльності» [122, с. 88].

На основі вивчення теоретико-технічних праць та фундаментальних тверджень нами сформовано графічну модель системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств (рис. 3.1).

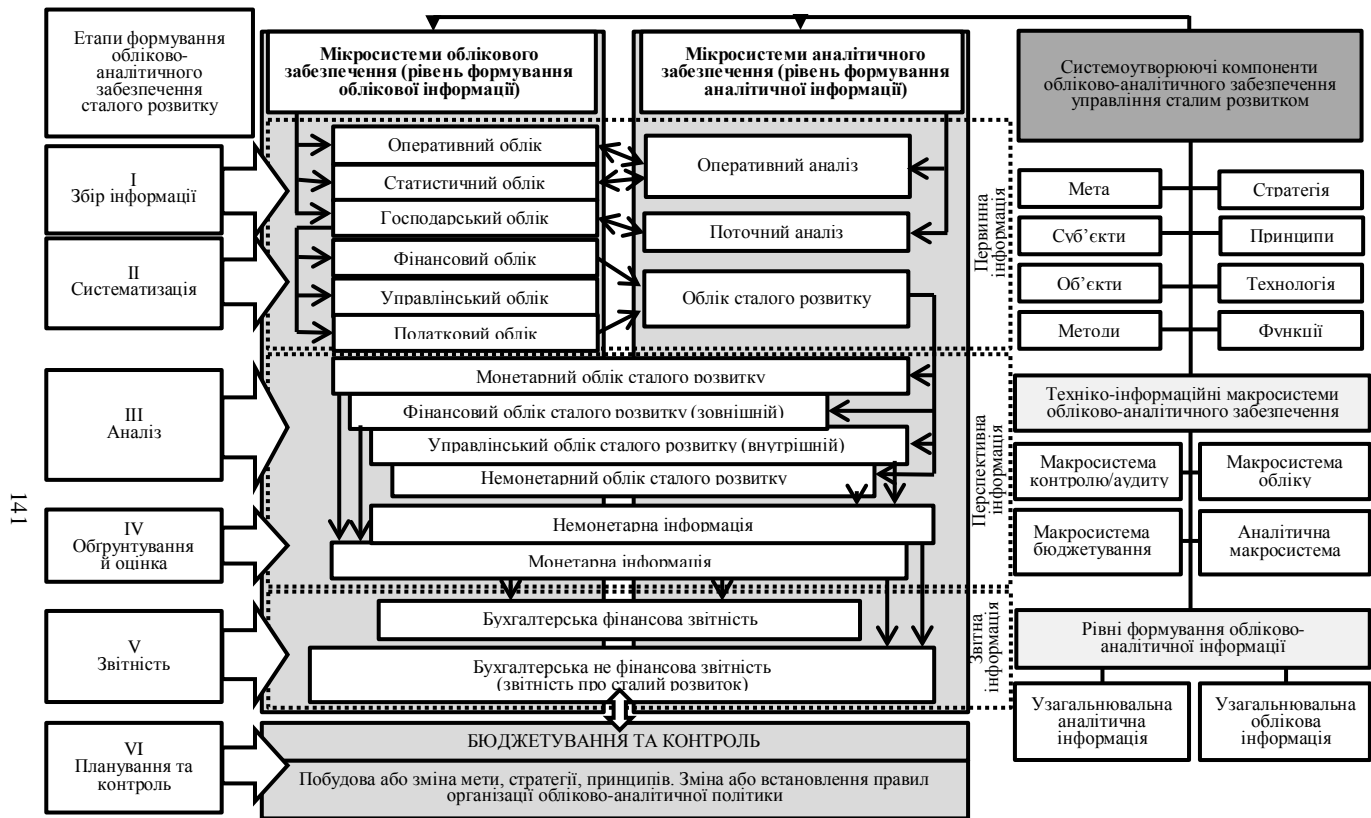


Рис. 3.1. Система обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*
 * Розроблено автором.

Система обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств не є наскрізною у часі та просторі, тому зазнає постійних змін у відповідь на виклики внутрішнього і зовнішнього середовища та потреб користувачів інформації для прийняття рішень. Тобто між обліково-аналітичною системою та користувачами існує тісний зворотний зв'язок.

Узагальнення позицій авторів і власних досліджень дало змогу нам сформулювати сутність поняття «система обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства» як упорядковану, самостійну, повністю або частково децентралізовану, відповідну цілям управління систему спостереження, збору, ідентифікації, реєстрації, узагальнення, обробки, контролю й аналізу економічної, соціальної та екологічної інформації, заснованої на перевагах сучасних потреб для розроблення, обґрунтування й ухвалення управлінських рішень сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

Відповідно до кібернетичного підходу система обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства характеризується наявністю двох взаємопов'язаних компонентів:

- суб'єкт обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства — джерело персоніфікованого впливу на обліково-аналітичну систему в цілому; управлінський апарат, який здійснює формування цілей і прийняття рішень, що забезпечує контроль за їх виконанням;

- об'єкт обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства — обліково-аналітична система, яка зазнає впливу суб'єкта управління з метою функціонування й розвитку; працівники підприємства, які забезпечують виконання поставлених цілей і завдань.

В управлінській діяльності підприємств важливу роль відіграє облік сталого розвитку. Його значення підвищується при реформуванні відповідно до міжнародних стандартів фінансової і нефінансової звітності. У ринковій економіці бухгалтер є не тільки рахівником, що фіксує події господарського життя, а фахівцем, здатним не тільки оцінити економічні явища, а й передбачити вплив соціальних та екологічних умов, запропонувати шляхи розвитку подій. Для цього в

організаціях необхідно створити і реалізувати обліково-аналітичну систему управління сталим розвитком. Бухгалтерський облік, аналіз, аудит і бюджетування об'єднуються в єдину систему загальної цільової спрямованості для формування функцій, принципів і системи обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарських підприємств.

Т.М. Безродна вважає, що «метою обліково-аналітичного забезпечення має стати поєднання процедур бухгалтерського обліку і економічного аналізу формування інформації такого характеру: історичного, що узагальнює результати діяльності; аналітичного, що передусє прийняттю обґрунтованого управлінського рішення» [17, с. 59].

На наш погляд, метою обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства є створення оптимально комфортних умов моделювання і функціонування процесу управління аграрним підприємством з одночасним підвищенням якості внутрішнього та зовнішнього еколого-соціального середовища.

Досягнення поставленої мети вимагає вирішення принципово важливих наступних завдань:

- формування інформації про результати господарсько-фінансової діяльності аграрного підприємства відповідно до цілей управління;
- виявлення особливостей функціонування сільськогосподарських підприємств шляхом спостереження, збору, ідентифікації, реєстрації, узагальнення, обробки, аналізу й оцінки, контролю та перевірки всіх видів інформації;
- розроблення принципів організації обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства;
- вибір основних напрямів, способів і методик обліку, аналізу, контролю, бюджетування, аудиту діяльності підприємства для пошуку резервів підвищення ефективності його конкурентоспроможності.

Полеміка фахівців у царині обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку є досить жвавою. Але вони погоджуються, що досягнення поставлених цілей і завдань обліково-аналітичного

забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарських підприємств можливе за умови реалізації його специфічних функцій. Шляхом систематизації думки О.В.Будько [35; 36] та В.М. Рожелюк [270] узагальнено основні функції обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарських підприємств (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Функції обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарських підприємств*

Функція	Характеристика функції
Інформаційна	Надання обліково-аналітичної інформації для оперативно-технічного і статистичного обліку, для планування, прогнозування та управління аграрним підприємством. Обліково-аналітична інформація повинна бути об'єктивною, достовірною, своєчасною, оперативною і систематизованою
Облікова	Розроблення або використання готових стандартних форм і методів обліку показників економічної, соціальної та екологічної діяльності аграрного підприємства
Аналітична	Надання обліково-аналітичної інформації для аналізу фінансової, господарської, соціальної й екологічної діяльності підприємства та його підрозділів, аналіз виконання планів, визначення факторів, що впливають на діяльність підприємства, виявлення резервів та аналіз тенденцій розвитку
Контрольна (контролююча)	Контроль за збереженням, наявністю та рухом соціально-екологічних активів і пасивів підприємства, за правильністю і своєчасністю розрахунків. Розрізняють попередній, поточний і наступний контроль
Функція зворотного зв'язку	Обліково-аналітична система формує й передає інформацію про фактичні параметри сталого розвитку об'єкта управління: як введення — неупорядковані дані, процесу — обробка даних, виведення — упорядкована інформація
Організаційна	Розроблення організаційної структури та комплексу нормативних документів з організації обліку сталого розвитку та формування його звітності

* Джерело [36; 270; 35].

В аспекті вирішення проблеми нашого дослідження привертають увагу праці О.В. Антонової [9], І.І. Белого [18], О.В. Будько [34], В.Н. Грибановського [65], К. Друрі [81], З.Б. Живко [88] І. Кутера [164], Б. Нідлз [210], Л.В. Попової [242] Я.В. Соколова [329], Д. Хана [368], Е.С. Хендріксена [371] й інших учених. Теоретичний аналіз їхніх наукових розробок дає нам підстави систематизувати основоположні принципи обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства з орієнтацію на перспективу (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Принципи обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарських підприємств*

Принципи	Характеристика
Системність	Розгляд (сприйняття) об'єкта й суб'єкта обліково-аналітичного забезпечення як цілісного утворення, а саме облік як внутрішніх взаємозв'язків і взаємозалежностей, так і зовнішніх чинників соціального та екологічного середовища
Цілепокладання (цілеспрямування, цілевизначення)	Якісне визначення мети з обов'язковою конкретизацією для подальшої передачі функціональних елементів системи обліково-аналітичного забезпечення. Даний принцип дозволяє визначити напрям розвитку аграрного підприємства у стратегічному фокусі
Комплексність	Можливість аналізу всіх складових діяльності сільськогосподарського підприємства; спроможності підприємства до впровадження концепції господарської діяльності за моделлю сталого розвитку (зростання випуску продукції, здатність до інвестування, підтримка науково-технічного потенціалу залежно від зовнішніх умов та фінансової стійкості)
Компетентність	Здатність до охоплення обліково-аналітичного забезпечення всіх сфер діяльності керованого об'єкта, тобто реалізації управлінських функцій і всіх стадій життєвого циклу продукції, що випускається керованим об'єктом
Ієрархічність	Багаторівневість організаційної структури обліково-аналітичного забезпечення з делегуванням певних повноважень відповідним структурним підрозділам підприємства
Послідовність	Можливість вибору першочергових завдань — «кортежу переваг», що зумовлюється обмеженістю ресурсів та впливає на ефективність розвитку
Організація	Порядок досягнення цілей у певному плановому періоді. Обмеженість ресурсів підвищує роль застосування такого підходу. Цілі «другої» та «третьої» черги не виключаються з розгляду, переносяться на наступний період. «Кортеж переваг» — закріплюється у відповідному документі, що створює умови для контролю
Безперервність	Спостереження за станом підприємства з урахуванням тенденцій розвитку його потенціалу, загального розвитку економіки, соціуму, екології, а також дії інших загальносистемних факторів
Своєчасність	Можливість організації постійного надходження інформації в точно встановлені терміни до керуючої системи про стан керованого об'єкта

* Джерело [9; 18; 34; 65; 81; 88; 164; 210; 242; 329; 368; 371]

Розглянемо систему обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства з позиції її змісту. На нашу думку, обліково-аналітична система підприємства складається з чотирьох взаємопов'язаних технічних макросистем: інформаційної (бюджетної), облікової, аналітичної (аналізу), аудиторської (контролю). Базовою в системі обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства є облікова макросистема на чолі з обліком сталого розвитку, і, відповідно, саме на його основі будується аналітична макросистема та аудит.

Облікова макросистема забезпечує безперервне формування, накопичення, класифікацію й узагальнення необхідної інформації. Ці процедури виконуються відповідно до розробленої методології та

технології обліку сталого розвитку, який є реципієнтом інформації таких видів обліку: управлінського обліку, що охоплює ті види внутрішньої (в основному немонетарної) інформації; фінансового обліку, що визначається як процес формування фінансового обліку сталого розвитку з метою надання достовірної інформації (в основному монетарної) про підприємство усім зацікавленим користувачам; податкового обліку, що має на меті використання інформації для правильного розрахунку податкових, соціальних та екологічних платежів і податкового планування.

На думку С.Ф. Голова [62], М.Ф. Огійчука [218] і М.С. Пушкаря [262], з посиланням на Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», бухгалтерський облік фактично визначений як інформаційна система, функціонування якої відповідно до певних правил забезпечує інформацією різні категорії користувачів в необхідному для них аспекті.

Українські та зарубіжні вчені виділяють три види господарського обліку: бухгалтерський, оперативний і статистичний та дотримуються думки про виділення фінансового, управлінського і податкового обліку як складових бухгалтерського.

В.В. Палій розглядає господарський облік підприємства як сукупність оперативного, статистичного, бухгалтерського та управлінського обліку, виділяючи останній в самостійний вид обліку [228].

На думку В.Г. Швець, облікова система підприємства складається з взаємозв'язаних підсистем: оперативного, статистичного, бухгалтерського та податкового обліку [383]. Бухгалтерський облік, на думку автора, представлений фінансовим і виробничим обліком. Управлінський облік виступає як підсистема виробничого обліку й окремі його елементи включені в бухгалтерський та оперативний облік, економічний аналіз, маркетинг, які тісно пов'язані з функціями управління.

Облік сталого розвитку сільськогосподарських підприємств є реципієнтом інформації таких видів обліку: управлінського, що охоплює внутрішню (в основному немонетарну) інформацію, яка потрібна менеджерам підприємства для формування показників управлінського обліку сталого розвитку для внутрішнього управління; фінансового, що визначається як процес формування фінансового обліку сталого розвитку з метою надання достовірної інформації (в основному монетарної) про підприємство усім зацікавленим користувачам; податкового обліку, що має на меті використання інформації для правильного розрахунку податкових, соціальних та екологічних

платежів і податкового планування.

Сфера досліджень системи бухгалтерського обліку достатньо різноманітна й отримала своє висвітлення в низці наукових напрямів, які можна звести до основного аспекту – організаційно-технічного, з позицій якого система бухгалтерського обліку — це комплекс реєстрів за обраною формою обліку, угруповання аналітичних реєстрів обліку первинних документів [266]. Погоджуємося з цим усталеним положенням, але вважаємо, що слід ширше, з ґрунтовним осмисленням концептуалізувати «облікову макросистему» як елемент «системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства».

На нашу думку, мету облікової макросистеми можна визначити як інформаційне моделювання процесу економічного, соціального й екологічного управління підприємством, що зумовлюється специфікою обліку сталого розвитку — охопленням процесів виробництва, обігу та розподілу суспільного продукту з формуванням інформації про кругообіг ресурсів і результати їх використання. Критерієм вибору певного показника як елемента структури облікової макросистеми має бути його цінність для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають управлінські рішення.

Визначення обліково-аналітичної системи, на думку Т.М. Безродної, полягає в об'єднанні облікових і аналітичних операцій в єдиний процес, проведенні оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності цього процесу й використанні його результатів при розробленні рекомендацій для прийняття управлінських рішень. При цьому загальна методологія й нормативні положення обліку й аналізу для раціонального використання в єдиній обліково-аналітичній системі безперервно удосконалюються [17, с. 61].

Можна погодитися з думкою Л.О. Волощука [50], А.Д. Шеремета [387] та інших авторів, які вважають, що аналітична система забезпечує кількісну і якісну оцінку змін, що відбуваються в керованому об'єкті зі своєчасним передбаченням тенденцій розвитку як небажаних, так і прогресивних зрушень. Аналітична система є основою для прийняття оптимальних управлінських рішень для управління сталим розвитком.

Облікова й аналітична інформація забезпечує реалізацію основних функцій управління, в тому числі бюджетування і контролю. Погоджуємося з думками фахівців в області аудиту Н.І. Дорош [80], М.Д. Білик [26], А.Д. Шеремета [387] та ін. у тому, що система аудиту дозволяє здійснювати контроль реалізації (впровадження) управлінсь-

ких рішень, створює гарантію їх виконання та підвищує ефективність управлінського процесу. За допомогою аудиту провадиться перевірка відповідності діяльності підприємства правилам і вимогам, встановленим законодавчими та нормативними актами, вищими органами влади, здійснюється консультування підприємства з питань управління.

Техніко-інформаційні макросистеми обліково-аналітичного забезпечення характеризуються сукупністю методів, засобів і заходів, необхідних для її нормального функціонування. Узагальнення й систематизація поглядів фахівців у галузі інформатизації дозволила виділити такі характеристики техніко-інформаційної макросистеми обліково-аналітичного забезпечення [190]:

1. Технічна — комплекс технічних засобів збору, реєстрації, передачі, розміщення, копіювання інформації;
2. Програмна — загальне забезпечення контролю роботи та взаємодії апаратних засобів, функціональне забезпечення, що включає в себе комплекс програм виконання функцій конкретного користувача;
3. Інформаційна — склад показників і форма подання, довідкові дані, класифікатори та кодифікатори інформації, системи документації та звітності;
4. Математична — сукупність моделей й алгоритмів обробки економічної, соціальної та екологічної інформації;
5. Організаційна — перелік інструкцій, методичних вказівок щодо розподілу функцій між користувачами, за схемами взаємодії керуючих служб;
6. Лінгвістична включає спеціальні мови програмування;
7. Ергономічна — комплекс рішень щодо створення комфортних умов для роботи користувачів.

У результаті дослідження отримано матеріал, який дозволяє сформулювати визначення техніко-інформаційної макросистеми обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарських підприємств, цілеорієнтованих на сталий розвиток, як єдність систем обліку, аналізу, планування й аудиту, об'єднаних інформаційними потоками для управління економічними, соціальними й екологічними процесами при реалізації напрямів сталого розвитку та варіантів їх фінансування.

Укрупнена модель техніко-інформаційної макросистеми обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарського підприємства представлена на рис. 3.2.

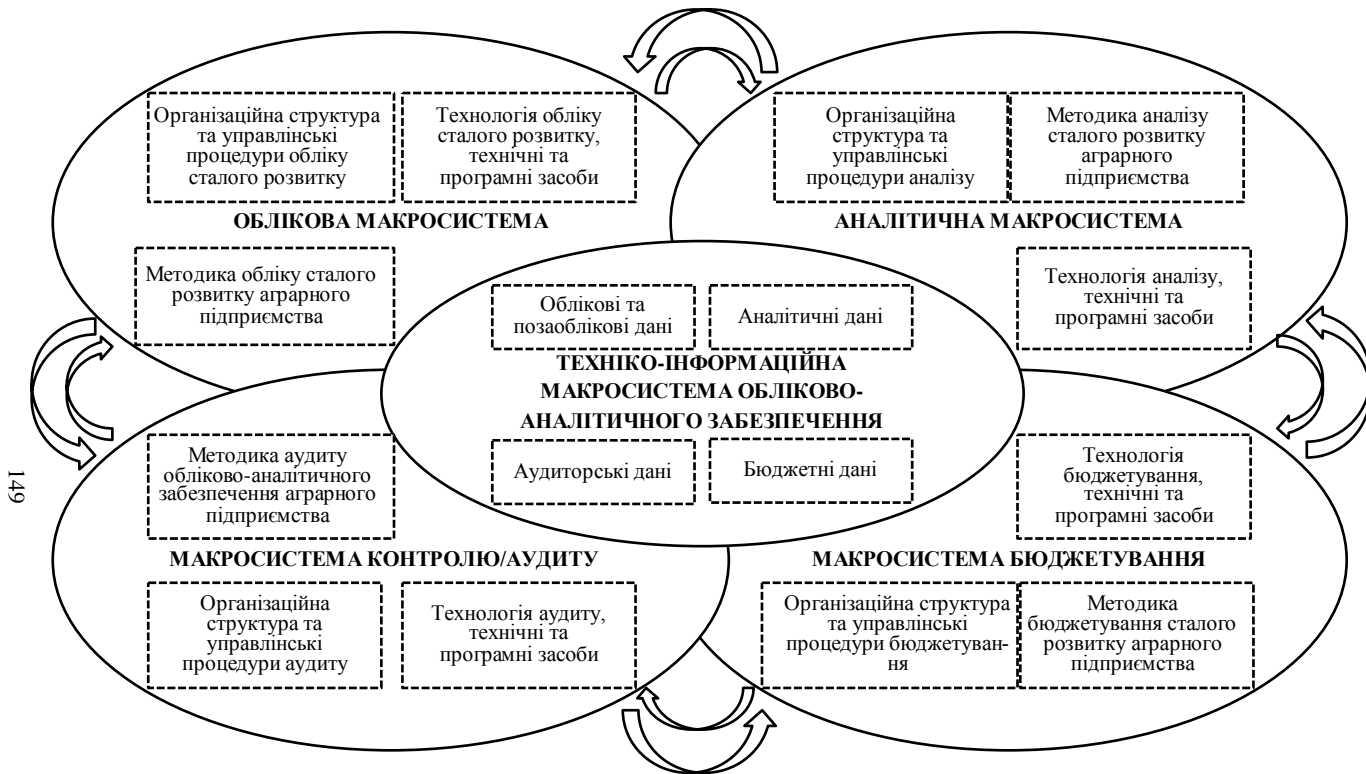


Рис. 3.2. Укрупнена модель техніко-інформаційної макросистеми обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства*

* Розроблено автором.

На наше переконання, долучення до складу системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства макросистеми інформаційного забезпечення є цілком виправданим, оскільки саме цей складник створює необхідні умови функціонування системи управління підприємством, забезпечує засоби отримання, пошуку, зберігання, накопичення, передачі, обробки інформації, форумвання банків облікових і позаоблікових даних.

Кожна макросистема системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства складається з трьох ідентичних блоків, що відображають специфічні особливості конкретного виду забезпечення:

1. Блок «Методика». Облікове забезпечення ґрунтується на спеціальних методиках ведення фінансового, управлінського й податкового обліку, цілеорієнтованих на сталий розвиток підприємства. Вони враховують специфіку його бізнес-процесів, що дозволяє сформувати зрозумілий раціональний, прозорий обліковий простір, підвищити оперативність і якість інформації для прийняття управлінських рішень, трансформуючись в облік сталого розвитку.

Аналітичне забезпечення застосовує комплексні методики аналізу та оцінки сталого розвитку підприємства з можливістю діагностики його фінансово-господарського стану та маркетингової діяльності, контролю (представлення, оприлюднення) результатів управління його процесами, переорієнтації ресурсів для досягнення стабільно високих показників сталого розвитку й розроблення оптимальної стратегії розвитку з урахуванням тенденцій соціального та екологічного середовища.

Аудиторське забезпечення базується на методиках, які дозволяють провести комплексну перевірку й поточний моніторинг обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства для прийняття та впровадження у практику найбільш ефективних управлінських рішень з позицій стратегічного і тактичного розвитку підприємства.

Бюджетне забезпечення безпосередньо залежить від ефективності й результативності господарської діяльності аграрного підприємства. Однією з головних проблем бюджетного процесу — його збалансованість. Облік сталого розвитку є не тільки системою

реєстрації фактів діяльності, але й порівняння з бюджетними нормативами, які визначають дозволені межі впливу на соціальне та екологічне середовище, з одночасним задоволенням власних економічних потреб.

2. Блок «Організаційна структура та управлінські процедури». Організаційні структури обліку, аналізу, аудиту й бюджетування є упорядкуванням сукупності спеціалізованих функціональних підрозділів і відносин між ними у процесі розроблення, обґрунтування, прийняття та реалізації управлінських рішень, що дозволяють гнучко й оперативно (швидко) реагувати на виклики зовнішнього та внутрішнього середовища і відповідають вимогам забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства. Управлінські процедури обліку, аналізу, аудиту й бюджетування передбачають постановку цілей, завдань, визначення складу та місця в ієрархії відповідних підрозділів, їх ресурсне забезпечення, охоплюють складання й оформлення документів, положень, що закріплюють і регулюють форми, методи, процеси, які відбуваються в організаційній системі управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства.

3. Блок «Технологія». Технологія обліку, аналізу, аудиту й бюджетування, технічні та програмні засоби, що відповідають вимогам забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства, є сукупністю сучасних засобів, способів, інструментів, форм, прийомів, регламенту виконання, порядку ведення та контролю, за допомогою яких здійснюється кожен із зазначених процесів, та регламентується спеціально розробленими нормативно-методичними документами.

Узагальнюючим усі елементи розглянутих блоків є техніко-інформаційна макросистема обліково-аналітичного забезпечення. Вона пронизує облікове, аналітичне, аудиторське, бюджетне забезпечення, інтегрує облікові, позаоблікові, аналітичні, аудиторські, бюджетні дані та їх носії, забезпечуючи збір, зберігання, обробку, висновок і поширення інформації через використання гнучких інформаційних технологій, технічних і програмних засобів, що дозволяє забезпечити рух інформаційних потоків.

Для більшості українських підприємств можна відзначити відсутність або безсистемність їх обліково-аналітичного забезпечення

(зокрема, переважання орієнтації на забезпечення інформацією тільки поточної діяльності).

Аналітична функція управління дає змогу раціонально координувати інформаційну та аналітичну роботу всього підприємства ідеологічно (оцінюючи ступінь відповідності пропозицій підприємства запитам ринку), організаційно (у межах єдиного інформаційного центру підприємства) і методологічно (з урахуванням загальної інформаційної спрямованості роботи). Таким чином, аналітичну функцію управління можна розглядати як інструмент обліково-аналітичної підтримки процесу управління сільськогосподарським підприємством.

Для сталого розвитку необхідний ширший інформаційний горизонт, ніж для поточної діяльності, щоб щодня відслідковувати зовнішні можливості й загрози. Потрібен також якісний аналітичний потенціал, щоб адекватно оцінювати перспективність появи можливостей і загроз, щоб запобігти звуженню спектра потенційних напрямків розвитку підприємства.

Для визначення відмітних властивостей системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства доцільно представити її у вигляді цілеорієнтованої моделі (додаток А). Розглянемо елементи моделі, в яких виявляються особливості кожного виду забезпечення (макросистем).

1. *Облікове забезпечення* включає в себе: мету, завдання, допущення, вимоги, принципи, види, методи, форми обліку та форми подання вихідної інформації.

Мета облікового забезпечення сталого розвитку підприємства визначена нами як формування інформації про діяльність підприємства, цілеспрямованого на сталий економічний розвиток, для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Обрана мета облікового забезпечення сталого розвитку підприємства деталізована в таких завданнях: формування повної й достовірної інформації про діяльність підприємства; контроль за дотриманням законодавства; запобігання негативних результатів господарської діяльності на еко-соціальне середовище, виявлення резервів сталого розвитку підприємства.

На наш погляд, перелік принципів припущень, вимог і правил в обліковій політиці підприємства, цілеорієнтованої на сталий розвиток,

слід відкоригувати розробленням методології обліку сталого розвитку, як елемента застосування активної облікової політики (підрозділ 2.3).

Допущення безперервності діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку є ключовою концепцією сучасної бухгалтерської теорії і практики в усьому світі. Думка про його виконання лежить в основі орієнтації підприємства на сталий розвиток, тому належить до основоположної.

Принцип безперервності має велике значення не стільки як окремий принцип, а як об'єднувальна ланка у традиційній системі принципів і методів бухгалтерського обліку [172]. Концепція безперервності визначає доцільність використання інших принципів та облікових концепцій, зокрема: принципів нарахування, автономності, історичної собівартості, обачності, періодичності, концепції амортизації основних засобів. Якщо принцип безперервності діяльності підприємства насправді не реалізується, виконання інших основоположних принципів не є достатнім для ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку і здійснення найважливіших завдань, що реалізуються нею [338].

Об'єкти бухгалтерського обліку повинні відображатися у фінансовій звітності згідно з правилами і в оцінках, які визначаються відповідними стандартами, тільки за можливості допущення безперервності діяльності підприємства. Рішення про те, чи можна прийняти це припущення, керівництво підприємства приймає на основі вивчення всієї доступної інформації і намірів про майбутнє в межах не менше дванадцяти місяців з дати балансу. Для цих цілей може знадобитися проаналізувати безліч факторів поточної і передбачуваної рентабельності та платоспроможності, графіки погашення зобов'язань і джерела альтернативного фінансування, перш ніж керівництво підприємства упевниться в думці про можливість допущення безперервності діяльності.

Для реалізації цілей сталого розвитку система обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарського підприємства, на нашу думку, повинна використовувати спеціалізований методологічний апарат фінансового, управлінського і податкового обліку. Для отримання якісної інформації, придатної для цілей управління, що дозволяє проводити моніторинг сталого розвитку підприємства, рекомендовано сформулювати нові вимоги до процедур формування

даних в обліковому забезпеченні й використовувати додаткові форми внутрішньої звітності, що забезпечують регулярну діагностику основних напрямів і джерел сталого розвитку підприємства.

2. *Аналітична макросистема.* Питання діагностики фінансової, економічної, соціальної, екологічної стійкості в межах аналізу фінансової звітності завжди були об'єктом уваги українських та іноземних учених. Разом із тим, нині залишаються невирішеними безліч організаційних і методичних питань аналізу сталого розвитку підприємства за економічною, соціальною та екологічною складовою діяльності аграрного підприємства. Перш за все, йдеться про методику комплексного аналізу та систему показників, що характеризують сталий розвиток сільськогосподарського підприємства, про систематизацію бази даних для проведення аналізу, про організацію його проведення в підприємстві. Маловивченими, але дуже актуальними питаннями є можливість використання міжнародних стандартів фінансової звітності як базових положень для аналізу сталого розвитку підприємства в Україні.

Метою аналітичної макросистемі в цілеорієнтованій моделі є сталий розвиток підприємства на основі підвищення ефективності його діяльності в обраних напрямках і пошук резервів реалізації.

Відповідно до поставленої мети нами визначено такі завдання аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства: вивчення економічних законів, закономірностей і тенденцій; підвищення науково-економічної обґрунтованості стратегічних і тактичних планів і нормативів; пошук резервів підвищення ефективності виробництва; визначення економічної ефективності використання соціальних та екологічних ресурсів; прогнозування результатів; дослідження комерційного, соціального та екологічного ризику; порівняльний аналіз маркетингових заходів; підготовка аналітичних матеріалів.

Дослідження наукових праць і новітніх розробок в області управління підприємством також дало можливість зробити висновок про відсутність єдиного комплексного підходу до аналізу й оцінки сталого розвитку підприємства, заснованого на кількісному аналізі економічних показників та якісної оцінки слабо формалізованих параметрів еколого-соціальної діяльності. Забезпечення комплексного підходу можливо в разі використання моделі, в основу якої буде

покладено інтегровані показники, що включають критерії їх оцінки за різними функціональними зонами.

3. *Аудиторська макросистема.* Метою аудиторського забезпечення в цілеорієнтованій моделі системи є висловлення думки про достовірність обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства, оцінка відповідності й ефективності забезпечують управління заходами з обліку та аналізу напрямів і джерел сталого розвитку шляхом збору та використання об'єктивних доказів, визначення та реєстрації невідповідностей цілям і чинним стандартам з зазначенням можливих причин.

Відповідно до поставленої мети нами визначено завдання аудиторського забезпечення, а саме: перевірка обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємства та порядку ведення обліку сталого розвитку; пошук резервів для поліпшення фінансового, соціального та екологічного становища; розробка заходів оптимізації екологічних і соціальних витрат.

Особливості обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємства зумовлюють потребу створення в системі внутрішнього контролю підприємства внутрішньої аудиторської служби, яка виконує функцію своєрідного моніторингу (стану контрольованого середовища, систем бухгалтерського і бюджетного контролю) і створює механізм зворотного зв'язку керівництва і власників безпосередньо з працівниками підприємства.

Проведення в підприємстві внутрішнього аудиту обліково-аналітичного забезпечення дозволяє істотно підвищити ефективність всього процесу управління його діяльністю, орієнтованої на сталий розвиток. При плануванні аудиту необхідно розроблення спеціальної методики, що дасть можливість найбільш раціонально виконати аудиторську діяльність й одночасно зменшити ризик не виявлення суттєвих моментів. Планування аудиту допомагає впевнитися в тому, що його основним сферам приділяється належна увага і будуть виявлені потенційні проблеми, що перешкоджають сталому розвитку підприємства.

На нашу думку, аудиторське забезпечення включає в себе елементи механізму (сукупність методів і технологій реалізації аудиторських процедур) внутрішнього аудиту обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства:

загальний план, програму, тести системи внутрішнього контролю й оцінки невід'ємного ризику, положення про внутрішню аудиторську службу та посадову інструкцію аудитора.

Впровадження регулярних процедур моніторингу сталого розвитку підприємства вимагає перегляду застосовуваних управлінських технологій, системи прийняття рішень і контролю. З цією метою необхідно розробити й затвердити регламенти аудиту обліково-аналітичного забезпечення управління стійким розвитком підприємства.

4. *Макросистема бюджетування.* Визначення процесу бюджетування трактується вченими по-різному: як розроблення, формування, складання бюджетів у підприємстві [230]; як технологію планування, обліку та контролю грошей і фінансових результатів [129]; як процес, який допомагає управлінцям на основі створених бюджетів приймати своєчасні управлінські рішення, які ґрунтуються на самостійно розроблених підприємством, так і на загальновизнаних вимогах і процедурах [25]; як планування діяльності підприємства шляхом розробки системи взаємопов'язаних бюджетів, які покликані забезпечити стійкий фінансовий стан і поступальний розвиток підприємства відповідно до його головної місії та статутних завдань і підвищити якість управлінських рішень щодо оптимізації формування та використання ресурсів [369]

Макросистема бюджетування обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств можна трактувати як спеціальний інструмент менеджменту, сутність якого визначається, як інтегрована система складання бюджетів, поточного контролю (аудиту) за їх виконанням, облік відхилень фінансових та не фінансових показників від бюджетних та аналізу (аналітики) причин відхилень в результаті чого приймаються релевантні рішення внутрішніх та зовнішніх користувачів, що покликані забезпечити стійкий фінансовий стан і поступовий сталий розвиток сільськогосподарського підприємства відповідно до його головної місії та статутних завдань.

Іншими словами головна ціль бюджетування полягає у координації зусиль підприємства на досягнення очікуваного максимального фінансового результату шляхом збалансованого впливу на соціальне і екологічне середовище. Відповідно до цілі виникають основні

завдання бюджетування: прогнозування результатів окремих підрозділів і підприємства в цілому; встановлення цільових показників фінансової ефективності та рентабельності; встановлення лімітів соціальних і екологічних видатків; обґрунтування фінансової спроможності бізнес-проекту.

Методи бюджетування обліково-аналітичного забезпечення поділяються на плануючі, облікові, контролюючі, аналітичні. При бюджетуванні повинні широко використовуватися прогностичні і статистичні методи, бюджетний метод; при бюджетному контролі, обліку і аналізі — методи монетарного фінансового та немонетарного управлінського обліку сталого розвитку, метод стандарт-кост і нормативний метод, математичні методи економічного аналізу.

Бюджетування системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств є важливою складовою управління. При формуванні бюджетів враховуються минулі та прогностичні показники діяльності аграрного підприємства. Особливість еколого-соціальних показників та індикаторів полягає у їх не тільки вартісному або фінансовому вираженні, а і у інших видах представлення.

Бюджетування сталого розвитку сільськогосподарського підприємства є досить маловивченим аспектом в сучасній науково-методичній літературі. По-перше, відсутнє правильне визначення переліку індикаторів-показників сталого розвитку сільськогосподарського підприємства. По-друге, немає остаточної інтегральної оцінки економічних, соціальних та екологічних показників діяльності підприємства, які визначають рівень сталого розвитку аграрного підприємства.

Розроблені концептуальні основи системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства припускають дослідження предметної області, ідентифікацію і емпіричний аналіз показників сталого розвитку аграрних підприємств в розрізі не тільки економічних показників, а і еколого-соціальних.

3.2. Методологічні положення обґрунтування показників сталого розвитку сільськогосподарських підприємств

У сучасних дослідженнях сталого розвитку сільського господарства постає питання щодо його вимірювання на різних рівнях. Деякі науковці стверджують, що концепція сталого розвитку є «соціальною конструкцією» і ще не введена в дію [500]. Концепцію сталого розвитку прийнято вважати специфічною та динамічною, у зв'язку з чим точна оцінка сталого розвитку унеможливується, лише «при виборі конкретних параметрів або критеріїв можна констатувати підвищення або зниження показників та індикаторів, що характеризують ступінь прогресу» [465, с. 1723].

Діяльність землекористувачів, які зневажливо відносяться до родючості землі, використовують екологічно небезпечні методи ведення сільського господарства сприяють погіршенню якості довкілля. Задача соціально-й екологічно свідомих сільськогосподарських підприємств полягає у дотриманні біорізноманіття та сталості системи шляхом вибору культур, враховуючи їх придатність для вирощування у конкретній ґрунтово-кліматичній зоні, зосередженість на органічному виробництві та реалізації продукції. Динамічність сталого розвитку можна виміряти шляхом вивчення змін в урожайності та загальній продуктивності факторів виробництва.

Дискусійним залишається питання щодо наступних агроприймів, як використання пестицидів і неорганічних добрив, а також підтримання біорізноманітності в якості показників сталого розвитку. Для сталого сільського господарства основною вимогою є збалансоване управління людськими, земельними та водними ресурсами.

Аналіз аспектів та заходів щодо забезпечення сталого розвитку сільського господарства, показники вимірювання сталого розвитку підприємств і критерії відбору індикаторів, є основними цілями дослідження даного підрозділу.

Ухвалення управлінських рішень ґрунтується на моніторингу ринкових цін й інших способах визначення економічної вартості. Проте традиційні показники економічної діяльності в цілому не відображають екологічного збитку й соціальних аспектів діяльності, а екологічні вигоди зазвичай не враховують при інвестуванні й економічному аналізі.

Передумовами виникнення даної проблеми в економіці України є те, що:

- багато елементів витрат, що беруть участь у процесі виробництва, не мають вартісної оцінки або недооцінені, оскільки вони є у розпорядженні виробника безкоштовно або за заниженою ціною — ліси, повітря, земля, вода, корисні копалини, флора і фауна. Тобто те, що не має ціни або не підлягає економічній оцінці, не існує для економіки й ігнорується в процесі ухвалення рішень. Це означає, що захворюваність і смертність населення від забруднення довкілля, деградація та виснаження природних ресурсів, різні екологічні збитки не враховуються у процесі ухвалення господарських рішень, розробленні програм і планів розвитку країни і регіонів;

- ціни не відображають повних витрат виробництва та не прогнозують вартість виснаження природних ресурсів і соціального занепаду;

- прибуток підприємств від виробництва й реалізації товарів/послуг формується за рахунок виключення з ціни суми несплаченої ренти за користування надрами, водними ресурсами чи завданого збитку через викиди в атмосферу;

- транснаціональними корпораціями й монополіями привласнюється своерідна рента за користування повітрям, водними й іншими ресурсами, що є загальнолюдською власністю.

Зважаючи на це, економісти в галузі екології та природокористування розробили різні методи оцінки екологічних витрат і вигід у грошовому та немонетарному відображенні.

Наріжним каменем у дослідженні сталого розвитку сільського господарства є облік довгострокового еколого-соціального впливу внаслідок економічних рішень, що приймаються топ-менеджментом підприємств. З огляду на це постає необхідність у коригуванні та доповненні показників економічного, соціального й екологічного розвитку та прогресу.

У країнах світу розроблено різноманітні методики обліку й розрахунку показників сталого розвитку, як-от: «Справжні заощадження» (методика Світового банку) [437], система еколого-економічного обліку (СЕЕО), розроблена Статистичним відділом Секретаріату ООН (System for Integrated Environmental and Economic Accounting, 1993) [443], зелені рахунки (Green Accounts, Данія, 1995), UN Global

Compas, The Natural Step, індикатор справжнього прогресу (Genuine Progress Indicator, GPI) [417], глобальний індекс щасливої планети (Living Planet Index) для оцінки стану її природних екосистем, обчислюваний Всесвітнім фондом дикої природи (World Wild Fund), показник «екологічний слід» (The Ecological Footprint) [498].

Проте вчені не обмежуються розрахунком інтегральних, агрегованих індексів сталого розвитку. Побудова системи індикаторів дозволяє оцінити окремі аспекти суспільної діяльності, тому вона виходить на перший план. Наведемо підходи, визнані як світовою науковою спільнотою, так і практиками:

- Глобальна ініціатива зі звітності (Global Reporting Initiative, GRI) [436],

- комплексні еколого-економічні показники діяльності організацій, розроблені Канадським інститутом дипломованих бухгалтерів [416];

- на макрорівні — підходи Дж. Нильссона і С. Бергсторма [461], К. Азара та ін. [403], Х. Опщора і Л. Рейндерса [463], Ван Пельта та ін. [492] та ін.;

- методологія Комісії ООН по сталому розвитку (1996, 2001);

- індикатори світового розвитку, запропоновані Світовим банком у своїй щорічній доповіді;

- система індикаторів Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), розроблена на основі структури «тиск — стан — реакція» та ін.

Крім того, у країнах Європи та Америки на законодавчому рівні прийнято рекомендації обліку екологічного та соціального чинника сталого розвитку.

Українські науковці — Л.В. Жарова, Є.В. Хлобистов [87], Ю.М. Лопатинський, С.І. Тодорюк [181], О.Л. Попова [243; 244; 245], М.С. Філяк [360] та інші досліджували показники сталого розвитку за екологічними й соціальними напрямками в різних сферах економіки України.

Відаючи належне, зробленому попередниками в питаннях сталого розвитку, вважаємо, що не можна прирівняти всі показники сталого розвитку промисловості до індикаторів сталого розвитку сільського господарства, а показники мікрорівня — до рівня підприємств. Автором запропоновано здійснювати оцінювання обліково-

аналітичних показників сталого розвитку в напрямі від об'єктового до державного — на глобальному, національному, регіональному, організаційному, особистому (рівень підприємства) (рис. 3.3).

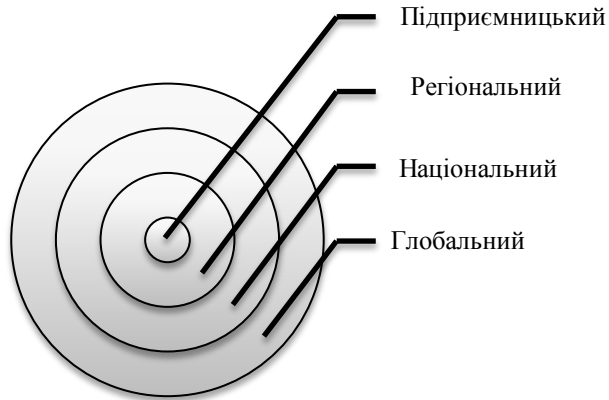


Рис. 3.3. Рівні оцінювання показників обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Розробка автора.

Методичне забезпечення обліку й розрахунку показників сталого розвитку на основі низки різноманітних чинників і критеріїв всебічно розглянуто у друкованих джерелах, водночас не розроблено єдиної універсальної авторитетної методики вимірювання рівня сталого розвитку як для окремого підприємства, групи підприємств, регіону чи галузі, що мають стимулювати подальші наукові пошуки.

Найкращим прикладом методичних рекомендацій є визначення індикаторів навколишнього середовища та сталого розвитку (ESDI Initiative) на засіданні Національного «круглого столу» (2001 р.), які згодом внесено до системи національних рахунків (СНР) Канади (2003 р.). Мета розрахунку полягає в дослідженні впливу поточної економічної діяльності на ключові види природного, людського і соціального капіталу для формування стратегічного бачення щодо підвищення продуктивності економіки й дотримання екологічної збалансованості для якісного життя майбутніх поколінь.

Інструментарій ESDI є обґрунтуванням управлінських рішень у напрямі сталого розвитку й усвідомлення керівництвом зв'язку між економічною діяльністю підприємства та довгостроковими наслідка-

ми для навколишнього середовища, суспільства та благополуччя в майбутньому [466].

Структура ESDI — це 40 національних індикаторів і рахунків «загального капіталу держави», які забезпечують повний облік капіталовкладень, що містить у своєму складі:

- соціальний капітал: «відносини, мережі і норми, які сприяють колективним діям» [488], включаючи формальні і неформальні інституційні механізми (наприклад, соціальну згуртованість);

- людський капітал: «знання, навички, компетенції та інші атрибути, що уособлюють індивідуумів, які сприяють створенню особистого, соціального й економічного добробуту» [488].

- природний капітал: запаси активів, що створюються навколишнім середовищем, які охоплюють запаси природних ресурсів (поновлювані й непоновлювані), землі та екосистеми з їхнім біологічним різноманіттям і надані ними послуги;

- виробничий капітал: виготовлені товари, які з часом приносять прибуток їхнім власникам та задіяні у виробництві інших товарів і послуг; промислові товари, обладнання, будівлі й інша інфраструктура;

У межах кожного з цих капіталів або «домену» розроблено групу піддоменів або субрахунків, за якими узагальнено кількісні та якісні дані для забезпечення обліку запасів, потоків і грошових вартостей різних форм капіталу. З цих даних можна вивести серію основних і додаткових показників оцінки національного капіталу.

На засіданні Національного «круглого столу» Канади було прийнято модель капіталів як основу для вибору низки показників з метою відстеження кількості та якості запасів в основному природного капіталу (стан і послуги екосистем) і тільки одного показника людського капіталу (освітнього досягнення). Очікується, що традиційні заходи економічної ефективності, як-от ВВП, можуть бути збалансовані з урахуванням тенденцій в стані природного капіталу, що свідчить про зосередженість лише на двох складових (навколишньому середовищі та економіці) триєдиної системи сталого розвитку, що стримує сталий розвиток суспільства [400, с. 11].

На відміну від цього, у США експериментальні показники сталого розвитку містять 40 економічних, соціальних та екологічних показників у пеєрліку заходів для оцінки стану аналогічних «моделей

капіталу» [400, с. 11].

В опитуванні населення тема навколишнього середовища посіла четверте місце серед важливих питань якості життя після демократії, здоров'я й освіти. Респонденти визначили такі показники якості навколишнього середовища як найвагоміші: 1) якість води (питної); 2) якість повітря; 3) управління відходами; 4) ресурси, спрямовані на розвиток поновлюваних джерел енергії; 5) доступ до чистих, здорових громадських відкритих просторів. Унікальність показників полягає в тому, що у багатьох випадках вони поєднують кількісні та якісні дані [400, с. 15].

З-поміж великої низки науково обґрунтованих методик щодо забезпечення і визначення сталого розвитку регіону та складання еколого-соціальної звітності наведемо основні з них для підтвердження потенціалу розроблення національної системи вимірювання сталого розвитку України та регіонів.

Група науковців на чолі з М.З. Згуровським визначають сталий розвиток у національному масштабі для України із залученням чотирьох категорій політики (15 індикаторів) для індексу економічного виміру, трьох категорій політики (13 індикаторів) для індексу екологічного виміру, чотирьох категорій політики (17 індикаторів) для індексу соціального виміру. У цілому ці індекси формують глобальну модель розрахунку рівня сталого розвитку України [106, с. 11]. Такі показники сталого розвитку можна застосувати як для країни, так і для регіонів.

Дж. Ламбертон запропонував індикатори сталого розвитку, які належать до екологічних показників, що вимірюють відхилення (міру нестійкості) між фактичним станом (продуктивністю або ефективністю) і станом сталого розвитку [450, с. 585].

На думку С.Н. Бобильова та А.Ш. Ходжаєва, індикатори сталого розвитку повинні відповідати таким основним критеріям: можливість використання на макрорівні в національному масштабі; поєднання екологічних, соціальних та економічних аспектів; зрозумілість й однозначність інтерпретації для осіб, що приймають рішення; кількісне відображення; використання наявної системи національної статистики для збору інформації та розрахунків; репрезентативність для міжнародних зіставлень; можливість оцінки в тимчасовій динаміці; обмежена кількість показників [28, с. 57].

Застосування обмеженої кількості індикаторів тісно пов'язано з

розробленням системи пріоритетів макроекономічної політики. Використання базових показників є запорукою створення національної системи показників сталого розвитку сільського господарства як окремої галузі. Слід мати на увазі, що величина показника не дає відповіді на питання щодо управління сталим розвитком об'єкта дослідження, все вирішує правильна інтерпретація одержаних результатів [28, с. 73–75]. При цьому перелік показників сталого розвитку для сільського господарства не повинен бути регламентованою системою й має коригуватися при зміні тенденцій. Серед еколого-економічних індикаторів сталого розвитку сільського господарства доцільно наводити економічну складову для екологічних проблем або поєднувати екологічні й економічні аспекти: вирішення екологічних проблем повинно приносити суспільству економічні результати. Вибір між цими показниками має визначатися цілями й масштабами використання індикатора.

Валові індикатори прийнятні більшою мірою для аналізу екологічної ситуації, що склалася, сприятливості для людини і середовища, рівня і величини дії на природу, збитку для здоров'я та ін. Ці індикатори зручно застосовувати для обмежених територій та регіонального аналізу.

Сфера використання агрегованих індикаторів — це аналіз екологічної поточної ситуації, міри її сприятливості для життєдіяльності людини й середовища, вектора впливу на природні ресурси тощо. Ієрархічний рівень — застосування для локальних (організаційних) об'єктів, регіонального аналізу.

З іншого боку, для оцінки структурно-технологічних тенденцій, зміни структури економіки прийнятні питомі показники природоємності, питомих забруднень. Вони також зручні для прогнозування економічного розвитку, зміни впливу на довкілля й екологічної ситуації на перспективу. Як показує досвід нашої країни 1990-х рр., у межах аналізу однієї екологічної проблеми індикатори можуть мати протилежну динаміку (наприклад, для води валові забруднення зменшилися, а питомі забруднення, навпаки збільшилися) [28, с. 73–75].

Заслужують на увагу вимоги до показників еколого-економічного стану, сформульовані С. Шальтегером та ін.: зрозумілість неспеціалістам; взаємний зв'язок екологічних і соціальних цілей організації, а також з інформаційними потребами зацікавлених сторін;

надійність і точність (без викривлення даних або допущення помилок); можливість проведення порівняльного аналізу між регіонами (підприємствами) з відповідними критеріями-орієнтирами [476, с. 185–186].

Дж. Ламбертон також порушує проблему використання еколого-економічних показників. Зокрема, змінюваний рівень точності через відсутність необхідних даних призводить до широкого використання методів оцінки й вибірки для заповнення прогалин в інформації, а відсутність загальноприйнятих визначень і промислових стандартів зменшує можливість порівняння [450].

З 1994 року канадськими регіональними центрами сталого розвитку прийнято до використання низку показників сталого розвитку та системи сталого розвитку для моніторингу й оприлюднення результатів діяльності, що охоплюють практично всі аспекти сталого розвитку: економіку, навколишнє середовище й суспільство. Була розроблена двовимірна сітка відносин, що показує, які індикатори є «драйверами», а які — «результатом» або обома з визначенням джерела даних і допущення помилок [486].

Розроблення систем обліку сталого розвитку регіональними та муніципальними адміністраціями Канади й інших країн за принципом індикатора істинного прогресу (GPI) є визначною подією в галузі обліку й звітності сталого розвитку та була розроблена як прототип системи сталого розвитку та обліку [430].

М. Анельські застосував вимірник GPI на суспільному рівні для вимірювання сталого розвитку регіонів, розрахунку бізнес-версії системи GPI для корпорацій і підприємств, які зацікавлені в досягненні сталого розвитку [401]. GPI використовує традиційну структуру обліку загального капіталу: людського, соціального, природного й виробничого. Метрики GPI відстежують тенденції в запасах, потоках і монетизованих показниках (з використанням підходу повної калькуляції витрат) усіх капітальних ресурсів і зобов'язань. Інтегрованість індикаторів капіталу GPI досягається збалансованим поєднанням економічних, соціальних, медико-санітарних й екологічних детермінантів добробуту у спрямуванні до суспільного прогресу й економіки з гармонізацією відносин із навколишнім середовищем.

Система обліку GPI використовує традиційну систему фінансового обліку:

- звіт про фінансовий стан (баланс) GPI відображає вартість

людського, соціального, природного, виробничого й економічного капіталу, зобов'язань;

– звіт про сукупний дохід GPI показує чистий вплив на ВВП економіки на основі аналізу сукупних витрат і неврахованих прибутків, пов'язаних із використанням або споживанням людського, соціального, природного й виробничого капіталу в процесі господарської діяльності;

– нефінансові аналітичні звіти GPI — це докладні звіти про безпосередню діяльність людини (охорона здоров'я, освіта, використання часу тощо), соціального оточення (наприклад, соціальна згуртованість, суспільна справедливість), природних компонентів (ліси, повітря, вода) та виробничого процесу (наприклад, державна й приватна інфраструктура);

– індикатори істинного прогресу — показники стійкості та якості життя, отримані з кожного облікового звіту GPI, що містять 51 показник сталого розвитку, свідчать про ефективність капіталовкладень для прийняття управлінських рішень. Показники можна уніфікувати до загальної системи оцінки балів, потім агрегувати для створення складових індексів (наприклад, індекс соціальної стійкості або індекс економічної стійкості) із використанням різних схем оцінки показників для розрахунку інтегрального індексу, що відображає якість життєвих цінностей і пріоритетів спільноти. Показники кожної з основних складових сталого розвитку також можна порівнювати, зіставляти й повністю інтегрувати, щоб визначити реальний стан сталого розвитку [400, с. 21].

Унікальність та цінність системи обліку сталого розвитку у межах GPI полягає у наданні релевантної інформації для стратегічного бізнес-планування, вимірювання ефективності та залучення суспільства до інформаційного діалогу про якість життя і сталий розвиток як на національному рівні, так і в регіональному, суспільному й корпоративному рівні.

Основною перевагою системи обліку сталого розвитку GPI є можливість застосування звичайних облікових інструментів і методів: реєстрів (рахунків), звіту про фінансовий стан та звіту про прибутки і збитки — для вимірювання та формування звітності соціо-еколого-економічного розвитку. Облік сталого розвитку є фактично субдоменом трьох напрямів стійкості: економіка, суспільство й навколишнє

середовище. Вони містять докладні кількісні, якісні та грошові дані (сукупні витрати/доходи), які можуть бути згруповані в системні показники. Звіт про власний капітал GPI є прикладним інструментом для прийняття рішень при плануванні і складанні бюджету. Звіт про прибутки й збитки GPI забезпечує повний облік витрат у політиці економічного розвитку шляхом урахування соціальних й екологічних витрат. Унаочнення показників сталого розвитку на діаграмах «зірка GPI» надає унікальний візуальний портрет «балансу сталого розвитку». Крім того, показники легко зіставити з показниками тенденцій та аналізу кореляцій між показниками або змінними сталого розвитку.

Водночас система обліку сталого розвитку GPI може успішно застосовуватись як для вимірювання сталого розвитку на локальному (мікро), так і на національному рівні. Але ця система ще не була повністю протестована в масштабі локального рівня.

Позитивно зарекомендувала себе на практиці система індикаторів причинно-наслідкового зв'язку між економікою та навколишнім середовищем «тиск-стан-реакція» (Pressure-State-Response (PRS)), що була вперше розроблена Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [464]. Модель PSR і її варіанти широко використовуються для складання набору індикаторів сталого розвитку. Прикладами є звіти про стан навколишнього середовища Австралії, Канади і Нової Зеландії та показники, запропоновані Комісією Організації Об'єднаних Націй з питань сталого розвитку. Це створює новий прецедент порівнянності показників сталого розвитку за міждержавними показниками, що фактично стають інструментом політики.

Надзвичайна розмаїтість сталого сільського господарства з трьома взаємозалежними й інтерактивними компонентами (екологічними, соціальними та економічними) створює труднощі в моніторингу. Д. Норман та інші дослідники виділяють щонайменше три основні проблеми [462]:

- здійснювані нині заходи, як правило, не дозволяють оцінити взаємодію та взаємозалежність між трьома компонентами та компроміси щодо використання одного компонента за рахунок іншого;
- переважна більшість з наявних показників або індикаторів непрактичні для аграрних підприємств або занадто трудомісткі для їх

повсякденної роботи, що ускладнює контроль прогресу досягнення сталого розвитку сільського господарства;

– більшість індикаторів лише фіксують прогрес або його відсутність по відношенню до конкретних компонентів сталого розвитку, але цього недостатньо для виявлення причинно-наслідкових зв'язків для оцінки поточних проблем і генерації варіантів досягнення безперервності прогресу в напрямі сталого розвитку. Час є ускладнювальним фактором, що супроводжує стратегії сталого розвитку в галузі сільського господарства, деякі результативні заходи тривають 5–10 років (наприклад, повна сівозміна).

За досліджуваною проблематикою було розроблено чимало показників, але вони не охоплюють усі вимірювання й рівні, узагальнені в табл. 3.3. Через відмінності в біофізичних і соціально-економічних умовах показники, що використовуються в одній країні, неприйнятно застосовувати в інших. [465, с. 1724]. Тому індикатори повинні бути специфічними для кожної країни в контексті сучасних соціально-економічних відносин [423].

Таблиця 3.3.

Основні характеристики й рівні забезпечення сталого розвитку сільського господарства*

Критерій	Рівні/характеристики
Компоненти/аспекти	Економічний, екологічний, соціальний
Рівень впливу	Глобальний, національний, регіональний, організаційний, особистий (рівень підприємства)
Час	Короткостроковий, середньостроковий, довгостроковий

* Розроблено автором.

Варто враховувати, що сталий розвиток сільського господарства є динамічною, а не статичною концепцією, а це потребує високого рівня володіння навичками стратегічного ринкового менеджменту в режимі реального часу. Отже, «сталий розвиток є напрямом/процесом і само собою не призводить до остаточного фіксованого результату, що ще більше ускладнює моніторинг і/або вимір» [462].

На підтвердження складності реалізації концепції сталого розвитку сільського господарства покажемо очікувану взаємодію між трьома компонентами сталого розвитку й п'ятьма рівнями впливу (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Матриця взаємодії компонентів сталого розвитку*

Рівень впливу/виміру сталого розвитку	Компоненти сталого розвитку		
	Екологічний	Економічний	Соціальний
Глобальний	Другорядний**	Другорядний**	Другорядний**
Національний	Другорядний**	Другорядний**	Першочерговий*
Регіональний	Другорядний**	Першочерговий*	Першочерговий*
Організаційний	Першочерговий*	Першочерговий*	Першочерговий*
Рівень підприємства	Першочерговий*	Першочерговий*	Першочерговий*

Примітка.*«Першочерговий» — компонент сталого розвитку, що посідає перше місце значення/ваги; **«Другорядний» — інші фактори, які можуть впливати на сталий розвиток.

*Адаптовано з використанням джерела: [462]

Згідно з трьома компонентами сталого розвитку, Л. Жен і Дж. Роутрей запропонували експлуатаційні показники для вимірювання сталого розвитку сільського господарства:

– економічні показники — урожайність сільськогосподарських культур, чистий дохід сільськогосподарських підприємств, рентабельність, виробництво сільськогосподарської продукції на одну особу;

– соціальні показники — продовольча самозабезпеченість, рівність у розподілі доходів і продуктів харчування, доступ до ресурсів і служб підтримки, підприємницькі знання й обізнаність про ресурсозбереження;

– екологічні показники — кількість добрив, що використовуються / пестицидів на одиницю земель, кількість зрошувальної води на одиницю площі, родючість ґрунту, глибина залягання ґрунтових вод, якість ґрунтових вод для зрошення, ефективність використання води, вміст нітратів у ґрунтових водах і врожаю [503, с. 40].

Наукова обґрунтованість є основною вимогою до показників сталого розвитку. Б. Бернштейн наголошує, що «ідеальний індикатор аналізу тенденції повинен бути як екологічно реалістичним, змістовним, так і корисним з управлінської точки зору» [408, с. 1109]. У табл. 3.5 систематизовано критерії відбору та оцінки показників сталого

розвитку, що ґрунтуються на парадигмі сталого розвитку.

Таблиця 3.5

Критерії відбору та оцінки показників сталого розвитку*

Наукова якість	Екосистемна релевантність	Управління даними (облік сталого розвитку)	Парадигма сталого розвитку
Індикатор дійсно вимірює те, що він повинен виявляти	Визначення ключових факторів забезпечення сталого розвитку	Простота виміру, документування, інтерпретація	Що має бути сталим?
Показник вимірює істотний аспект	Попередження необоротних процесів деградації	Є економічно ефективним	Охорона здоров'я
Особливість проблеми	Прогнозування майбутніх тенденцій	Доступність даних	Цільові значення
Відокремлення причин і наслідків	Охоплення повного циклу роботи системи в часі	Прозорість	Тимчасовий горизонт
Відтворення й повторення з часом	Відповідність єдиного показника агрегації	Географічна релевантність	Адекватна оцінка окремих аспектів
Незалежність	Порівнянність з іншими показниками	Автономність	Обрання економічної політики та стратегії
Однозначність	Адаптація системи у разі відхилення від рівноваги	Вільне від помилок	Верифікація

* Джерело [406, с. 56].

З метою досягнення цілей сталого розвитку сільського господарства у глобальному контексті постає необхідність у розробленні унікальних показників для оцінки сталого розвитку сільського господарства України. Показники повинні відповідати певним критеріям придатності:

- соціальний захист і політична вагомість (економічна життєздатність, соціальна структура тощо);
- аналітична стійкість і вимірність;
- універсальність застосування (наприклад, с.-г. підприємство, район, країна);
- охоплення екосистемних процесів і відповідність процесно-орієнтованому моделюванню;
- чутливість до змін в управлінні та потреб зацікавлених осіб;
- доступність внутрішнім і зовнішнім користувачам.

Регіональну оцінку сталого розвитку відображає алгоритм, показаний на рис. 3.4. Разом із тим варто зауважити, що різні механізми зворотного зв'язку або інтеграційні кроки можуть бути передбачені й охоплені цим ступінчастим підходом. Певна річ, що наступна

спрощена і схематична загальна основа для регіонального дослідження з оцінки сталого розвитку сільського господарства зазнає ускладнень як теоретико-методологічного, так і емпіричного або політичного характеру.

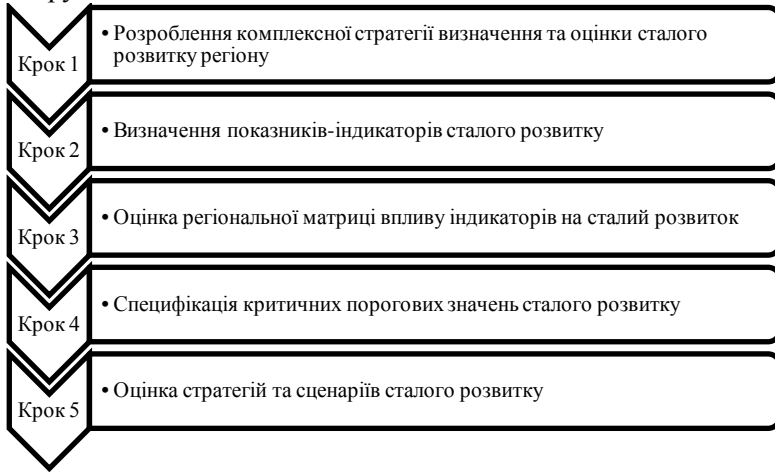


Рис. 3.4. Алгоритм процедури оцінки сталого розвитку сільсько-господарського підприємства*

* Розроблено автором.

Існує два основних підходи до оцінки сталого розвитку. Перший характеризується точним вимірюванням окремих чинників і їх поєднанням у цифрові параметри. Другий підхід розглядає індикатори як вираз складних ситуацій, коли індикатор є «змінною, яка трансформує інформацію щодо складного процесу, тенденції або стану в більш зрозумілу форму» [439, с. 294] і використовується як загальний вираз для кількісних або якісних змінних сталого розвитку. Згідно з цим твердженням основна увага приділяється тенденціям продуктивності, кількості та якості зміни концентрації в динамічному аспекті сталого розвитку з плином часу. При розробленні показників сталого розвитку для національного й міжнародного рівнів загальноприйнятою є практикою розрізняти показники «тиску, стану і реагування» [464].

Всебічна оцінка сталого розвитку сільського господарства здійснюється за допомогою розширеного набору показників — біофізичних, хімічних, економічних і соціальних. Розгляд узагальнених

показників сталого розвитку наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Критерії відбору й оцінки показників сталого розвитку*

ЕКОНОМІЧНІ індикатори сталого розвитку	ЕКОЛОГІЧНІ індикатори сталого розвитку
• Модифікований ВВП	• Коефіцієнти для обмежених ресурсів
• Витрати на зменшення забруднення навколишнього середовища	• Матеріальні й енергетичні потоки і баланси
• Загальна продуктивність	• Родючість ґрунту
• Загальна продуктивність соціальних ресурсів	• Емпіричне моделювання
• Цінові показники	• Біоіндикатори
СОЦІАЛЬНІ індикатори сталого розвитку	СКЛАДОВІ індикатори сталого розвитку
• Коефіцієнти капіталу	• Додаткові показники
• Оплата праці	• Системи рейтингових оцінок
• Інші соціальні витрати	• Інтегровані властивості системи
• Кількісні (немонетарні) параметри	

* Джерело [406].

Сільське господарство є не тільки споживачем природних енергоресурсів — сонячної енергії, води, землі, але і джерелом енергопостачання шляхом виробництва біомаси. Функція екологічної складової сталого розвитку пов'язана з управлінням і збереженням природних ресурсів і потоків у межах цих ресурсів і між ними. Природними ресурсами, що забезпечуються екосистемами, є вода, повітря, ґрунт, енергія й біорізноманіття (середовище проживання і біотичні ресурси). Не тільки завдяки екологічній складовій досягається ведення сільськогосподарського виробництва — агроєкосистемі властиві соціальні функції як на рівні сільського населення, так і на рівні суспільства. Суспільні цінності та проблеми є вихідним положенням організації агроєкосистем із забезпеченням фізичного (умови праці та здоров'я) і психологічного комфорту (освіта, гендерна рівність, доступ до інфраструктури, інтеграція та участь у житті суспільстві як у професійному, так і в соціальному плані, почуття незалежності) працівників сільськогосподарських підприємств. Оцінку й упровадження засад сталого розвитку в сільському господарстві України можна реалізувати за допомогою планомірних стратегічних підходів (рис. 3.5).

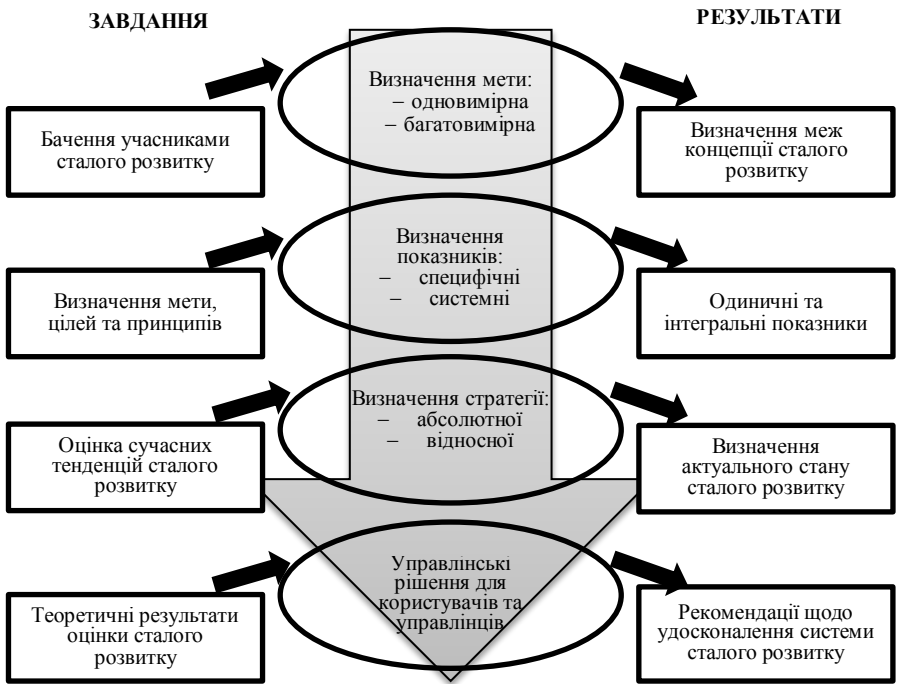


Рис. 3.5. Основні характеристики чотирьохетапної стратегії оцінки й упровадження сталого розвитку в сільському господарстві*
 * Джерело [497].

Підходи, що відображені на рис. 3.5, охоплюють чотири етапи:

1. Визначення мети та цілей. Процес формування й упровадження стратегії починається з визначення мети та цілей, що роз'яснюють наступні кроки. Відповідно до загальної всеосяжної парадигми, що є стандартом для розроблення стратегії сталого розвитку сільського господарства, дослідження зобов'язано враховувати екологічні, економічні й соціальні аспекти щодо їх різноманітних просторових і часових масштабів. Для нівелювання ускладнень, що виникають на цьому етапі, необхідні уточнення цілісного сприйняття сталого розвитку, деталізація за вибраними принципами й цілями. Залежно від пріоритетів учасників та цільової аудиторії визначення мети може бути одновимірним (одна мета) або багатовимірним (більше ніж одна мета). У сільському господарстві основою сприйнят-

тя сталого розвитку є синтез екологічних і/або економічних аспектів, проте необхідно розширювати відносини не тільки між різними складниками сталого розвитку, а й між різними соціально-професійними групами.

2. Визначення показників сталого розвитку. Основною вимогою до правильно сформульованих цілей є конкретність і вимірюваність. Індикатори є потужним інструментом для узагальнення інформації, що використовується для прийняття виважених рішень з управління сталим розвитком. Набір показників має бути призначений безпосередньо для сільськогосподарського виробництва та надавати інформацію не тільки про дисбаланси всередині системи, але також демонструвати вплив на інші галузі національного господарства.

3. Визначення стратегії оцінки стану сталого розвитку. Стратегії оцінки, що ґрунтуються на вибраних індикаторах або наборах показників, дасть змогу визначити стан сталого розвитку досліджуваних систем. По-перше, процес оцінки являє собою одну з найбільш уразливих частин стратегії, що підтверджується залежністю кінцевого результату від нормативних варіантів визначення цілей, порогових значень або діапазонів застосування. По-друге, оцінка систем, заснована на наборах єдиних показників, зрештою неадекватна (недостовірна) з огляду на те, що результат – це більше, ніж сума величин показників. Можна виділити два типи стратегії оцінки сталого розвитку сільського господарства:

- процедури абсолютної оцінки — аналіз абсолютних показників і відповідних даних з однієї системи. Оцінка ґрунтується на порівнянні з попередньо визначеними граничними значеннями для кожного показника. Ці межі встановлюють за результатами експертних опитувань або посилань на суспільно-політичні постулати щодо скорочення викидів або наукової дедукції;

- відносні процедури оцінки визначаються при порівнянні різних систем між собою або з вибраними системами обліку. Порівняльна оцінка систем усуває необхідність визначення порогових значень, а її результати найчастіше репрезентуються як нормативні бали.

4. Розроблення управлінських рекомендацій для практичного застосування є останнім кроком адаптації результатів оцінок сталого розвитку для впровадження в сільськогосподарській практиці. Рекомендації допомагають кінцевим користувачам, залежно від їхніх

знань і потреб, у плануванні нових систем виробництва або в поліпшенні сталого розвитку існуючих. Дотримання цього положення дозволяє нам обґрунтувати рекомендації для більш точного вимірювання сталого розвитку в сільському господарстві на різних рівнях – від глобального до підприємницького:

- упровадження системного підходу;
- створення й збір відповідної бази даних та іншої необхідної інформації у вигляді часових, якісних і просторових критеріїв;
- більша увага визначенню тенденції сталого розвитку замість точного визначення ступеня сталого розвитку, особливо за умов відсутності доступу до даних;
- формування професійних інститутів для моніторингу та вимірювання сталого розвитку сільськогосподарських і промислових систем;
- розроблення універсальних показників, які можливо використати для різних рівнів.

Як відмічають М.З. Згуровський, С.Н. Бобильов, А.Ш. Ходжаєв та інші, розроблення показників сталого розвитку є досить комплексною й витратною процедурою, що потребує великої кількості інформації, отримати яку складно або взагалі неможливо (наприклад, за різними екологічними параметрами). З огляду на це можна виокремити два варіанти досягнення компромісу:

1) побудова інтегрального, агрегованого індикатора, на основі якого можна визначити міру сталості соціально-економічного розвитку. Агрегація зазвичай здійснюється на основі трьох груп показників: еколого-економічних; соціо-еколого-економічних; власне екологічних;

2) використання окремих показників підсистем: економічних, екологічних, соціальних, інституціональних [10б, с. 6; 28, с. 68].

У світі найбільш поширений другий підхід до вирішення проблеми оцінки стану сталого розвитку. Інтегральний еколого-економічний індикатор на макрорівні є ідеальним для менеджменту в сфері обліку екологічного чинника в розвитку країни, за яким можна зробити висновки про сталий розвиток країни, екологічність орієнтації розвитку. Тобто цей показник може бути своєрідним аналогом ВВП, ВНП, національного доходу, за якими тепер вимірюють успішність економічного розвитку та економічний добробут. Проте через методологічні та статистичні проблеми, складнощі розрахунку

загальновизнаного у світі інтегрального індикатора ще не запропоновано [28].

На наш погляд, досить всеохоплювальною можна вважати запропоновану М. А. Зайгановою, класифікацію індикаторів сталого розвитку за такими критеріями:

- мірою агрегованості — інтегральний (агрегований) та часткові (спеціальні);
- сферою застосування — індикатори соціальних, економічних, екологічних й інституціональних аспектів сталого розвитку;
- територіальним охопленням — глобальні, національні, регіональні й локальні;
- рівнем застосування — макроекономічні, секторальні (галузеві) й мікроекономічні (на рівні підприємств);
- характером відображення часового фактору — статичні й динамічні [101, с. 3].

Варто також додати, що індикатори можуть набувати форми валових натуральних або питомих еколого-економічних показників.

Результати проведеного нами дослідження дають можливість узагальнити різні методики оцінки сталого розвитку аграрного сектору на мікро- і макрорівні та систематизувати їх за такими класифікаційними ознаками:

- виокремлення аспектів сталого розвитку (екологічного, економічного, соціального);
- мету та цілі методики;
- види екологічної дії, що обліковуються;
- об'єкт вивчення (продукція або організація);
- рівень вивчення (локальний або глобальний);
- підхід, що застосовується;
- спосіб агрегації (грошова оцінка, показники, бали, поверхні, дерево відповідей тощо).

Систематизація методів оцінки сталого розвитку сільськогосподарських підприємств на основі названих класифікаційних ознак (додаток Б) дає змогу виявити різноманітні поєднання досліджуваних аспектів сталого розвитку, типів показників, екологічних ризиків. Деякі з них розглядають сталий розвиток тільки з позиції екології, інші дають оцінку еколого-економічному напрямку. Нарешті, виділяються комплексні методики оцінки еколого-економічного й соціального розвитку. За типом використовуваних показників більшість

методик характеризується комплексними показниками, що поєднує різні критерії (зазвичай залежно від даних екологічних ризиків), а також бальною оцінкою.

Досвід попередників заслуговує на увагу та допомагає нам дійти висновку про доцільність використання універсальної методики оцінки сталого розвитку сільськогосподарських підприємств і регіонів, що розглядає всі три аспекти розвитку та застосовує систему комплексних показників.

3.3. Інтегральна оцінка показників обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку АПК

Розрахунок показників обліково-аналітичного забезпечення сталого сільськогосподарського розвитку створює підґрунтя для розбудови господарської діяльності та підвищення спроможності аграрних підприємств до сталого розвитку, до того ж критерії їх вибору рекомендовані світовим співтовариством (Конференція ООН з довкілля і розвитку в Ріо-де-Жанейро в червні 1992 р.), визначає вектор впливу підприємств на природне й соціальне середовище та генерує можливі варіанти виходу з деградаційної ситуації. Варто взяти на озброєння використання даних показників, оскільки добровільна система екологічного оздоровлення регіону може доповнити обов'язкове регулювання, а сільськогосподарські підприємства попри конкурентну боротьбу мають застосовувати показники «зеленого обліку» з подальшим поліпшенням стану довкілля [395, с. 30]. Саме заохочення підприємств до контролю й управління своєю взаємодією з навколишнім середовищем є доцільнішим ніж примусове дотримання загальних правил і положень.

Правомірність орієнтації нашого дослідження на використання вищенаведених показників як інструмента вимірювання сталого розвитку сільського господарства підтверджується науковим інтересом українських та іноземних авторів. Дослідники погоджуються, що показники нечасто використовуються на практиці, й рекомендують приділяти першочергову увагу показникам кількісної оцінки ефекту (дії) сільськогосподарської практики по відношенню до певної мети (на відміну від показників, що характеризують господарську практику або засоби виробництва) [181; 245, с. 62; 360; 403]. Нами було узагальнено 30 систем показників визначення рівня сталого

розвитку АПК за регіонами й окремими сільськогосподарськими підприємствами (додаток А) на основі методики оцінки сталого розвитку, розробленої для цього етапу (пункт 3.2).

Зарубіжні системи показників сталого розвитку регіонів і сільськогосподарських підприємств розроблені з метою сприяння добровільному покращенню екологічних показників сільського господарства, згрупувавши їх за способами використання поживних речовин у кормі й добривах, енергії та пестицидів [457; 454]. Підходи й показники змінюються від систем і напрямів сільськогосподарської практики до систем рахунків, які використовують фізичні одиниці [436]. Досить часто системи охоплюють усі три складові сталого розвитку, інші — зосереджені на одній або двох із них.

Більшість систем показників використовують для розрахунку балансів поживних речовин сільськогосподарських підприємств, використання пестицидів на гектар і використання енергії на кілограм продукту. Ці показники легко розрахувати, але одержане значення вимагає додаткового тлумачення для внутрішніх користувачів. Наприклад, по азоту в більшості систем розраховується фактичний баланс між вхідними потоками й випуском продукції, а як індикатор використовується «надлишок азоту на 1 га» на рівні господарств. Такий підхід є цілком прийнятним. Т. Свейнссон та співавтори досліджували методологічні відмінності в розрахунку балансів азоту [484].

Моделювання дає змогу продемонструвати зв'язок господарської діяльності з екологічними проблемами (наприклад, розрахунок ефекту вилуговування пестицидів є більш значущим ніж їх використана кількість) і дозволить легко інтерпретувати результати. Проте моделювання вимірювання викидів й інших втрат додає невизначеності показникові, оскільки норматив встановлюється з огляду на минулий досвід.

Проблема недостатньої точності виміру еколого-економічних показників унаслідок наукової невизначеності деяких екологічних дій і складності контролю їх впливу на окремі організації є ключовою у працях Дж. Ламбертона [450].

На даний час в комплексі проблем, пов'язаних зі стратегічним плануванням і управлінням сталого розвитку регіону як слабо структурованої системи, все частіше зустрічаються задачі, розв'язання яких утруднено одним із методів моделювання. Це пояснюється

складністю певного роду систем, з наявністю в них величезної кількості підсистем зі своїми цілями і зв'язками, багатовимірністю характеристик і показників, які важко піддаються вираженню в кількісному чи якісному вигляді [280, с. 128].

Ще одна складність полягає в необхідності використання декількох одиниць виміру, враховуючи, що цілі сталого розвитку містять як економічні, так і соціальні й екологічні елементи. Так, Л. Соломкіна, Н. Сухомлинова та В. Баранів у системі землеробства пропонують визначати еколого-економічний збиток у двох варіантах: натуральні екологічні показники (втрати ґрунту, гумусу, елементів живлення, недобір продукції) й вартісні (витрати на компенсацію використання добрив, вартість недоотриманої продукції рослинництва внаслідок зниження врожайності сільськогосподарських культур на ерозійних ґрунтах тощо) [332, с. 31].

Соціо-еколого-економічні показники за рахунок ширшого охоплення даних підвищує ефективність розрахунку, ніж у разі використання тільки фінансових даних.

Так, деякі науковці пропонують вимірювати первинний рівень екологічної ефективності підприємства вартістю придбання необоротних природоохоронних активів з виокремленням на окремому рахунку обліку активів. Таким чином, групування природоохоронних інвестицій дозволить визначити фінансовий результат, пов'язаний з екологічною діяльністю [147].

Варто відмітити, що С. Шальтеггер пропонує оцінювати основний екологічний результативний показник як критерій економіко-екологічної ефективності, або еко-ефективності [476, с. 119].

На думку А.В. Неверова, еколого-економічну ефективність (ЕЕ) на рівні регіону можна визначати за формулою [208, с. 134]:

$$E_E = \frac{E_{CB} - ПП}{C + E_H \times K}, \quad (3.1)$$

де E_{CB} – екологічна оцінка суспільного виробництва (продукція безвідходно або маловідходного виробництва), грн.; $ПП$ – продукція, вироблена з порушеннями екологічних норм (соціальний збиток від забруднення навколишнього природного середовища), грн.; C – поточні витрати на охорону, відновлення та експлуатацію природних ресурсів, грн.; E_H – нормативний коефіцієнт еколого-економічної ефективності природокористування; K – одноразові витрати на охорону, відновлення та експлуатацію природних ресурсів, грн.

Однією з основних функцій будь-якої галузі виробництва, як вважає М.М. Кочерга, повинна бути екологізація виробництва, яка

характеризується використанням безвідходної (маловідходної) технології. У нашому випадку еколого-економічна оцінка відходів повинна «відніматися» від величини створеної вартості на конкретному підприємстві, демонструючи «екологічну чистоту» виробництва [147, с. 32].

С. Шальтеггер та А. Стурм визначають екологічну ефективність у першу чергу, щодо бажаного результату до доданої екологічної дії, де додана екологічна дія — це величина всіх екологічних інтервенцій (втручань), оцінених відповідно до відносної екологічної дії. Отже, економіко-екологічна ефективність, або еко-ефективність, є співвідношенням між створеною доданою вартістю й зумовленою доданою екологічною дією [477].

Соціальний розвиток постає повноцінним джерелом сталого розвитку в сільському господарстві одночасно перебуваючи у ресурсній залежності від економічного розвитку [176, с. 216]. Тобто всі складові сталого розвитку є взаємопов'язаними та комплементарними (рис. 3.6).

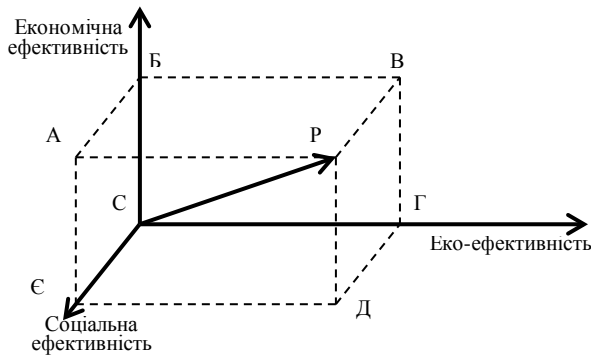


Рис. 3.6. Вектор ефективності сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

На рис. 3.6 у тривимірній площині зображено вектор сталого розвитку (CP) сільського господарства, який максимально сприяє розвитку трьох його складових (економічної, екологічної, соціальної). Точка P є точкою максимізації сталого розвитку.

Автором неодноразово підкреслювалася необхідність використання комплексної методики управління сталим розвитком сільського господарства, показники якої добираються відповідно до чітких і

точних економічних, екологічних і соціальних цілей та реалістичних вимог для збору даних і проведення розрахунків.

Після детального опрацювання методик оцінки управління сталим розвитком у сільському господарстві (додаток Б) нами запропоновано методикау діагностики, заснованої на використанні двох методів: перший припускає розроблення кількісних параметрів індексної і бальної оцінки економічних, екологічних і соціальних чинників; другий ґрунтується на використанні інтуїтивного підходу, за ситуації унеможливлення врахування впливу багатьох чинників через ускладнення об'єкта, зокрема щодо соціальних показників сталого розвитку.

Таким чином, оцінювання здійснюється на основі системи показників сталого розвитку сільськогосподарських підприємств і регіонів, утвореної з трьох підсистем — економічної, еколого-організаційної і соціально-територіальної, що характеризується певними властивостями з номенклатурою показників (таблиця 3.7 – 3.9). Кожному показникові надається бальна оцінка з огляду на максимально можливу, визначену методикою. Методика передбачає використання індексів при розрахунку динамічного показника-індикатора.

Визначальними властивостями економічного розвитку сільського господарства є життєздатність, незалежність, енергозабезпеченість і ефективність. Автором запропоновано низку показників, що характеризують економічну складову системи управління сталим розвитком сільського господарства (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Економічна складова системи управління сталим розвитком сільського господарства*

Властивості	Найменування показників	Рівень застосування		Максимальний бал	
		локальний	глобальний		
Життєздатність	Економічна життєздатність	+	+	20	У сумі до 30
	Рівень економічної спеціалізації	+	+	10	
Незалежність	Фінансова автономність	+	+	15	У сумі до 25
	Фінансова стійкість	+	+	10	
Енергозабезпеченість	Забезпеченість енергетичними потужностями	+	+	20	20
Ефективність	Рентабельність виробничого процесу	+	+	25	25

* Розроблено автором.

Економічна життєздатність (ЕЖ), що є показником економічної складової системи сталого розвитку, визначається як відношення різниці між бруто-результатом експлуатації та потребами у фінансових коштах до кількості працівників підприємства. Бруто-результат експлуатації дорівнює доданій вартості за вирахуванням податків і зборів (податок на прибуток не враховується), а також за вирахуванням витрат на персонал (заробітної плати, соціальних відрахувань, підвищення кваліфікації). Додана вартість визначається як сума валового прибутку (виручки від продажу товарів за вирахуванням собівартості цих товарів) та продукції підприємства (проданої продукції, запасів і необоротних активів) за мінусом сировини й матеріалів та інших запасів, що були придбані (як правило, надані послуги підприємству).

Показник рівня економічної спеціалізації визначає диверсифікованість сільськогосподарського підприємства або регіону по відношенню до розгалуженості власних видів діяльності, що надають можливість створювати додану вартість із різних джерел, убезпечившись у такий спосіб від впливу зовнішніх факторів на окремий вид виробництва.

Незалежність об'єднує фінансову автономність і фінансову стійкість, за допомогою яких можна визначити частку відрахувань (зобов'язань) фінансової діяльності та суми отриманих ззовні різних видів субвенцій від бруто-результату експлуатації. Для обчислення локального показника автономності може бути використаний розрахунок відношення суми капіталу й резервів до валюти балансу.

Забезпеченість енергетичними потужностями показує кількість енергетичних потужностей у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь. Цей показник є важливим для оцінки економічної складової сталого розвитку зважаючи на його вплив на кінцеві результати діяльності сільськогосподарських підприємств.

Рентабельність виробничого процесу є заключною й вирішальною характеристикою економічного параметру сталого розвитку сільського господарства, що, в основному, залежить від усіх прийнятих управлінських рішень протягом виробничої діяльності та є не тільки результатом, але й метою.

Детальна методика розрахунку економічної складової системи управління сталим розвитком сільського господарства представлена у додатку В. Наступним етапом визначення рівня сталого розвитку є еколого-організаційна підсистема (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Еколого-організаційна складова системи управління сталим розвитком сільського господарства

Складова	Найменування показників	Застосування		Максимальний бал	
		локальний	глобальний		
Диверсифікація	Різноманітність однорічних культур	+	+	14	У сумі до 33
	Різноманітність багаторічних культур і насаджень	+	+	14	
	Різноманітність складу тварин	+	+	14	
	Рівень розораності території	+	+	6	
Організація простору	Сівозміна (чергування культур на ділянці або у часі)	+	+	8	У сумі до 33
	Розмір земельних ділянок	+	+	6	
	Частка удобреної площі	+	+	5	
	Витрати на охорону навколишнього природного середовища	+	+	12	
	Оцінка простору	+	+	9	
	Управління кормовими площами	+	+	3	
С/г практика	Внесення добрив	+	+	8	У сумі до 34
	Рідкі органічні відходи	+	+	3	
	Пестициди (тиск забруднення)	+	+	13	
	Ветеринарна обробка	+	+	3	
	Управління земельними ресурсами	+	+	5	
	Управління водними ресурсами	+	+	4	
	Енергетична залежність	+	+	10	

* Розроблено автором

Показники еколого-організаційної диверсифікації сталого розвитку визначають можливості й напрями досягнення цілей сталого розвитку сільського господарства, що сприятимуть оцінці сільських територій на основі розвитку диверсифікованих видів підприємницької діяльності. Прояв ефекту мультиплікатора — раціональне використання ресурсного потенціалу.

Передумовами диверсифікації в сільському господарстві є необхідність ведення різних видів діяльності для досягнення синергічного ефекту з метою сталого функціонування сільськогосподарських підприємств; можливість підвищення зайнятості сільського населення й одержання стабільних сімейних бюджетів в умовах сезонності проведення традиційних сільськогосподарських робіт; необхідність якнайповнішого використання технічного потенціалу [380, с. 45].

Просторовий підхід до територіального планування сталого сільськогосподарського землекористування необхідно розглядати як процес змін комплексного простору відповідно до сівозмін, розміру земельних ділянок, використання добрив з погляду підвищення їх ефективності, що зазнають впливу об'єктивних економічних й екологічних законів.

Сільськогосподарська практика є основним елементом оцінки й управління сталим розвитком, що передбачає використання мінеральних добрив і засобів захисту рослин, проведення ветеринарних заходів, управління земельними та водними ресурсами й енергетичну залежність. О.Л. Попова наголошує на відсутності в Україні можливостей для спрямування вектора сталого розвитку, оскільки спочатку потрібно закласти економічне підґрунтя – «стабільну економіку» для забезпечення соціального прогресу та розв'язання екологічних проблем [246, с. 25-26]. Відповідно екологічно-організаційна складова сталого розвитку сільського господарства є запорукою економічного й соціального зростання.

Детальна методика розрахунку показників еколого-організаційної підсистеми управління сталим розвитком сільського господарства представлена у додатку В. Наступним етапом визначення рівня сталого розвитку є соціально-територіальна підсистема (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Соціально-територіальна складова системи управління сталим розвитком сільського господарства

Складова	Найменування показників	Рівень застосування		Максимальний бал	
		локальний	глобальний		
Якість продукції і територій	Забезпеченість продукцією сільськогосподарських підприємств	+	+	8	У сумі до 33
	Придатність землі	+	+	8	
	Забезпеченість трудовими ресурсами	+	+	8	
	Продуктивність праці	+	+	9	
Зайнятість і надання послуг	Зайнятість	+	+	8	У сумі до 33
	Послуги	+	+	8	
	Середня заробітна плата	+	+	8	
	Інтенсивність праці	+	+	9	
Соціальний розвиток	Структура соціальних витрат	+	+	9	У сумі до 34
	Частка економічно активного населення	+	+	8	
	Прибуток у розрахунку на одну особу	+	+	8	
	Індекс освіченості	+	+	9	

* Розроблено автором

Наступним етапом є визначення меж групування регіонів за інтегральними показниками сталого розвитку сільського господарства. Розглянемо існуючі методичні підходи щодо групування об'єктів дослідження за інтенсивністю прояву основної ознаки за Е.Б. Алаєвим [3, с. 6]. Варто відзначити недосконалість кластеризації методом середніх для цих потреб, яка полягає у наявності даних про точну кількість кластерів, що задаються екзогенно. Неприпустимим є використання формули Стеджерса, оскільки це метод визначення оптимальної кількості інтервалів, на які поділяється діапазон виміру ознаки дослідження при побудові гістограми [252]. Заслуговує на увагу групування на основі критеріальних лімітованих меж. Однак не можна погодитись з авторським підходом до формування груп за гранично допустимим значенням на рівні 10% від середнього по країні [337], оскільки використання методу в періоди кризи та піку економічного зростання є дискусійним. На нашу думку, гранично допустимі значення варто визначати на етапі уніфікації показників до нормативних (оптимального чи граничного значення).

Для інтерпретації результатів оцінок використано інтервальну шкалу, яка поділяє отриманий діапазон інтегральних оцінок на п'ять відокремлених груп щодо оцінки рівня розвитку: регіони з критично низьким, низьким, середнім, вище середнього й високим рівнем інтегральної оцінки сталого розвитку або прояву окремої його складової (табл 3.10).

Таблиця 3.10

Інтегральна оцінка рівня сталого розвитку у сільському господарстві*

Інтервальна шкала	Характеристика інтервалу
Критично низький (до 40)	Регіон чи господарства, що працюють на низькому рівні їх ресурсного потенціалу
Низький (41 – 50)	Регіон чи господарства, що здійснюють господарську діяльність нижче за середній рівень їх економічно-ресурсного потенціалу
Середній (51 – 60)	Регіон чи господарства, що працюють на рівні своїх економічних можливостей
Вище середнього (61 – 70)	Регіон чи господарства, що здійснюють господарську діяльність за межами середнього рівня їх природно-ресурсного потенціалу
Високий (вище 70)	Регіон чи господарства, що використовують свій соціальний, природний та економічний ресурсний потенціал вище від їх можливостей

* Розроблено автором.

Характеристика рівнів сталого розвитку в сільському господарстві не завжди залежить від зовнішніх факторів чи порівняно з іншими об'єктами дослідження, а також може впливати ступінь використання економічних, екологічних та соціальних можливостей і ресурсів.

Автором проведено аналіз економічної складової інтегрального показника сталого розвитку діяльності сільськогосподарських підприємств та виявлено, що найвищий рівень у 2016 р. такі області України: Київська – 49 (1-ше місце), Кіровоградська – 47 (2-ге місце), Сумська та Запорізька – 46 (ділять 3-тє місце), Полтавська – 44 (4-тє місце). Такі регіони, як Чернівецька і Закарпатська – 12 (ділять 25-тє місце), Івано-Франківська – 15 (24-тє місце) значно поступалися іншим регіонам країни (рис. 3.7).

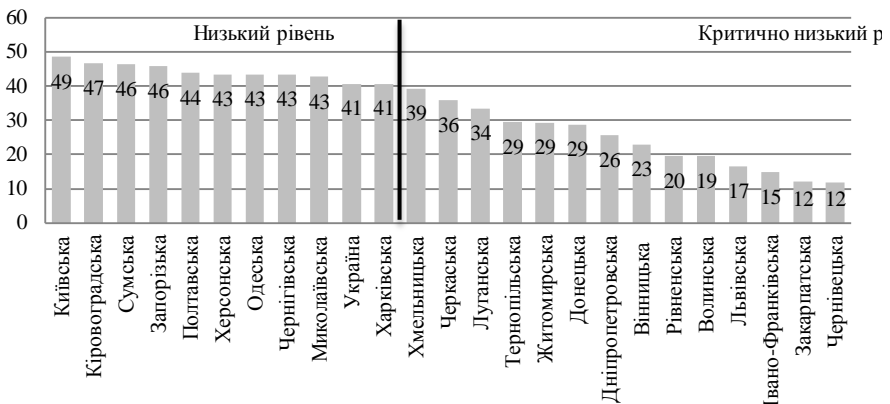


Рис. 3.7. Рівень економічної складової сталого розвитку сільськогосподарських підприємств за регіонами України у 2016 р., бали*

* Розраховано за даними Державної служби статистики України.

Не викликає сумнівів, що прибутковість господарської діяльності є визначальним фактором економічної складової сталого розвитку. Чільне місце займають такі показники як економічна життєздатність та рентабельність виробничого процесу, за якими області, як-от Волинська, Закарпатська, Івано-Франківська та Чернівецька, показали найнижчі результати, а іноді й нульові (додаток Г1).

Щодо рівня еколого-організаційної складової сталого розвитку сільського господарства регіонів України, то у 2016 р. він перевищував середні результати економічної складової (рис. 3.8).

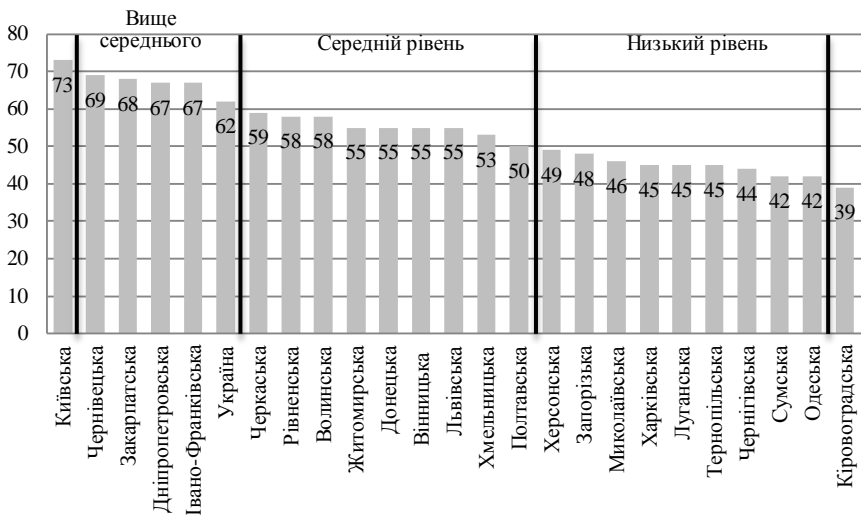


Рис. 3.8. Рівень екологічної складової сталого розвитку сільськогосподарських підприємств за регіонами України у 2016 р., бали*

* Розраховано за даними Державної служби статистики України.

Високим рівнем екологічної складової сталого розвитку характеризується тільки Київська область — 73 бали. До областей з рівнем вище середнього належать Чернівецька (69 балів), Закарпатська (68 балів), Дніпропетровська (67), Івано-Франківська (67). Критично низький рівень екологічного показника — 39 балів у Кіровоградській області. Серед 16 показників екологічної підсистеми системи сталого розвитку слід виділити найвагоміші: різноманітність однорічних культур, різноманітність культур, внесення мінеральних добрив, витрати на охорону навколишнього природного середовища (додаток Г2).

Результати досліджень показують, що рівень соціальної складової сталого розвитку сільськогосподарських регіонів України у 2016 р. вищий від середніх результатів екологічної складової (рис. 3.9).

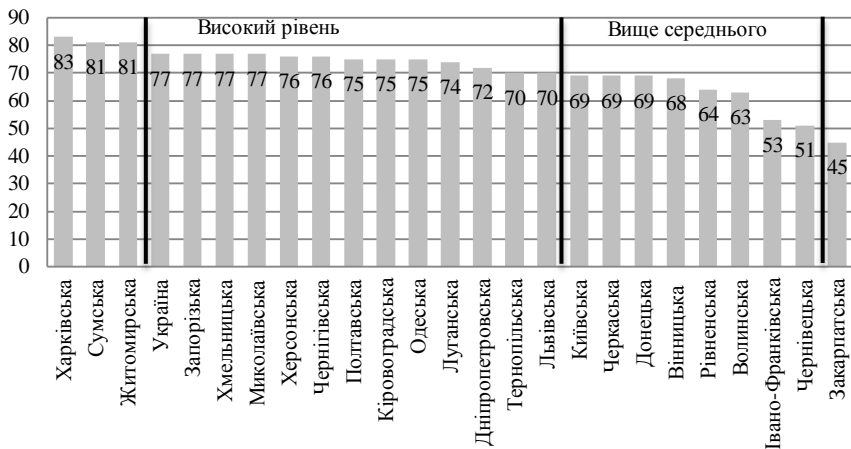


Рис. 3.9. Рівень соціальної складової сталого розвитку сільськогосподарських підприємств за регіонами України у 2016 р., бали*

* Розраховано за даними Державної служби статистики України.

До показників з високими рівнем балів віднесено 15 областей України, серед яких найвищий результат мають: Харківська (83 бали), Сумська та Житомирська — по 81 балу, Запорізька, Хмельницька, Миколаївська та Херсонська — по 77 балів. Найнижчий показник серед аутсайдерів соціального розвитку мають сільськогосподарські підприємства Закарпатської області (45 балів), що відповідає низькому рівню. Показники соціального розвитку включають 12 показників, які ґрунтуються на порівнянні економічно-територіальних показників з трудовими (соціальними ресурсами) (додаток ГЗ). Забезпеченість сировиною сільськогосподарських підприємств, продуктивність праці, середня заробітна плата, прибуток у розрахунку на одну особу превалюють над іншими факторами соціального розвитку.

Наступний етап дослідження — вибір методичного підходу для визначення інтегрального індексу розвитку сільського господарства. Одним із таких підходів є розрахунок середнього арифметичного чи геометричного групових інтегральних індексів (наприклад, інтегральний груповий економічний, екологічний та соціальний, що визначаються з первинних показників), отриманих із стандартизованих первинних показників аналогічним способом [102; 373, с. 124–125]:

$$I_i = \frac{\sum_{n=1}^N I_{gij}}{N}, \text{ або } I_i = \sqrt[N]{\prod_{n=1}^N I_{gij}}, \quad (3.2)$$

де I_{gij} – груповий інтегральний показник; N – кількість показників.

О. Белов і О. Стасюк використовують геометрично-аналітичний підхід для розрахунку інтегрального показника, що має вигляд «радара». Перевагою цього підходу є наочність, простота обчислення (інтегральний показник визначається за площею фігури, утвореної груповими індексами, що відкладені на осях «радара», відсутні коефіцієнти вагомості, що впливають на результуючий показник [21; 337].

Отже, метою розрахунку інтегрального показника сталого розвитку сільського господарства регіонів України є отримання додаткової інформації для потреб управління. Він має синтетичний характер і розрахований нами за допомогою формул (3.2) у два етапи: спочатку визначено групові показники, а з них – інтегральний.

Результати розрахунку групових і результуючого інтегрального показників сталого розвитку сільського господарства за 2016 р. наведено в табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Групові та інтегральний показники сталого розвитку сільського господарства в регіонах України, 2016 р.*

Область	Груповий показник, бали			Інтегральний показник, бали	Рейтинг
	економічний	екологічний	соціальний		
1	2	3	4	5	6
Київська	49	73	69	63,5	1
Запорізька	46	48	77	57,0	3
Сумська	46	42	81	56,5	4
Хмельницька	39	53	77	56,5	5
Полтавська	44	50	75	56,3	6
Харківська	41	45	83	56,2	7
Херсонська	43	49	76	56,2	8
Миколаївська	43	46	77	55,2	9
Житомирська	29	55	81	55,1	10
Дніпропетровська	26	67	72	54,9	11
Черкаська	36	59	69	54,7	12
Чернігівська	43	44	76	54,5	13
Кіровоградська	47	39	75	53,6	14
Одеська	43	42	75	53,5	15
Донецька	29	55	69	50,9	16
Луганська	34	45	74	50,8	17
Вінницька	23	55	68	48,7	18

Продовження таблиці 3.11

1	2	3	4	5	6
Гернопільська	29	45	70	48,1	19
Львівська	17	55	70	47,2	20
Рівненська	20	58	64	47,2	21
Волинська	19	58	63	46,8	22
Івано-Франківська	15	67	53	45,0	23
Чернівецька	12	69	51	44,0	24
Закарпатська	12	68	45	41,7	25
Україна	41	62	77	59,9	2

* Розраховано за даними Державної служби статистики України.

Групові показники дозволяють оцінити складові сталого розвитку сільського господарства регіонів і таким чином виявити сильні та слабкі аспекти розвитку. Групові показники варіюють в межах від 12 балів — щодо економічної складової розвитку в Закарпатській та Чернівецькій областях до 83 балів — щодо соціальної складової у Харківській області. Для прикладу розглянемо ситуацію лідера в рейтингу регіонів України за інтегральним показником сталого розвитку сільського господарства – Київської області. Характерною особливістю області є досить високі показники за всіма трьома складовими розвитку (соціальної, економічної та екологічної складової) порівняно з іншими регіонами України та їх збалансованість (рис. 3.10).

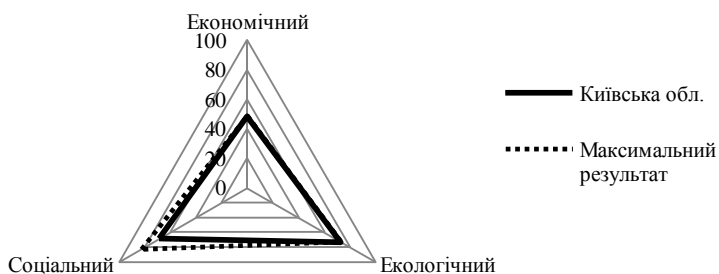


Рис. 3.10. Групові показники розвитку сільського господарства Київської області у 2016 р., бали*

* Розраховано за даними Державної служби статистики України.

На перший погляд, найбільш суперечливим є високий рівень групового показника економічної та еколого-організаційної підсистеми

Київської області. Хоча регіон не є лідером серед виробників сільськогосподарської продукції, однак за розрахованими нами показниками (економічна життєздатність, фінансова автономність та фінансова стійкість) демонструє першість. Сильними сторонами області є: брутто-результат експлуатації в розрахунку на 1 працівника, що перевищує у 1,7 рази мінімальну заробітну плату на 2016 р., фінансова автономність сільськогосподарських підприємств (20 балів). Слабкість виявляється у недостатній забезпеченості енергетичними потужностями сільськогосподарських підприємств на 1 га (3 бали) та рентабельність виробничого процесу (6 балів) (рис. 3.11).

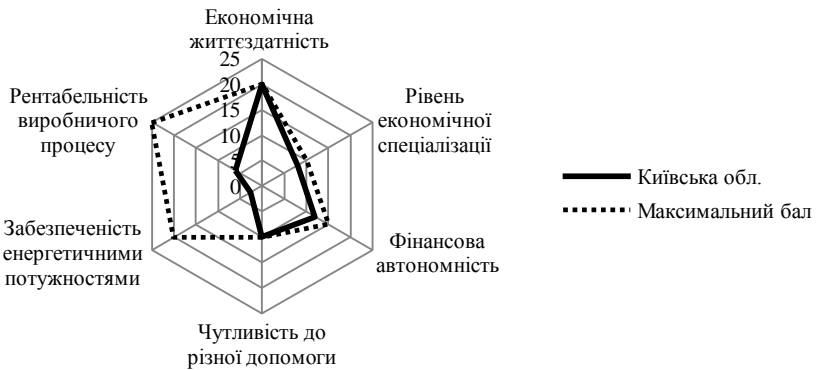


Рис. 3.11. Груповий показник економічної підсистеми системи сталого розвитку Київської області у 2016 р., бали*

* Розраховано за даними Державної служби статистики України.

Враховуючи найвищий рівень економічного групового показника та зважаючи на високі показники соціальної й екологічної складових сталого розвитку, робимо висновок про високий рівень сталого розвитку сільського господарства Київської області у 2016 р. порівняно з іншими регіонами України.

Класифікацію регіонів за отриманим інтегральним показником сталого розвитку сільського господарства проведемо за допомогою методу рівного розподілу значень, а саме на основі запропонованої шкали інтегральної оцінки в табл. 3.10 (рис. 3.12).



Рис. 3.12. Інтегральний показник сталого розвитку сільського господарства у регіонах України в 2016 р.*

* Розраховано за даними Державної служби статистики України.

Результати проведеного дослідження (рис. 3.12), дозволяють стверджувати, що більшість регіонів мають середній рівень сталого розвитку сільського господарства (51–60 балів): Запорізька, Сумська, Хмельницька, Полтавська, Харківська, Херсонська, Миколаївська, Житомирська, Дніпропетровська, Черкаська, Чернігівська, Кіровоградська, Одеська, Донецька, Луганська області. Другою за чисельністю є група з низьким рівнем розвитку (41–50 балів), або нижчим від середнього: Вінницька, Тернопільська, Львівська, Рівненська, Волинська, Івано-Франківська, Чернівецька, Закарпатська області. Первопричиною недостатнього рівня досягнення цілей сталого розвитку зазначених регіонів — низькі показники економічної складової інтегрального показника, а саме низький показник бруто-результат експлуатації (визначається як додана вартість за мінусом витрат на персонал, податків і зборів), недостатня забезпеченість енергетичними потужностями та не висока, а іноді й від’ємна, рентабельність виробничого процесу. Разом із розрахунком рівня сталого розвитку сільського господарства за регіонами було визначено загальний інтегральний показник для України, що відповідає мінімальному значенню середнього рівня — 60 балів. Це свідчить про те, що разом із різною тенденцією сталого розвитку в регіонах Україна утримує середній рівень сталого розвитку сільського господарства, що є підтвердженням не тільки перманентного удосконалення соціальної та екологічної складових, але і перспектив підвищення рівня сталого розвитку країни в цілому.

За інтегральним показником сталого розвитку сільського господарства лідирує Київська область (63,5 бали), галузевий розвиток якої характеризується більшою збалансованістю обліково-аналітичних складових.

За результатами проведеного аналізу нами з’ясовано переваги застосування методу ізотропної стандартизації показників для обчислення інтегрального показника сталого розвитку сільського господарства. Привертає увагу той факт, що вагові коефіцієнти не використовувалися на підставі твердження про рівноцінність складових сталого розвитку. Методом рівномірного розподілу значень (з метою найбільшої відповідності регіонів у групах рівню розвитку) здійснено групування регіонів України, а результати подано на картосхемі (рис.3.12).

Вибір та обґрунтування показників для характеристики окремих

частин триєдиної системи сталого розвитку – економічного, соціального, екологічного — є базою для інтегральної оцінки рівня сталого розвитку сільського господарства України. Безперечно важливість цього методу полягає у його простоті, уніфікованості, гармонізації й універсальності, що досягається поєднанням можливостей використання за двома абсолютно різними рівнями та об'єктами дослідження: для локального — рівень сільськогосподарського підприємства, а для глобального — рівень району, області чи країни в цілому. Призначення розробленої методики вбачається у можливості визначення інтегрального показника сталого розвитку для сільського господарства без залучення додаткових знань ті навичок від дослідника за наявності необхідних первинних даних.

Інтегральна оцінка є центральним компонентом обліково-аналітичного забезпечення та базисом для прийняття виважених оперативних і стратегічних управлінських рішень, формування стратегій сталого розвитку сільського господарства на рівні підприємства чи регіону.

У підсумку розгляду питання діагностики рівня сталого розвитку об'єкта дослідження, інтегральна оцінка показників обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств є основою та відправним пунктом для формування методологічних і методичних основ складання нефінансових або розширених фінансових звітів, які доповнюються соціально-екологічними даними зовнішньої та внутрішньої діяльності аграрних підприємств.

У розділі висвітлено науково-обґрунтовані підходи до оцінки стану обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку в аграрному середовищі України.

Узагальнення позицій авторів та власних досліджень дало змогу сформулювати зміст поняття «система обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства» як упорядкованої, самостійної, повністю або частково децентралізованої, відповідної цілям управління системи спостереження, збору, ідентифікації, реєстрації, узагальнення, обробки, контролю й аналізу економічної, соціальної та екологічної інформації, заснованої на перевагах сучасних потреб для розроблення, обґрунтування й ухвалення управлінських рішень сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

Система обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств складається з системоутворюючих компонентів: макросистеми облікового забезпечення (всі види традиційного обліку із залученням нової складової обліку сталого розвитку); макросистеми аналітичного забезпечення (всі види аналізу); макросистем контролю та бюджетування. Усі макросистеми діють під впливом етапів формування — від збору інформації до етапу звітності.

Кожна макросистема системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства складається з трьох ідентичних блоків, що відображають специфічні особливості конкретного виду забезпечення: методика, організаційна структура та управлінські процедури й технологія.

Розроблені концептуальні основи системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства припускають дослідження предметної області, ідентифікацію та емпіричний аналіз показників сталого розвитку аграрних підприємств не тільки економічних, а й еколого-соціальних.

Розроблені критерії й алгоритм процедури оцінки сталого розвитку в сільському господарстві об'єднують два основних підходи відповідно. Перший характеризується точним вимірюванням окремих чинників і їх поєднанням у цифрові параметри. Другий підхід розглядає індикатори як вираз складних ситуацій, коли індикатор є змінною, яка трансформує інформацію щодо складного процесу, тенденції або стану в зрозумілішу форму. При цьому виділено основні критерії відбору та оцінки показників сталого розвитку.

За допомогою чотирьохетапної стратегії оцінки й упровадження сталого розвитку в сільському господарстві, що включає визначення мети, показників, стратегії та формування управлінських рішень систематизовано методики оцінки сталого розвитку аграрного сектору на мікро- та макрорівні за такими класифікаційними ознаками:

- виокремлення аспектів сталого розвитку (екологічного, економічного, соціального);
- мета та цілі методики;
- види екологічної дії, що приймаються до обліку;
- об'єкт вивчення (продукція або організація);
- рівень вивчення (локальний або глобальний);

- застосований підхід;
- спосіб агрегації (грошова оцінка, показники, бали, дерево цілей тощо).

За допомогою систематизації методів оцінки сталого розвитку сільськогосподарських підприємств на основі названих класифікаційних ознак виявлено різноманітні поєднання досліджуваних аспектів сталого розвитку, типів показників та екологічних ризиків.

На основі розробленої методики оцінки інтегрального показника сталого розвитку сільського господарства у регіонах України отримано емпіричні дані, що дають підстави стверджувати про тенденцію більшості регіонів, які мають середній рівень сталого розвитку сільського господарства (51— 60 балів): Запорізька, Сумська, Хмельницька, Полтавська, Харківська, Херсонська, Миколаївська, Житомирська, Дніпропетровська, Черкаська, Чернігівська, Кіровоградська, Одеська, Донецька, Луганська області. Другою за чисельністю є група з низьким рівнем розвитку (41– 50 балів), або нижчим від середнього: Вінницька, Тернопільська, Львівська, Рівненська, Волинська, Івано-Франківська, Чернівецька, Закарпатська області.

Першопричиною недостатнього рівня досягнення цілей сталого розвитку зазначених регіонів є низькі показники економічної складової інтегрального показника, а саме невисокий бруто-результат експлуатації (визначається як додана вартість за мінусом витрат на персонал, податків і зборів), недостатня забезпеченість енергетичними потужностями та не велика, а іноді й від’ємна, рентабельність виробничого процесу. Разом із розрахунком рівня сталого розвитку сільського господарства за регіонами було визначено загальний інтегральний показник для України, що відповідає мінімальному значенню середній рівень — 60 балів. Це свідчить про те, що разом незважаючи на різні тенденції сталого розвитку в регіонах, Україна утримує середній рівень сталого розвитку сільського господарства, що є підтвердженням не тільки перманентного удосконалення соціальної й екологічної складової, але і перспектив підвищення рівня сталого розвитку країни в цілому.

РОЗДІЛ 4. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ СТАНДАРТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СТАЛОГО РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

4.1. Моделювання управління звітністю про сталий розвиток аграрних підприємств

Зважаючи на посилення тренду використання звітності з розкриттям інформації про сталий розвиток, у світі зростає попит на звіти про сталий розвиток у сільському господарстві. Проблематика дослідження обліково-аналітичного забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств про сталий розвиток характеризується важливими аспектами, пов'язаними з обліком сталого розвитку, такими як концепція обліку розвитку навколишнього середовища, характер звітів про управління сталим розвитком, потреби зацікавлених осіб у таких звітах, про сталий розвиток, інформаційний контент звітів про сталий розвиток, напрями та шляхи оприлюднення корпоративної звітності про сталий розвиток, роль бухгалтерів у забезпеченні корпоративної соціальної відповідальності як фактора сталого розвитку, професійні й облікові стандарти формування звітності з корпоративної відповідальності стосовно економічної, екологічної та соціальної діяльності. Правила та норми формування звітності про сталий розвиток у сільському господарстві на сьогодні найменш регламентовані, що зумовлює актуальність методологічних досліджень обліково-аналітичного забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств про сталий розвиток.

Корпоративна звітність про сталий розвиток — предмет широких досліджень в останні десятиліття, здобутком яких є визначення корпоративного звіту про сталий розвиток як публічного звіту компанії для надання внутрішнім і зовнішнім зацікавленим сторонам уявлення про економічні, екологічні та соціальні аспекти її діяльності. Початок 90-х років у світі ознаменувався формуванням звітів про сталий розвиток великими підприємствами, а у новому тисячолітті (з 2001 р.) підвищився рівень розкриття не тільки економічної, а й екологічної та соціальної інформації у Великобританії, Японії та Німеччині. У 2002 р. опубліковано перші принципи розкриття інформації у звітах про сталий розвиток з їх подальшим переглядом й оприлюдненням у 2006 р. як основи для складання звіту [404, с. 1].

У зазначеному році близько 5000 компаній світу подали звіти про сталий розвиток, складені на основі стандартів GRI (Global Reporting Initiative), з яких лише 20 — українські [209]. Дослідження

практики опублікування нефінансових звітів в Україні за 2016 р. дало змогу встановити, що частка звітів про прогрес становить 91,5%, а звітів за GRI-стандартом — лише 8,5%. Тобто перевага надається звітам, які не підлягають обов’язковому аудиту і не потребують верифікації. Наведені показники свідчать про наступне:

- по-перше, про відсутність теоретичного обґрунтування нефінансових звітів і практичного досвіду їх складання в переважній більшості вітчизняних підприємств;

- по-друге, нерозуміння переваг «стандартизованих» звітів [137, с. 105].

В Україні підготовка нефінансових звітів все ще є прерогативою великих національних компаній і представництв міжнародних корпорацій. Але спостерігається і позитивна динаміка: так, у 2016 році впроваджувати звіти з використанням стандартів GRI почали великі державні підприємства [209]. Сільськогосподарські виробники впроваджують не лише передові технології виробництва й управління, але і прогресивні методи звітності з огляду на зацікавленість у вільному доступі до прозорої інформації як інвесторів і кредиторів, так і співробітників підприємств й суспільства в цілому.

Зважаючи на зростання попиту на звіти про сталий розвиток у сільському господарстві, у цьому ж році 190 сільськогосподарських виробників різних країн світу підготували звітність із корпоративної відповідальності (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Сільськогосподарські підприємства світу, що готують нефінансову звітність станом на 2016 рік*

№ п/р	Регіон / країна	Підготовлено нефінансової звітності підприємствами, од.						Частка підприємств, що подають нефінансову звітність, %
		Усього	За стандартами GRI	За іншими стандартами	Малими	Середніми	Великими	
1	Африка	6	4	2	0	1	5	3
2	Азія	61	38	23	13	13	35	32
3	Європа	41	30	11	16	7	18	22
4	у т.ч. Україна	3	2	1	0	0	3	2
5	Південна Америка	61	56	5	21	6	34	32
6	Північна Америка	15	7	8	4	7	4	8
7	Океанія	6	4	2	3	0	3	3
	Разом	190	139	51	57	34	99	100

* Розраховано за даними [433].

За даними табл. 4.1 сільськогосподарські підприємства Євразії (54%) та Південної Америки (32%) є найбільшими розробниками нефінансових звітів у 2016 р., що пояснюється концентрацією сільського господарства в цих регіонах. Щодо розподілу товаровиробників за розміром підприємства, то великі та середні підприємства, здебільшого це у більшості концерни та агрохолдинги, є найбільшими землевласниками із загальним земельним банком від 50 тис. га оброблюваної площі, а малі підприємства – це не окремі господарства, а кооперативи або союзи кооперативів.

Для України, як і для світу, актуальним є питання розроблення концепції обліково-аналітичного підходу до формування звітності про сталий розвиток на засадах корпоративної соціальної відповідальності. Серед 100 найбільших українських землевласників (15–605 тис. га) тільки три формують і публікують нефінансову звітність про сталий розвиток, що становить 14% від загальної кількості підприємств у економіці — емітентів звітності про сталий розвиток: це вертикально-інтегрований агропромисловий холдинг «Астарта», найбільший агрохолдинг України «Кернел» та публічне акціонерне товариство «Миронівський хлібопродукт».

Українські сільгоспвиробники не усвідомлюють мету формування та представлення нефінансової інформації, а іноді не в змозі це зробити з таких причин:

- брак досліджень у галузі сталого розвитку в цілому та звітності зокрема;
- зосередження уваги дослідників і зацікавлених осіб на вирішенні питань представлення нефінансової інформації тільки великими підприємствами;
- обмеженість концептуальних основ звітності з обліку сталого розвитку сільського господарства, що звужує характеристики бухгалтерського обліку відповідно до принципів, процедур, звітів, переваг показників сталого розвитку;
- нехтування соціальними й екологічними умовами господарювання і зосередження уваги на економічних результатах;
- ізолюваність аналізу ключових факторів успіху для формування конкурентних переваг;
- недостатній рівень кваліфікації кадрів для формування звітів про сталий розвиток.

Турбулентна сучасність диктує нові правила конкурентної боротьби сільськогосподарським підприємствам, коли не якість товару, а репутація суб'єкта господарювання становить дедалі більшу частку ринкової капіталізації. Можна казати про те, що підвищення інвестиційної привабливості є фактором збереження акціонерного капіталу. Призначення звітності про сталий розвиток полягає у доведенні до зацікавлених сторін прагнення підприємства відповідати показникам продуктивності й очікуванням зацікавлених сторін щодо фінансових, екологічних та соціальних питань. Крім того, шляхом інтеграції показників сталого розвитку в процеси управління компанія може визначити нові зв'язки між змінами продуктивності та факторами, що формують вартість акціонерного капіталу.

На думку деяких українських учених, результати вивчення впливу різних положень стандартів сталого розвитку на вітчизняну систему звітності про сталий розвиток свідчать, що підготовлена за стандартами звітність не завжди повністю відповідає стандартам, а окремі підприємства навіть її не верифікують, що значно знижує її інформаційну наповненість та задоволеність зовнішніх і внутрішніх користувачів [288, с. 313]. Такий стан речей зумовлений відсутністю належного методичного та обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств.

О.А. Романенко вказує на вагання підприємств стосовно звітності про сталий розвиток, яка робить підприємство прозорим, а відтак відкритим для більшої критики [272, с. 882]. Однак вважаємо, що відсутність прозорості більшою мірою загрожує підприємствам втратою довіри з боку зацікавлених сторін (стейкхолдерів), ніж їх критика.

В Україні стейкхолдерами пропонують вважати акціонерів, співробітників, партнерів, клієнтів і суспільство [194], тобто всіх зацікавлених осіб, які приймають рішення щодо взаємодії з об'єктом формування нефінансової звітності.

Оскільки відповідальне ставлення підприємств, організацій та установ до своїх зобов'язань перед зацікавленими сторонами називають як соціальною, так і корпоративною відповідальністю, застосування терміна «звіт із соціальної відповідальності» чи «звіт із корпоративної відповідальності» для позначення всієї сукупності таких звітів є некоректним. Об'єднане поняття «корпоративна соціальна відповідальність», що означає «раціональний відгук

організації на систему суперечливих очікувань зацікавлених сторін (стейкхолдерів), який спрямований на стійкий розвиток компанії» [132, с. 6], У зарубіжній та вітчизняній практиці найчастіше використовують термін «нефінансовий звіт». С.Я. Король віддає перевагу назві “нефінансовий звіт” для звітів із корпоративної соціальної відповідальності бізнесу, що пов’язано з відображенням інформаційного зв’язку таких звітів із фінансовими звітами та врахуванням їх місця у системі звітності підприємства і, нарешті, лаконічністю [137, с. 104]. Надалі у дослідженні ототожнюватимемо поняття «нефінансовий звіт» (нефінансова звітність) і «звіт про сталий розвиток» (звітність про сталий розвиток).

За допомогою герменевтичного методу розгляду сутності поняття звітності про сталий розвиток та його альтернатив (нефінансова звітність [68, с. 31; 77, с. 51], соціальна звітність [52, с. 6; 138, с. 16; 367, с. 223], корпоративна соціальна звітність [248, с. 68-69]) нами запропоновано три варіанти звітів про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства:

– «Звіт про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства», що є додатком до фінансового звіту та передбачає підготовку окремого звіту за вибраною й загальноприйнятою системою або стандартом. Головною метою такого звіту є задоволення потреб в інформації стейкхолдерів великих сільськогосподарських підприємств для оцінки вже прийнятих і майбутніх рішень;

– «Альтернативний звіт про сталий розвиток» — це окремий чи стислий звіт про сталий розвиток. Прикладом може бути екологічний звіт, соціальний звіт, звіт про корпоративну відповідальність, звіт про корпоративну соціальну відповідальність і т. д. Кожен із них пов’язаний конкретною проблемою корпоративної стійкості й задовольняє інформаційні потреби різних груп зацікавлених сторін. Структура або вигляд звіту може змінюватися кожний період залежно від потреб користувачів інформації. Такі звіти складають насамперед середні сільськогосподарські підприємства;

– «Розширений фінансовий звіт» є таксономією фінансової звітності [255] або розширенням звичайної фінансово-економічної інформації через включення соціальних та екологічних результатів діяльності малих і мікросільськогосподарських підприємств. Цей вид звітності є найкращою альтернативою комплексній фінансовій

звітності про сталий розвиток. Найкращим варіантом розглядається включення аспектів сталого розвитку до звіту про фінансовий стан (баланс) та звіту про сукупний дохід (звіту про фінансові результати).

Із року в рік зростає кількість компаній, що оприлюднюють звіт про сталий розвиток. Підприємства повинні постійно шукати довершений формат звітності для комунікації зі стейкхолдерами, що також відповідає їхнім власним цілям. Наслідком подібних експериментів є поступова зміна змісту і формату звітності про сталий розвиток водночас із розробленням її нових форм.

Сільськогосподарські підприємства беруть участь у сфері сталого розвитку, навіть не усвідомлюючи цього. Економічне обґрунтування використання принципів сталого розвитку окремими сільськогосподарськими підприємствами має спонукати інші підприємства перейти на формування звітності за принципами сталого розвитку. Світові дослідження доводять: в компаніях, що впроваджують звітність про сталий розвиток, дохідність продажів зростає на 3%, активів — на 4%, а капіталу та акцій — більш ніж на 10% [429].

Сільськогосподарські підприємства, орієнтовані на довгострокову перспективу, у такий спосіб задовольняють особистий інтерес, стаючи рушійною силою суспільства до сталого розвитку. У доповіді “Економічне обґрунтування для сталого розвитку” Всесвітньої ради підприємців зі сталого розвитку (World Business Council For Sustainable Development, WBCSD) [499, с. 229] йшлося про десять блоків для побудови суспільства за принципами сталого розвитку. Деякі з них сільськогосподарські підприємства вже використовують, наприклад ринкова конкуренція, інновації, еко-ефективність, діалог і партнерські відносини. Запровадження інших, таких як вектор розвитку, корпоративна соціальна відповідальність, прогнозування та своєчасне реагування на зміни, надання вибору споживачам, збереження природно-ресурсного потенціалу та його інвестиційної привабливості, є складнішим завданням для агробізнесу та його стейкхолдерів.

Аналіз десяти вимірників бізнес-успіху та десяти характеристик сталого розвитку сільськогосподарського підприємства [413] є підґрунтям для розроблення автором матриці оцінки рівня обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства (рис. 4.1).

	Етика, цінності та принципи	Звітність та прозорість	Трибічне зобов'язання	Екологічний процес	Екологічний продукт	Соціально-економічний розвиток	Права людини	Умови праці	Залучення інвестицій/партнерів	Залучення еко-соціальних інвестицій/партнерів	
Вартість власного капіталу		Н/В			Н/В		Н/В		Н/В	Н/В	Фінансові показники
Прибутковість	Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	Н/В			Н/В	Н/В	
Рентабельність			Н/В		Н/В	Н/В			Н/В	Н/В	
Прибутковість капіталу	Н/В	Н/В			Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	Фінансові важелі/драйвери
Залучення покупців		Н/В	Н/В				Н/В		Н/В	Н/В	
Цінність бренду, репутація		Н/В	Н/В	Н/В	Н/В		Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	
Людський, інтелектуальний капітал		Н/В		Н/В	Н/В		Н/В		Н/В		
Розподіл ризиків		Н/В			Н/В		Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	
Інновації	Н/В	Н/В	Н/В	Н/В		Н/В		Н/В	Н/В	Н/В	
Концесія / користування		Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	Н/В	
	Принципи управління	Загальні	Екологічні			Соціально-економічні			Залучення		

Значний вплив				
	Незначний вплив	Н/В	Н/В	Н/В
		Незначний вплив	Суттєвий вплив	Сильний вплив
		Вплив відсутній / негативний	Позитивний вплив	Позитивний вплив

Рис. 4.1. Матриця оцінки рівня обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства*

* Джерело: розроблено автором з використанням даних [413].

Розроблена матриця (рис. 4.1) ілюструє вплив аспектів сталого розвитку (сильний, суттєвий, незначний, відсутній) на рівень обліково-аналітичного забезпечення процесу формування фінансових результатів та їх відображення у звітності про сталий розвиток. Матриця пов'язує десять показників ефективності сталого розвитку з десятьма традиційними заходами успіху в бізнесі, що може бути використано сільськогосподарськими підприємствами при оцінці їх індивідуального бізнес-обґрунтування сталого розвитку. Крім того,

для формування обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток сільськогосподарські підприємства повинні визначитись із доцільністю формування еко-соціальних та економічних результатів (рис. 4.2).

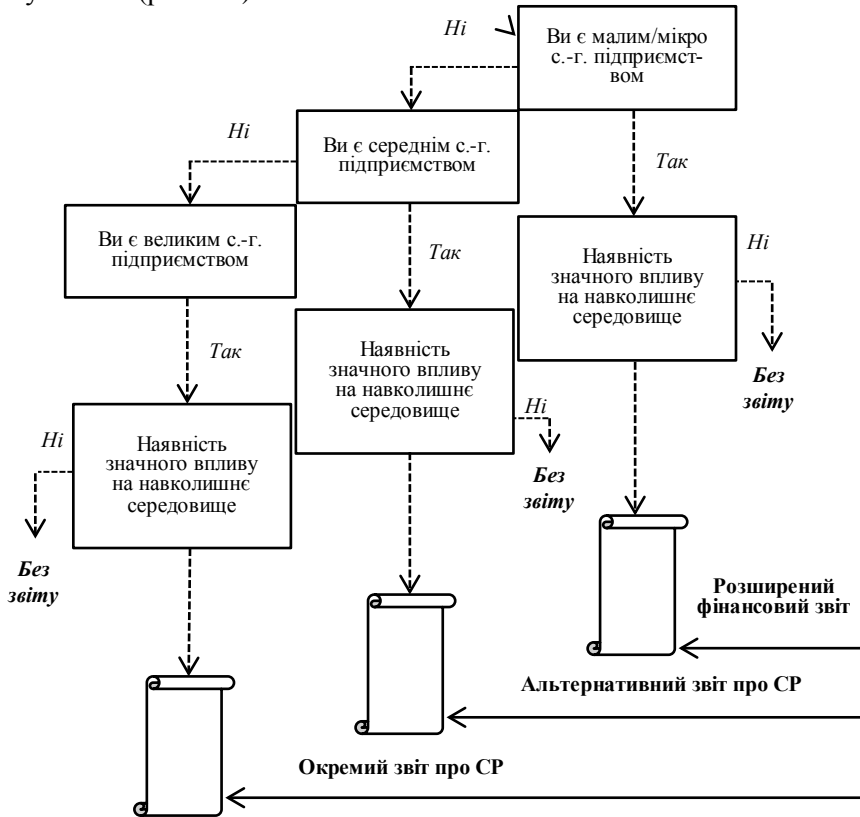


Рис. 4.2. Дерево рішень для визначення варіантів звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Для прийняття рішення сільськогосподарським підприємством щодо формування звітності за принципами сталого розвитку можна користуватися матрицею (див. рис. 4.1) або деревом рішень (див. рис. 4.2). Крім того, визначальним моментом у переході аграрних підприємств до «Звіту про управління, що містить фінансову та

нефінансову інформацію» є зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [255] Дотримання цієї процедури потребує від сільськогосподарського підприємства володіння не тільки загальними принципами формування звітності, а й методикою складання звітності про сталий розвиток. У деяких ситуаціях необхідна експертна підтримка. За даними консалтингової компанії BakerTilly, в Україні станом на 2017 р. налічувалося лише чотири сертифіковані програми підготовки фахівців із формування й подання звітності в сфері сталого розвитку [209].

Проте оцінка сільськогосподарськими підприємствами своїх можливостей може дезорієнтувати й ускладнити використання дерева рішень, однак у всіх випадках, незалежно від розміру підприємства, відбувається взаємодія із зовнішнім середовищем, а відтак і вплив на нього. Тому альтернатива відповіді «Ні» на питання про вплив повинна нівелюватися зі збільшенням розміру сільськогосподарського підприємства. Потужні агрохолдинги мають потенційно більший вплив на зовнішнє середовище, ніж індивідуальний фермер, внаслідок чого посилюється їх відповідальність та збільшується кількість альтернативних варіантів звітності про сталий розвиток.

Звітність про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства як систему формування інформації можливо складати за трьома варіантами залежно від розміру підприємства. Згідно з останніми змінами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» всі без винятку підприємства мають право на формування нефінансових звітів – “звітів про управління”, а великі та підприємства, що становлять суспільний інтерес, зобов’язані це робити. Задля підвищення іміджу або інвестиційної привабливості сільськогосподарські підприємства мають переходити до сучасних методів формування звітності про результати економічної, екологічної та соціальної діяльності.

М.А. Проданчук наголошує на нагальності складання нефінансових звітів саме у доведенні суспільству прагнення підприємства дотримувати принципів соціальної відповідальності. Звіти деяких компаній свідчать про високий рівень підготовки до безпосередньо процедури звітування та відповідальності за наведену у звітах інформацію. Саме соціальна звітність є ефективним інструментом внутрішньої й зовнішньої політики діяльності підприємств, що є основою для розроблення й реалізації стратегічних проектів бізнесу

[260, с. 212]. Отже, важливість та пріоритетність формування методологічних засад звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств не викликає сумніву, як у емітентів звітності, так і у споживачів даної інформації.

Ознайомлення із працями таких авторів у сфері звітності про сталий розвиток, як І.П. Васильчук [42], С.Я. Король [137], Р.О. Костирко [142], Р.Т. Мацьків [194], Г.О. Москалюк [200], А.М. Проданчук [260], О.А. Романенко [272], С.В. Свірко [288] дало нам змогу встановити критерії внутрішніх і зовнішніх переваг упровадження, складання та оприлюднення звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств:

1. Внутрішні вигоди:

- + більш глибоке розуміння ризиків і можливостей у сільському господарстві;
- + установа зв'язку між фінансовою та нефінансовою діяльністю;
- + вплив на стратегію управління, політику, а також бізнес-планування;
- + упорядкування виробничих процесів, зниження витрат і підвищення ефективності;
- + бенчмаркінг й оцінка ефективності сталого розвитку в межах законів, норм, кодексів, стандартів ефективності та добровільних ініціатив;
- + запобігання участі в екологічних, соціальних та економічних кризах (структурних змінах рівноважного стану навколишнього середовища);
- + порівняння продуктивності всередині організації.

2. Зовнішні переваги:

- + пом'якшення або реверсування негативних екологічних, соціальних та екологічних впливів;
- + покращення репутації та лояльності до бренду;
- + надання зовнішнім зацікавленим сторонам (стейкхолдерам) можливості усвідомити справжню цінність організації — її матеріальні й нематеріальні активи;
- + підтвердження вхідного та вихідного впливу на сталий розвиток сільськогосподарського підприємства.

Звісно, можна говорити і про недоліки формування звітності про

сталий розвиток сільськогосподарських підприємств:

- звітність стає надто обтяжливою — велика частина поточної критики пов'язана з кількістю показників й оцінок у процесі формування звітності сільськогосподарських підприємств для визначення негативних і позитивних наслідків діяльності організації. Панує думка, що це проблематично для транснаціональних агрохолдингів і досить складно для невеликих фермерських господарств;

- брак (недостатність) методичних даних — відсутність національних стандартів звітності про сталий розвиток у сільському господарстві, як одного з інструментів управління, що сприятиме контролю ефективності соціальної відповідальності як на державному, так і корпоративному рівні;

- витрати пов'язані з формуванням звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств — підготовка, утримання або залучення сторонніх спеціалістів зі звітності про сталий розвиток є вартісною для малих і мікросільськогосподарських підприємств;

- велика кількість індикаторів — існує багато методик формування звітності про сталий розвиток, але для сільського господарства — обмежено;

- юридичні ризики — пов'язані з таксономією річних фінансових звітів;

- «відбілювання» репутації — звіти про сталий розвиток можуть не містити негативних результатів впливу на зовнішнє середовище сільськогосподарським підприємством;

- нерозвиненість обліку сталого розвитку, що і є фундаментом та аналітично-первинною інформацією для майбутніх звітів зі сталого розвитку;

- можливе незадоволення інформацією всіх користувачів чи стейкхолдерів — деякі користувачі можуть бути свідомо або ненавмишно вилучені з кола потенційних отримувачів необхідної їм інформації;

- верифікація звітності про сталий розвиток — користувачам потрібна не тільки інформація, а й упевненість у її достовірності.

Вищезгадані переваги й недоліки, звісно, не є остаточними, але вплив їх може бути різним на зовнішнє та внутрішнє оточення сільськогосподарського підприємства (рис. 4.3).

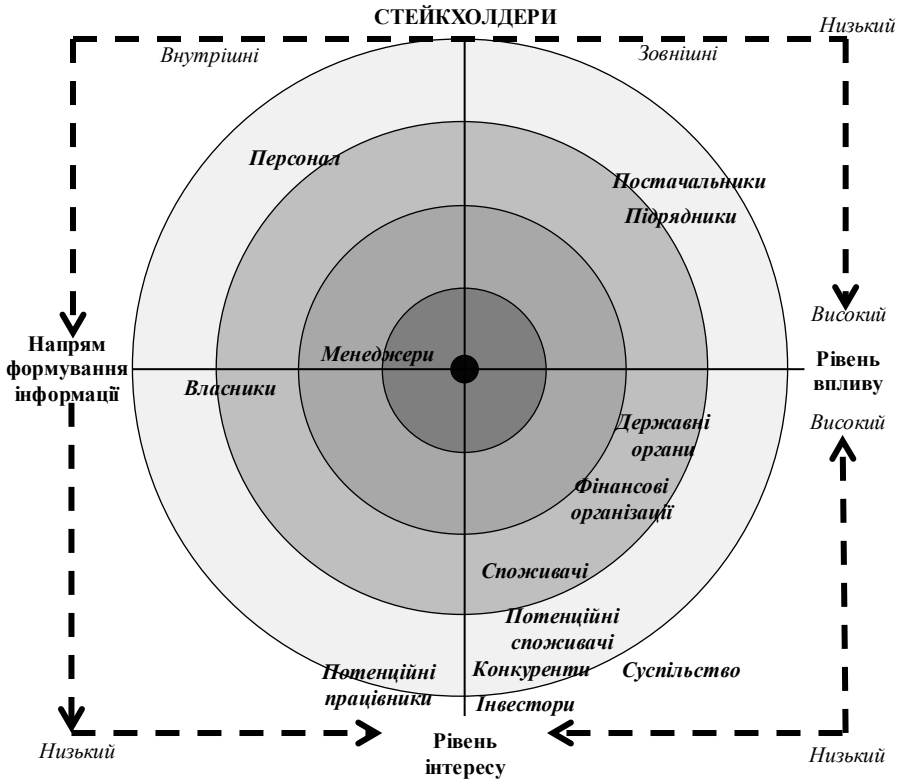


Рис. 4.3. Карта стейкхолдерів сільськогосподарського підприємства за рівнем впливу, інтересу та напрямом формування й використання інформації звітності про сталий розвиток*

* Розроблено автором.

Розроблена карта стейкхолдерів сільськогосподарського підприємства є базисом для створення механізму обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток й формування системи пріоритетних інтересів зацікавлених користувачів інформації, а також їх гармонізація з інтересами інших стратегічно важливих стейкхолдерів. Менеджери, або топ-менеджери сільськогосподарських підприємств, є завершальним ланцюгом у складанні фінансової та нефінансової звітності, на яких покладено управління формуванням звітності

про сталий розвиток.

А.О. Новицька та Е.М. Ільніцький визначають процес управління як діяльність суб'єкта управління з узгодження спільної праці персоналу організації для досягнення її цілей, який є єдністю трьох складових: змісту, організації та технології здійснення. Процес менеджменту охоплює певні категорії: керуюча та керована системи організації, функції менеджменту, методи менеджменту, управлінські рішення, комунікації, керівництво [213, с. 271]. З позицій сталого розвитку та звітності управління повинно обов'язково охоплювати не тільки всі процеси до формування звіту про сталий розвиток, але й бути безперервним та зі зворотним зв'язком: завдання — планування — організація — виконання — оцінка — завдання. Це й складає методологію процесу обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком.

Дослідник К.В. Безверхий визначає формування інтегрованої (нефінансової — авт.) звітності як процес, той що має завершення та включає в себе два етапи: 1) підготовку методичної бази формування інтегрованого звіту; 2) організацію збору інформації [16, с. 10]. На нашу думку, методика процесу обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства є циклічною та пеердбачає підготовчий етап і фазу організації та складання звітності про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства, далі мають бути верифікація, оприлюднення, аналіз відгуків стейкхолдерів.

Таким чином, після вивчення наукових розробок у сфері досліджень звітності про сталий розвиток та власного спостереження постає необхідність у графічному відображенні системи управління обліково-аналітичним забезпеченням формування звітності про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства (рис. 4.4).

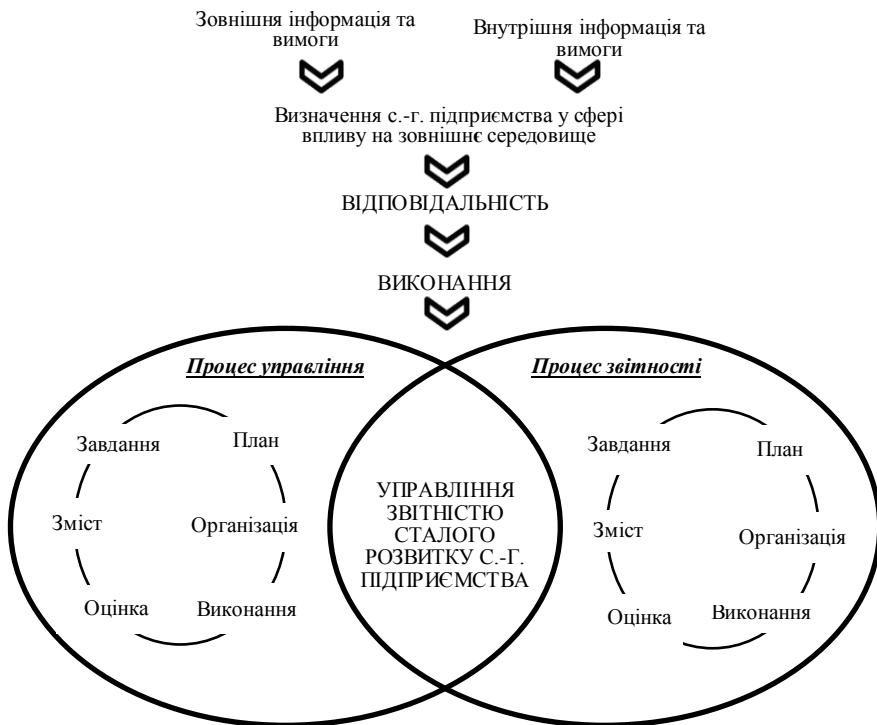


Рис. 4.4. Система управління обліково-аналітичним забезпеченням формування звітності про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства*

* Розроблено автором.

Спираючись на власні попередні дослідження та ілюстрований матеріал рис. 4.1–4.4, нами охарактеризовано «систему управління обліково-аналітичним забезпеченням формування звітності про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства» як реєстрацію, узагальнення, перетворення та передачу інформації щодо еко-соціального та економічного стану, внутрішнього і зовнішнього впливу сільськогосподарського підприємства в командну інформацію для відповідних дій і рішень стейкхолдерів. Ця цілеспрямована програмована чи побічна система управління має бути спрямована на

досягнення кінцевої мети (формування звітності про сталий розвиток) за допомогою методології та методики управління обліково-аналітичним забезпеченням формування звітності про сталий розвиток у режимі детермінованої чи довільної програми/регламенту. Управління системою обліково-аналітичного забезпечення формування звітності про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства та її компонентами і процесами, з метою підвищення ефективності функціонування сільськогосподарського підприємства відбувається ще на етапі усвідомлення еко-соціальної відповідальності, стратегічного планування господарської діяльності, створення підприємства, формування виробничої бази, розвитку, становлення та функціонування. Ефективність управління визначається адекватністю дії системи обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток.

М.В. Корягін і П.О. Куцик у своїй монографії розглядають «парадигмальний зсув бухгалтерської звітності» — перехід від сукупності фінансової і нефінансової звітності до парадигми бухгалтерської інтегрованої звітності й поступовий процес її остаточного оформлення і формування. Основний задум складання інтегрованої звітності шляхом ефективного поєднання внутрішніх інформаційних ресурсів — зведення у складі єдиного звіту інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень, зокрема, в частині управління, створення й збереження вартості та управління стратегічною стійкістю підприємства [140, с. 142].

Такої думки дотримуються й С. Адамс і Р. Сімнетт, зауважуючи, що інтегрована звітність є новою парадигмою звітності — цілісною, стратегічною, адаптивною, змістовною й актуальною для різних часових вимірів [398, с. 292]. Отже, основною ознакою нової парадигми звітності про сталий розвиток є орієнтація обліково-аналітичного процесу на еко-соціальні та економічні фактори створення доданої вартості сільськогосподарського підприємства, внаслідок чого звітність про сталий розвиток є більш прийнятною для стейкхолдерів та інших користувачів.

Стейкхолдери, певна річ, мають своє бачення й потребують не тільки звітування щодо фінансових результатів діяльності, але і нефінансових, що призводить до формування групи чинників впливу

на аналітичні процеси складання звітності про сталий розвиток. Тобто визначається роль сприйняття нефінансової інформації та формується система управління аналітичними заходами.

Як відзначають Л. Дональдсон і Дж. Девіс, відносини зі стейкхолдерами є «найважливішим активом, яким повинні управляти менеджери, що і є кінцевим джерелом організаційного багатства» [422, с. 152]. Саме ці взаємини між групами й індивідами, зацікавленими в діяльності конкретного підприємства, досліджує теорія зацікавлених сторін, на основі якої формується бачення стейкхолдерами минулих, теперішніх і майбутніх результатів сільськогосподарського підприємства. З позиції будь-якої сторони підприємство розглядається як сукупність інтересів і відносин інших сторін, а зовнішні стейкхолдери зі своїм баченням і є законодавцями стратегії формування звітності про сталий розвиток.

Цікавим для подальших досліджень є виокремлення трьох стратегій формування нефінансової звітності А.В. Блакитю [27, с. 127] та М.А. Проданчуком [260, с. 205-206]:

1. Довільна форма, яка у практичній діяльності є найпоширенішою формою звіту, призначена для зовнішніх користувачів і не вимагає проведення соціального аудиту.

2. Комплексні звіти:

- комплексний звіт за методом потрійного підсумку (Triple Bottom-Line);
- комплексний звіт методом Лондонської групи порівняльного аналізу;
- комплексний звіт за методом групи корпоративного громадянства.

3. Стандартизовані звіти (за стандартами Саншайн; GRI; AA1000; SA8000).

Звітність зі сталого розвитку сільськогосподарського підприємства розроблена за будь-якою стратегією мають пройти внутрішню верифікацію та зовнішню оцінку саме стейкхолдерами. Великі й середні сільськогосподарські підприємства можуть дозволити собі верифікацію зовнішніми аудиторами. Для малих і мікропідприємств саме прагнення й усвідомлення формування звітності про сталий розвиток є зрушенням в інформаційно-інноваційному процесі.

Сучасна концепція бухгалтерського обліку має тенденцію нехтувати навколишнім середовищем і соціальними проблемами, що призводить до її неефективності, оскільки використання ресурсів полягає в максимізації їхніх цінностей у довгостроковій перспективі, пов'язаній з діяльністю сільськогосподарського підприємства.

Процес звітності про сталий розвиток ґрунтується на загальноприйнятих та специфічних принципах, які частково відрізняються від принципів фінансової звітності, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [278]. Отже, звітність зі сталого розвитку є похідною від фінансової звітності.

Інтегрована звітність дає змогу є корпоративним підприємствам скласти уявлення про зв'язок між організаційною стратегією, управлінням, фінансовими результатами і соціальним, екологічним та економічним контекстом діяльності. Стандартної форми інтегрованого звіту не існує, тому Міжнародний комітет з інтегрованої звітності сформулював базові принципи, якими слід керуватися при його складанні. Проте залишаються проблеми, пов'язані з розробленням і впровадженням інтегрованої звітності у практику [145, с. 1130]. Саме визначення меж вимірювання показників еко-соціальної та економічної діяльності на засадах сталого розвитку і є основним завданням майбутніх науково-методичних розробок і стандартів.

Розглядаючи нефінансову звітність В.А. Дерій, звертає увагу на поєднання обліку й аналізу соціальної звітності, яку і вважає нефінансовою. Окрім того, визначає основні завдання соціального обліку — «збір, обробка, передача інформації про економічний, екологічний та соціальний стан підприємства, його працівників та зацікавлених сторін», та аналіз — «порівняння фактичних і планових показників нефінансової звітності; проведення факторного та SWOT-аналізу за кілька років; надання пропозицій щодо застосування тих чи інших показників у конкретному підприємстві» [76, с. 97]. Нами, на основі поєднання та взаємозалежності обліку й аналізу нефінансової звітності візуалізовано вектор імплементації звітності про сталий розвиток у межах цілей сільськогосподарських підприємств (рис. 4.5):

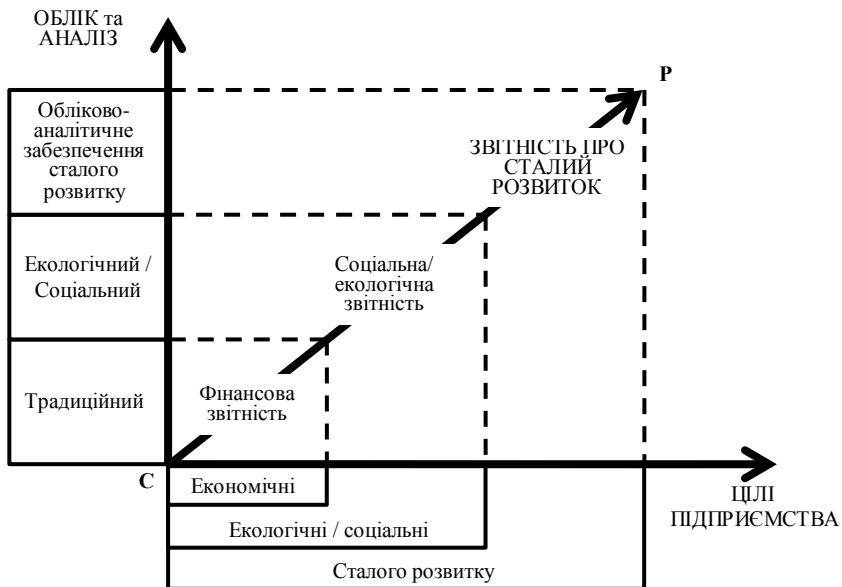


Рис. 4.5. Вектор імплементації звітності про сталий розвиток у межах цілей та варіантів обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Постійне відокремлення нефінансової звітності від фінансової пояснюється введенням нових класифікаційних ознак і відповідних видів обліку та аналізу в аспекті відповідальності сталого розвитку. До додаткових класифікаційних ознак можна віднести цілі сільськогосподарського підприємства і міру дотримання ними норм соціальної відповідальності. Вектор CP (див. рис. 4.5) охоплює використання всіх видів обліково-аналітичного забезпечення еко-соціального та економічного розвитку.

В основі функціонування інституту звітності про сталий розвиток покладено його «парадигму» як сукупність узагальнених ідей, гіпотез, методологічних підходів, що поділяються науковим співтовариством, прийнятні для інших інститутів та оформлені у вигляді наукових теорій [95, с. 151]. Якщо у межах існуючих теоретичних постулатів науковий інститут не може ефективно вирішувати поставлені перед ним питання, необхідна зміна його парадигми [449].

Нова парадигма має не тільки орієнтувати розвиток бухгалтерського обліку на перспективи переходу людства до гармонійної економіки, але і сприяти прискоренню цього переходу через запровадження прогресивних облікових систем. [95, с. 153].

На основі вище наведених досліджень науковців і практиків нами визначено концептуальні рамки національної парадигми звітності про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства (рис. 4.6):

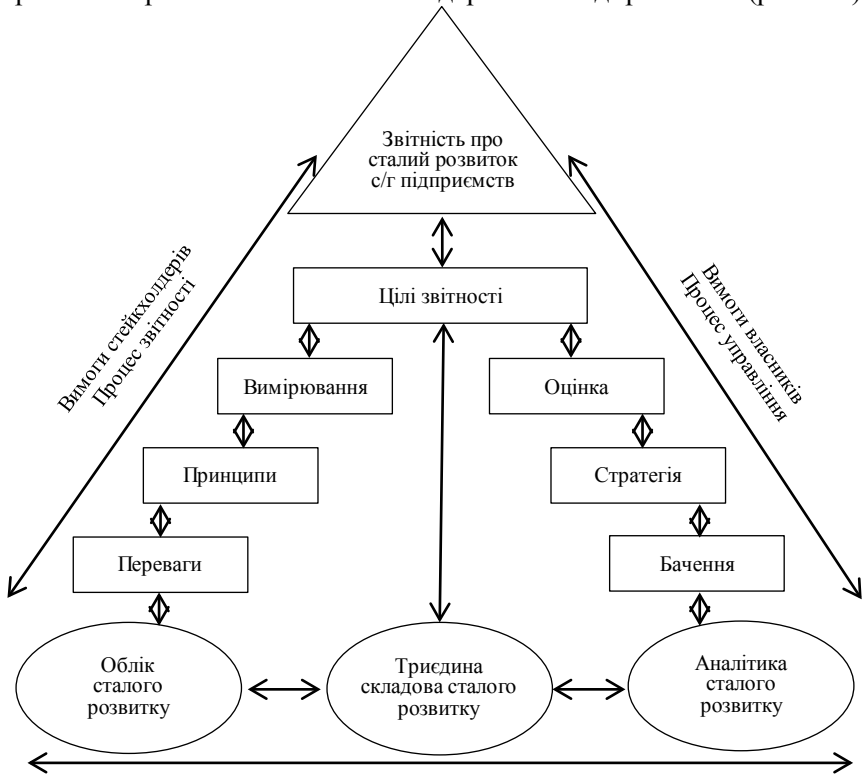


Рис. 4.6. Національна парадигма звітності про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства

* Розроблено автором.

Як свідчить практика обліку в Україні, відсутність аргументації та сприйняття суспільством нових наукових парадигм може зменшувати потребу ведення транспарентного бухгалтерського обліку. Завдає

шкоди розвитку національної системи обліку сталого розвитку та його звітності зміна бухгалтерського обліку під керівництвом спотворених інформаційних систем: на рівні підприємств – примітивна подвійна бухгалтерія, на рівні держави (галузі) – сумнівна статистика, економічно необґрунтований податковий облік. Відсутність наукового бачення розвитку обліку сталого розвитку та звітності призводить до появи недосконалого законодавства й інших нормативних документів.

З появою нової парадигми звітності про сталий розвиток підвищується транспарентність обліково-аналітичного забезпечення процесу формування звітності для власників і менеджерів сільськогосподарського підприємства, з одного боку, та процесу управління, що задовольняє вимоги стейкхолдерів — з іншого.

4.2. Звітність про сталий розвиток

Минуло понад два десятиліття з моменту коли принцип сталого розвитку отримав загальну підтримку на «Саміті Землі» 1992 року. На сьогодні 106 країн розробили загальндержавні стратегії сталого розвитку та відповідну звітність, про що свідчать національні доповіді Комісії зі сталого розвитку. Крім того, існує понад 120 стандартів добровільного використання принципів сталого розвитку, екомаркування, кодекси поведінки та протоколи аудиту. Однак у світі зростає потреба користувачів у практичних інструментах підтримки процесів прийняття рішень щодо використання інструментів сталого розвитку в процесі ділових операцій. На сьогодні відсутня єдина структура, яка б об'єднувала всі аспекти сталого розвитку і, на жаль, не розроблено гіперекфективної методології, про що свідчать численні екологічні, соціальні та економічні кризи.

Безліч різних методик оцінки та прогнозування сталого розвитку, запропоновані в останні десятиліття вищими навчальними закладами, громадськими організаціями, корпораціями та національними й міжнародними установами, варіюються від екологічних і соціальних стандартів до корпоративної соціальної відповідальності та кодексів передової практики, які застосовуються підприємствами, галузями та країнами. Розмаїття інструментів і методик сталого розвитку не надає якомога широкого вибору користувачам, а викликає їх збентеженість, що в кінцевому підсумку й призводить до апатійності та пасивності керівництва на шляху до сталого розвитку. Отже,

одним з основних завдань залишається впровадження комплексного підходу до аналізу всіх аспектів сталого розвитку як єдиного цілого й інтегрування в бізнес-простір або стратегії розвитку.

Світова торгівля й управління глобальними зовнішніми факторами впливу (наприклад, клімат, біорізноманіття, безпечність харчових продуктів, фінансова стабільність), що ускладнюються внаслідок поширення тренду сталого розвитку, вимагають усебічного перманентного контролю з метою скорочення фрагментації, запобігання конфліктів, зниження рівня невизначеності та створення умов для ефективного сталого розвитку. Точні дані й обґрунтовані керівні принципи є підґрунтям комплексного підходу до оцінки й реалізації, що враховуватиме складність і взаємозв'язок усіх аспектів сталого розвитку. Незважаючи на поширення концепції сталого розвитку з деталізацією визначень і компонентів на основі різних фундаментальних досліджень та цінностей, питання необхідності та принципів його вимірювання залишається відкритим і потребує роз'яснення для різних галузей та підприємств.

Оцінка сталого розвитку сільськогосподарських підприємств (ОСРСП) є цілісною глобальною основою для оцінювання сталості процесу виробництва продуктів харчування й сільського господарства загалом із залученням міжнародної практики для оцінки компромісів і синергізму всіх аспектів сталого розвитку. Зрозумілість комплексу сталого розвитку та його складових сільськогосподарським підприємствам — від агрохолдингів і до дрібних фермерів, які займаються виробництвом, переробкою, розподілом і продажем сільськогосподарської продукції, є основною передумовою вирішення проблеми «сила – слабкість» і «прогрес – регрес».

Вимоги до подання інформації сталого розвитку різняться залежно від країни — у більшості країн, що розвиваються та з перехідною економікою, вони недетерміновані або взагалі відсутні. Якщо у фінансовій звітності не відображено інформацію щодо екологічної та соціальної ситуації, то це знижує довіру інвесторів до такої звітності. Відсутність оцінки теперішньої вартості майбутніх еко-соціальних зобов'язань підвищує вартість вкладеного капіталу.

Таким чином, екологічна та соціальна інформація повинна бути невід'ємною частиною фінансово-економічної звітності, особливо для сільськогосподарських підприємств, які здійснюють вплив на стан навколишнього середовища. У міжнародній практиці наявні різні

підходи до подання фінансової звітності з екологічних та соціальних заходів. Зазвичай звітність обмежується описом природоохоронних та соціальних заходів і зводиться до відображенні витрат у поясненні до фінансової звітності.

Українське законодавство не може бути прикладом наявності нормативних актів з регулювання облікової діяльності в галузі екології, що потребують відображення у фінансовій звітності. Змістовна інформація про природоохоронну діяльність міститься тільки у державній статистичній звітності, яка є додатком до фінансової звітності.

Той факт, що стандарти застосовуються добровільно, а підприємства вільні у виборі критеріїв звітності, дозволяє розкривати у звітах тільки вигідну для них інформацію й уникати свідчень про власну уразливість для відображення їх у звітності [388, с. 75–176]. Тому постає необхідність у затвердженні стандартизованого відображення впливу діяльності сільськогосподарських підприємств на навколишнє середовище на законодавчому рівні.

За останні п'ятнадцять років елементи звітності зі сталого розвитку були законодавчо затверджені в таких країнах, як Данія, Нідерланди, Норвегія, Франція та деяких інших країнах-членах ЄС. На підтвердження усвідомлення важливості підготовки звітності про сталий розвиток серед європейських компаній були оголошені фінансові премії за розкриття такої інформації [290, с. 319].

Розробленню стандартів обліку сталого розвитку логічно передуює визначення його концепції, принципів засад, тобто сукупності основних теоретичних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про сталий розвиток. Такі концептуальні засади опрацьовано практично в усіх країнах. Наприклад, у США діють положення про концепції обліку сталого розвитку (SASB Sustainability Accounting Standards) [483], у Великобританії — положення про принципи обліку для сталого розвитку (Accounting for Sustainability) [397].

Однак таким підходам до формування показників звітності про сталий розвиток у сільському господарстві притаманні недоліки:

- узагальнений характер окремих формулювань призводить до суперечливого трактування звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств;

– відсутність докладних вказівок, роз'яснень і прикладів застосування стандартів для конкретних напрямів діяльності та спеціалізації сільськогосподарських підприємств;

– відсутність вітчизняного стандарту з обліку та звітності про сталий розвиток для АПК, як і будь-якого спеціального стандарту з обліку складової сталого розвитку, в тому числі з обліку витрат на раціональне природокористування, охорону природи, задоволення соціального добробуту зовнішнього та внутрішнього оточення можна пояснити, з одного боку, природою міжнародних стандартів, а з іншого — нестачею теоретичних розробок у певній галузі обліку.

Причинами уповільнення впровадження стандарту, що регулює облік сталого розвитку й розкриття у звітності результатів еко-соціального та економічного характеру сільського господарства, є незатребуваність даного стандарту сільгоспвиробниками, відсутність аналога в міжнародній практиці, відставання процесу реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку від загальносвітових тенденцій розвитку, віддалення від загального процесу економічних змін у країні. З огляду на це постає потреба у розробленні керівних принципів оцінки сталого розвитку для сільського господарства з метою аналізу впливу сільськогосподарських операцій на навколишнє середовище й суспільство. Керівні стратегії розроблення новітньої системи стандартів сталого розвитку сільського господарства полягають у тому, що системи сільського господарства в Україні, як і у світі, характеризуються чотирма аспектами сталого розвитку: транспарентним управлінням, цілісністю навколишнього середовища, економічною стійкістю й соціальним добробутом.

Оцінка сталого розвитку сільськогосподарських підприємств повинна уособлювати неподільну структуру, що охоплює всі аспекти сталого розвитку рослинництва, тваринництва, рибальства, водного й лісового господарства, переробки, розподілу, споживання й реалізації. Для універсальності та простоти застосування ця оцінка має ґрунтуватися на перевірених схемах сталого розвитку, яка дає змогу сільськогосподарським підприємствам використовувати існуючу надійну інформацію й об'єднати зусилля з іншими інструментами та ініціативами в галузі сталого розвитку. Розроблення нового стандарту має на меті дотримання єдиних умов для всіх користувачів та емітентів звітності про сталий розвиток. Реалізація нових принципів формуван-

ня звітності про сталий розвиток повинна заохочувати постійне вдосконалення й нарощування виробничого потенціалу в межах забезпечення сталого розвитку. Упровадження нової системи оцінки сталого розвитку сільськогосподарськими підприємствами та суб'єктами, пов'язаними з виробництвом, обробкою, поширенням і збутом продовольчих і сільськогосподарських товарів дає чітке уявлення про складові компоненти сталого розвитку та змогу оцінити слабкі й сильні сторони економічної діяльності без залучення зовнішніх експертів.

Стандарт обліку та звітності про сталий розвиток є внутрішньогалузевим довідковим документом, еталоном, який визначає елементи сталого розвитку й межі для оцінки компромісів і синергізму між усіма аспектами стійкості. Загальна структура стандарту може складатися з кількох рівнів (рис. 4.7).

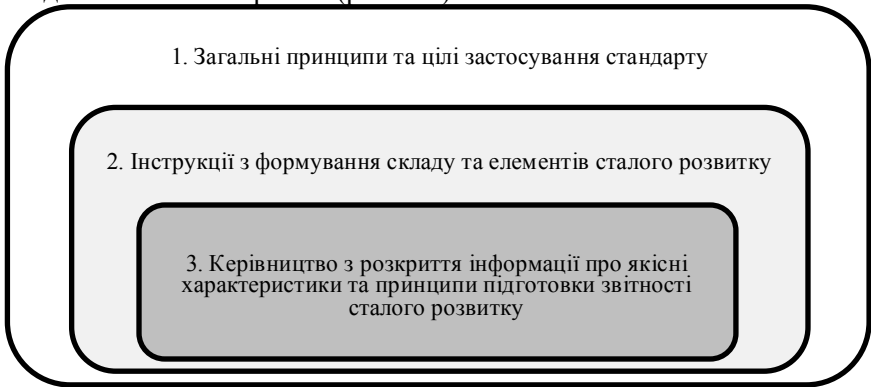


Рис. 4.7. Загальна структура стандарту з обліку та звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств

* Розроблено автором.

Межі стандарту повинні починатися з оцінки рівня всеосяжних аспектів сталого розвитку: встановлення загальних принципів, методів і цілей для специфіки кожного виду сільськогосподарського виробництва. Структура стандарту може бути деталізована наступним чином:

Загальні принципи та цілі застосування стандарту. Дана частина стандарту складається із вступної частини з характеристикою особливостей галузі та виду господарської діяльності сільського господарства. Остаточоно визначаються мета, цілі та результат

формування й представлення інформації про екологічну, соціальну та економічну діяльність сільськогосподарського підприємства.

Інструкції з формування складових сталого розвитку передбачають загальні принципи та межі формування характерних індикаторів у таких напрямках, як використання природних і трудових ресурсів, визначення та розкриття інформації про стан сталого розвитку сільськогосподарського підприємства, стандартизація обліку сталого розвитку тощо.

Керівництво з розкриття інформації про якісні характеристики та принципи підготовки звітності про сталий розвиток складається з меж розкриття та формату звітності, одиниць виміру, варіантів оцінки, часових обмежень, і, зрештою, прогнозів на майбутні періоди.

Схожий принцип структури відображено розробниками у НСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

- Розділ 1. Загальні положення;
- Розділ 2. Склад та елементи фінансової звітності;
- Розділ 3. Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки [98].

Структура Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» є розгорнутою і детальною:

- мета (розкриваються галузі обліку, які характеризує стандарт);
- межі обліку (визначається сфера застосування стандарту й обмеження його використання);
- окремі положення (наводяться визначення, суб'єктивні особливості стандарту);
- розкриття інформації (визначається обсяг інформації, який слід розкрити безпосередньо у фінансовій звітності та у примітках до неї);
- перехідні положення та дата набуття чинності [238].

Стандарт з обліку та підготовки звітності про сталий розвиток може використовуватися з різною метою різними користувачами за узгодженою таксономією в межах однієї структури, що забезпечує координованість, придатність і прозорість. Незалежно від розміру, географічного розміщення або виду продукції та послуг сільськогосподарського підприємства, всі його стейкхолдери повинні бути впевнені у стандартизації наданої інформації. Відповідно стандарт з

обліку й звітності про сталий розвиток є ефективним засобом для:

1) сільськогосподарських підприємств (окремих або об'єднаних у кооперативи чи агрохолдинги) у галузях рослинництва, тваринництва, водного та лісового господарства як:

- самооцінка сталого розвитку операційної діяльності та виявлення резервів підвищення її ефективності;
- проведення аналізу й порівняння з існуючими схемами оцінки та відображення результатів сталого розвитку.

2) недержавних організацій, розробників інших стандартів/правил обліку/звітності про сталий розвиток, як:

- моніторинг результатів впливу проектів/стандартів;
- вивчення й глобальне навчання та передова практика;
- аналіз недоліків існуючих правил.

3) державних організацій, інвесторів та осіб, що визначають політику впливу на сільськогосподарське підприємство для:

- формування цілей сталого розвитку;
- реалізації регіонального планування, місцевих закупівель, інвестицій або формування законодавства;
- створення глобального керівництва зі звітності про сталий розвиток.

Керівні принципи стандартизації обліку та звітності про сталий розвиток в АПК покликані забезпечити доступний оперативний ресурс для впровадження практики сталого розвитку на всіх рівнях сільського господарства та для різних цілей. Метою стандартизації є підтримка впровадження ефективного управління сталим розвитком і комунікації у секторі продовольства та сільського господарства країни в цілому.

Звісно, нові принципи не повинні заміщувати існуючі системи, а бути доповненням до вже затверджених правил обліку процесів. Українські системи обліку та звітності про сталий розвиток можуть ґрунтуватися на загальноприйнятих інструментах стійкості (сталого розвитку), з метою інтеграції й використання існуючих систем через загальні рамки. Основний принцип стандартизації полягає в уникненні дублювання й існуючих загальноприйнятих систем оцінки з розумінням елементів системи сталого розвитку, такими як методологія, інформація та індикатори.

Існує безліч інструментів, показників і стандартів, що охоплю-

ють різноманітні компоненти сталого розвитку, які різняться між собою кінцевими цілями користувачів і суб'єктів, що оприлюднюють інформацію, методологією, масштабами діяльності. Наприклад:

- керівні принципи звітності з питань сталого розвитку та звітності корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) організаціями;
- базові стандарти для зіставлення інших стандартів і кодексів;
- специфічні стандарти відповідно до сфери виробництва, мети бізнесу та цільових споживачів;
- методології оцінки на рівні виробничої одиниці (наприклад, фермерського господарства, сільськогосподарського підприємства, кооперативу тощо).

Вітчизняні науковці та практики постійно порушують питання про стандартизацію бухгалтерського обліку, зокрема й обліку сталого розвитку. Так, В.М. Жук пропонує щодо адаптації національних вимог обліку та звітності прийняття галузевого стандарту з обліку та звітності, відновлення річного звіту сільськогосподарського підприємства та його подання, крім Державної служби статистики України і по системі Міністерства аграрної політики та продовольства України, з метою посилення впливу на методологію обліку сільськогосподарських підприємств та покращення управління галуззю на регіональному та державному рівнях [90, с. 13].

Вищенаведене твердження дозволяє підсумувати, що об'єкти звітності про сталий розвиток — продукція, процес, виробництво, є предметом традиційного бухгалтерського обліку за схемою: організація, яка визначає цілі та сферу застосування системи стандартів, а також правила використання цієї схеми (облікова політика).

Звичайним стандартом є документ, що регламентує правила, рекомендації або характеристики для об'єктів і предметів обліку або пов'язаних з ними процесів і способів виробництва для широкого загалу й багаторазового використання. Неухильне дотримання всіх вимог є не тільки обов'язковим, а й неможливим. Звісно, основним змістом стандарту сталого розвитку є якісна оцінка, заснована на участі стейкхолдерів, яка використовується для виявлення основних проблем, пов'язаних зі сталим розвитком, процес формування доданої вартості продукту, процес виробництва, переробки й розподілу

продукції та послуг сільського господарства. Отже постає необхідність розроблення та впровадження Стандарту сталого розвитку сільського господарства, який враховуватиме соціальні, екологічні та економічні наслідки діяльності його суб'єктів або їх поєднання.

Станом на кінець 2017 року в світі діє 464 еко-стандартів, застосовуваних у 199 країнах з охопленням 25 виробничих галузей, орієнтованих на споживача [424]. Хоча багато з них, як і раніше, орієнтовані на конкретні цільові аудиторії, визначені за географічними напрямками. Ініціативи сталого розвитку в галузі глобальних стандартів скеровані на зміну способу виробництва й торгівлі на світовому сировинному ринку. У більшості таких ініціатив основна увага приділяється секторам сільського і лісового господарства, на які, за деякими оцінками, припадає більше третини всіх парникових газів, одержуваних людиною.

За останнє десятиліття відбулося стрімке поширення, розроблення та використання стандартів сталого розвитку на добровільних засадах для вирішення ключових проблем сталості в конкретних видах господарської діяльності та галузях національного господарства. Зі збільшенням кількості та існування факту таких ініціатив посилюється потреба в поглибленому комплексному аналізі сильних і слабких сторін даних систем. Постає потреба детального вивчення глобальних ініціатив обліку та стандартизації сталого розвитку, спрямованих на розширення стратегічного мислення й нешаблонного планування шляхом аналізу тенденцій і напрямів системи стандартизації, а також полегшення порівняльного аналізу і зіставлення між ініціативами зі сталого розвитку.

Оцінка сталого розвитку сільськогосподарських підприємств (ОСРСП) повинна ґрунтуватися на системі спеціальних принципів, базою якої є узагальнення принципів та інструментів обліку й звітності про сталий розвиток. Автором запропоновано загальну систему спеціальних інструментів та предметів обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств (Рис. 4.8):

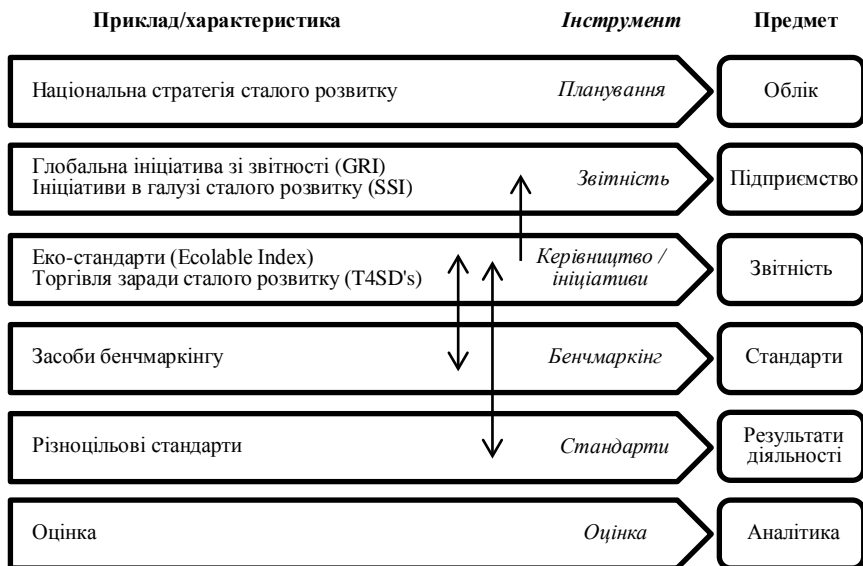


Рис. 4.8. Загальна система спеціальних інструментів та предметів обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором на основі [485].

Найперший етап будь-якої дії — це планування, інструментом якого на національному рівні може бути державна програма розвитку. Так, для України основоположним документом є Стратегія сталого розвитку «Україна-2020» [259] та проект Стратегії сталого розвитку України на період до 2030 року [342]. Якщо визначаються загальна мета чи конкретні завдання, як інструмент сталого розвитку, то, відповідно, предметом виконання поставлених цілей є облік сталого розвитку, що повністю враховує всі еко-соціальні процеси і трансформує інформацію у звітність, яка, з іншого боку, є потужним і ефективним інструментом відображення реального стану сталого розвитку й резервів його поліпшення. Спираючись на низку різних ініціатив і керівництв оцінки сталого розвитку, зокрема й сільського господарства, можна резюмувати, що саме вони є ядром універсальних стандартів соціальної, корпоративної, нефінансової відповідальності.

Найбільш ефективним інструментом обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств є метод бенчмаркінгу — процес пошуку стандартного чи еталонного стандарту з метою порівняння з власним або існуючим та запозичення його найкращих методів роботи [19]. Бенчмаркінг легко синтезується з інструментом ініціатив і керівництв з визначення, поліпшення та оцінки сталого розвитку, предметом яких є звітність та стандарти. Аналіз рис. 4.8 свідчить, що предмети можуть легко перетворюватися в інструменти й навпаки. Дане об'єднання й узгодженість цілей інструментів і предметів розширені в додатку Д. Цей перелік не є вичерпним, що описує деякі основні відмінності, порівняно з тим, що зазвичай називають «оцінками сталого розвитку».

Стандартизація обліку і звітності про сталий розвиток за видами сільськогосподарської діяльності узгоджує всі складові сталого розвитку для єдності зусиль у досягненні конвергенції. Використання єдиних правил, норм і стандартів прискорює процес оцінки для користувачів, уникаючи при цьому дублювання інформації шляхом інтеграції існуючих даних.

Метою стандартизації в Україні є забезпечення життя та здоров'я людини, тварин, рослин, а також майна й охорони довкілля, створення умов для раціонального використання усіх видів національних ресурсів і відповідності об'єктів стандартизації своєму призначенню, сприяння усуненню технічних бар'єрів у торгівлі. Державна політика у сфері стандартизації спирається на такі принципи:

- забезпечення участі фізичних та юридичних осіб у розробленні стандартів і вільного вибору ними видів стандартів при виробництві чи постачанні продукції, якщо інше не передбачено законодавством;
- відкритості та прозорості процедур розроблення і прийняття стандартів з урахуванням інтересів усіх зацікавлених сторін, підвищення конкурентоспроможності продукції вітчизняних виробників;
- доступності стандартів та інформації щодо них для користувачів;
- відповідності стандартів законодавству;
- адаптації до сучасних досягнень науки і техніки з урахуванням стану національної економіки;

- пріоритетності впровадження в Україні міжнародних і регіональних стандартів;
- дотримання міжнародних та європейських правил і процедур стандартизації;
- участь у міжнародній (регіональній) стандартизації [273, с. 605].

Ґрунтовне вивчення принципів стандартизації сталого розвитку й результатів діяльності підприємств уможливило формування узагальненого комплексу методологічних та методичних принципів стандартизації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств (табл. 4.2.1, табл. 4.2.2).

Таблиця 4.2.1

Методологічні принципи стандартизації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРИНЦИПИ	ХАРАКТЕРИСТИКА
Цілісність	Розглядаються всі аспекти сталого розвитку: ефективне управління, екологічна безпека, економічна стійкість і соціальний добробут та вплив суб'єкта
Актуальність	Цілі стандарту визначаються у межах затверджених програм і принципів національної політики сталого розвитку
Точність	Усі цілі стандарту повинні відповідати поточному стану наукової системи знань про економічні, екологічні, соціальні та управлінські наслідки діяльності с.-г. підприємства
Ефективність	Максимізація інформації та формування результатів за мінімальними витратами при веденні обліку та підготовці звітності про сталий розвиток с.-г. підприємств
Продуктивність	Цілеорієнтованість на досягнення конкретних результатів, що дозволяє використовувати різні підходи для оцінки сталого розвитку підприємства сільського господарства або харчової промисловості.
Транспарентність (прозорість)	Розкриття достовірної звітної інформації, її походження (джерел) щодо цілей, процесу прийняття управлінських рішень, фактичного стану та перспектив діяльності підприємства у зрозумілій формі та на своєчасній основі для стейкхолдерів
Адаптованість	Стандарти повинні мати специфічний характер застосування залежно від особливостей та виду господарської діяльності.
Безперервне поліпшення	Керівні принципи коригуються з плином часу, залежно від вимог користувачів, знань і технологій

* Джерело [433; 446; 487].

Таблиця 4.2.2

Методичні принципи стандартизації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

МЕТОДИЧНІ ПРИНЦИПИ	ХАРАКТЕРИСТИКА
Дотримання існуючих принципів обліку та звітності	Стандарти сталого розвитку не повинні суперечити правилам і принципам, які регламентовано національним законодавством та відповідними міжнародними угодами. Застосування стандарту має відповідати всім правовим положенням, зокрема щодо захисту конфіденційності
Відкритість	Керівні принципи (Стандарти) повинні бути у вільному доступі для будь-яких користувачів. Вони є результатом безупинного відкритого процесу розроблення, внесок в який здійснюється усіма, хто зацікавлений у сталому розвитку систем продовольства й сільського господарства. Облік і звітність зі сталого розвитку завжди мають бути добровільними
Доступність	Стандартизація обліку та звітності про сталий розвиток призначена в першу чергу для самооцінки підприємства. Застосування стандарту не повинно вимагати спеціальних знань, сертифікації чи залучення експертів або сторонньої допомоги

* Джерело [433; 446; 487].

Принципи стандартизації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств підкреслюють відкритість (доступність і прозорість), містять ключові показники та стандартизовані методи вимірювання, комунікації (відповідають потребам зацікавлених сторін), зручні у використанні та мають широку сферу охоплення (від мікропідприємств до агрохолдингів), та процес оцінки, достатній інституційний потенціал й узгодженість.

Формування концептуальної основи стандартизації обліку й звітності про сталий розвиток, кінцевою метою якого є звітність, дає можливість встановити основні концепції, принципи, визначення та цілі. Результатом процесу стандартизації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств є фундаментальні принципи, які повинні бути визначені галузевим стандартом, та включають методичні і методологічні принципи (див. табл. 4.2), які базуються на науковому обґрунтуванні, виробничій спрямованості, повній інформативності.

Р.О. Костирко та Т.В. Лісничка називають основні передумови впровадження концепції сталого розвитку в Україні: ухвалення міжнародних стандартів; прозорість інформації щодо показників

ефективності; створення міжфункціональних об'єднань (бухгалтерія, фінанси, міжнародний аудит); підвищення професійних знань [143]. Вважаємо, що для посилення актуальності й аплікативності принципів сталого розвитку в сільському господарстві потрібна вітчизняної системи обліку для формування звітності про сталий розвиток, що передбачає визначення індикаторів оцінки складових сталого розвитку, які у свою чергу поділяються на облікові та аналітичні дані (рис. 4.9).



Рис. 4.9. Концептуальна основа стандартизації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Облікові дані формуються на основі реєстрації фактичних результатів діяльності сільськогосподарського підприємства, що можуть характеризуватися прозорою критеріальною індикацією облікових результатів (на ґрунті різних традиційних принципів обліку й

звітності); корисністю, застосовністю, порівнянністю, зручністю, неупередженістю тощо.

Крім того формуються аналітичні дані на основі критеріїв вибору основних характеристик діяльності сільськогосподарського підприємства за соціальним, екологічним, економічним напрямками діяльності — як всередині підприємства, так і за його межами. Прикладами визначальних критеріїв може бути потенціал збільшення доданої вартості, залучення інвесторів, забезпечення консенсусу зі стейкхолдерами тощо.

Питання визначення зацікавлених сторін відображено у працях Н.С. Краснокутської та Я.С. Ришкової, які вважають, що всі групи або особи, які мають вплив на діяльність підприємства, є його зацікавленими сторонами, інтереси яких керівництво мусить урахувати у своїй діяльності [151, с. 102]. Тому урахування інтересів стейкхолдерів сприятиме розвитку теорії соціально відповідального менеджменту, оскільки дасть змогу, окрім реалізації економічних цілей, забезпечити імплементацію етичних стандартів у систему управління організацією [221].

Стейкхолдери сільськогосподарського підприємства (заінтересовані сторони) — індивіди, групи осіб та/або організації, що функціонують у внутрішньому та/або зовнішньому середовищі, зацікавлені у результатах діяльності підприємства та мають достатньо повноважень, щоб впливати на підприємство та/або залежать від нього.

Отже, можна сформулювати визначення звітності про сталий розвиток у сільському господарстві як уніфікованої, верифікованої, документально оформленої інформації щодо діяльності сільськогосподарського підприємства, що відображає його середовище функціонування, принципи та методи співробітництва зі стейкхолдерами, результати діяльності в соціальній, екологічній та економічній сферах з метою надання інформації у вигляді показників фінансового та нефінансового характеру на засадах сталого розвитку. Індикатори оцінки сталого розвитку сільськогосподарського підприємства складаються з сукупності облікової та аналітичної інформації в економічній, соціо-екологічній сфері діяльності за певний проміжок часу.

Згідно із Законом України «Про стандартизацію» [258] можна визначити сутність поняття «стандарт сталого розвитку АПК», що є

нормативним документом, заснованим на консенсусі регламентації формування екологічних, соціальних та економічних показників для загального й неодноразового використання сільськогосподарськими товаровиробниками щодо результатів діяльності, спрямованих на досягнення оптимального рівня сталого розвитку.

З дотриманням вимог ДСТУ 1.1:2015 «Національна стандартизація. Стандартизація та суміжні види діяльності» [82] та попередніми дослідженнями нами розроблено «Звітність про сталий розвиток» (додаток Е), що є необхідним та вагомим інструментом управління якістю звітності про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства. Універсальність стандарту відкриває можливості для впливу на сучасні вимоги надання результатів діяльності аграрного підприємства незалежно від форми власності та розміру. Стандартизація звітності про сталий розвиток розглядається як інструмент досягнення оптимального рівня упорядкованості з метою узгодженості, функціонального призначення, усунення технічних бар'єрів і сприяння науково-технічній співпраці між підприємством і стейкхолдерами.

4.3. Балансовий метод обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток аграрного підприємництва

Еволюційна зміна українського законодавства, зокрема і в обліково-аналітичному регулюванні, нові вимоги суспільства до інформації та приписи Європейського Парламенту та Ради ЄС з огляду на євроінтеграцію спричинюють позитивні зрушення в удосконаленні та імплементації обліку, що є реєстратором процесів сталого розвитку в сільському господарстві. Тому облік сталого розвитку потребує стандартизації та регламентації процесів завершального етапу формування систематизованої інформації у вигляді розширених документів річної фінансової звітності.

Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [254] у 2018 р. чітко встановлюють класифікацію підприємств відповідно до їхніх розмірів, за якою мікропідприємства та малі підприємства звільняються від подання звіту про управління. Середні за розміром підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію. Найважливішою рисою Закону є визначення звіту про управління, як

документа, що містить не тільки фінансову, а й нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, розкриває основні ризики та невизначеності його діяльності. Тобто звіт про управління можна ототожнити зі звітністю зі сталого розвитку.

Для вітчизняних агрохолдингів, що мають подавати крім консолідованої, ще і звітність про управління, питання формування звітності про сталий розвиток вирішується, зважаючи на достатні потенційні економічні й кадрові можливості. Ці підприємства належать до категорії середніх і великих підприємств. З іншого боку, мікро- та малі сільськогосподарські підприємства через брак таких можливостей для формування комплексних показників сталого розвитку можуть скористатися таксономією обов'язкових, але за дозволом скорочених балансу й звіту про фінансові результати.

Традиційна обов'язкова фінансова звітність сільськогосподарського підприємства, як і будь-якого підприємства в Україні, повністю задовольняє потребу зовнішніх користувачів і менеджерів у фінансово-економічній частині обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку. Тоді як соціальна складова недостатньо розкрита, а екологічна — зовсім відсутня. Звідси впливає необхідність ґрунтовного розгляду питання про групування показників екологічної та соціальної складової сталого розвитку й діяльності сільськогосподарських підприємств у складі методики формування таксономії фінансової звітності. Першим етапом дослідження буде вивчення особливостей обліку й відображення екологічних активів і зобов'язань у розширеній таксономії формування статей балансу та звіту про фінансові результати.

Щодо обліку природних активів, то відповідно до загальноприйнятих правил обліку до розгляду приймаються тільки ті активи, що мають грошову оцінку. Як нами вже наголошувалося, не існує універсальної й загальновизнаної методики оцінки природних активів (ресурсів, навколишнього середовища, екосистемних благ і послуг, що надаються ними) у грошових вимірниках.

На даний момент існують різні методи грошової оцінки природних активів — ринкова ціна (справедлива вартість), відновна вартість, тіньові (контингентні) ціни, вартість використання, дисконтова на вартість доходу від використання тощо.

Об'єкти обліку сталого розвитку, що також є базою формування

звітності про сталий розвиток, складаються з активів, пасивів, витрат і доходів (результатів) економічної, екологічної та соціальної діяльності сільськогосподарських підприємств.

З економічними об'єктами бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств є певна визначеність на протигагу обліку сталого розвитку, що охоплює як екологічну, так і соціальну складову. Розглянемо класифікацію об'єктів обліку, пов'язаного з екологічною діяльністю, за видами екологічних активів, їх оцінкою та синтетичними рахунками обліку, запропонованою І.В. Замулою (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Структурування об'єктів обліку сталого розвитку за екологічною складовою*

Група	Об'єкт	Синтетичний рахунок	Оцінка
Господарські засоби	Природно-ресурсний потенціал	10, 11, 12, 01	Справедлива вартість
	Генетично модифіковані організми	20, 21, 23, 26, 27	Облікова вартість
	Відходи виробництва	206, 209	
	Необоротні активи природоохоронного призначення	10, 11, 12, 13, 01	
Джерела утворення господарських засобів	Екологічні зобов'язання	63, 64, 68	Договірна, розрахункова
Результати діяльності	Екологічні доходи	70, 719	Облікова оцінка
	Екологічні витрати	15, 23, 91, 92, 93, 94	
	Фінансові результати від екологічної діяльності	44	

* Джерело: [103, с. 7]

З наведеною класифікацією об'єктів екологічного обліку можна погодитись у загальному розумінні — на рівні синтетичних рахунків. Якщо використати розгалуження аналітичних рахунків, то виникає велике навантаження на обліковця, якому необхідно вести аналітичний облік усіх екологічних активів і пасивів. Це може призвести до

значної ймовірності виникнення помилок, навіть при використанні автоматичної системи обліку. До того ж, як було зазначено вище, існують різні методи оцінки активів. На наш погляд, найбільш практичною й виправданою є оцінка природних активів за вартістю їх відновлення або заміщення.

П.М. Майданевич узагальнює три основні й найбільш ефективні методи оцінки, які можна використати в екологічному обліку: ринкова оцінка природних ресурсів; оцінка екологічних ресурсів на основі компенсаційних витрат; умовна оцінка при оцінюванні гіпотетичних витрат [183]. Вважаємо, що за наявності достатньої методично-нормативної бази та варіантів оцінки активів і пасивів екологічної та соціальної діяльності перевага надається методу оцінки за справедливою вартістю для екологічних активів і методу дисконтованої вартості (теперішньої вартості майбутніх платежів) — для зобов'язань.

Розширений метод класифікації об'єктів екологічного обліку використано В.А. Фостолович та М.В. Агаповою [366], які визначають екологічний облік як елемент інноваційного підходу до еколого-економічної системи управління підприємством. Ця характеристика принципів відображення надає користувачам більший спектр можливостей у відображенні результатів екологічної діяльності й та впливу підприємства на об'єкти обліку (табл. 4.4).

Таблиця 4.4
Характеристика об'єктів екологічного обліку*

Об'єкт	Вид обліку	Оцінка
Активи	Аналітичний другого та третього порядку	Облікова вартість
Зобов'язання	Відображення теперішніх та майбутніх результатів	Первісна оцінка
Доходи	Аналітичний та синтетичний	Справедлива вартість
Витрати	Оперативний, інвестиційний, фінансовий, аналітичний	Облікова вартість
Фінансовий результат	Статистичний, оперативний	Облікова оцінка

* Джерело: [366, с. 142–143].

Усвідомлення важливості та змісту екологічного обліку не обмежується лише його визначенням. Складові екологічного обліку ґрунтовно розкрито у працях В.М. Жука та О.І. Гриценка. В.М. Жук обґрунтовує, що облік екологічної діяльності повинен включати

чотири складові: облік екологічних витрат, облік екологічних зобов'язань, звітність про природоохоронну діяльність та аудит відповідної інформації, кожна з яких має економічний вплив [93, с. 22].

О.І. Гриценко диференціював об'єкти екологічного обліку на витрати, доходи та фінансові результати в контексті екологічної діяльності, що згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту тощо). Автор підкреслює, що «екологічний бухгалтерський облік підприємств повинен діяти як цілісна система і бути спрямований на складання екологічної складової інтегрованої звітності» [67, с. 681].

Н.І. Беренди, Н.В. Остапенко [20], О.В. Кантаєва та О.В. Кузнецова [113, с. 106] наголошують на вагому внескові бухгалтерського обліку в систему управління соціальною й екологічною відповідальністю бізнесу та пропонують групувати об'єкти в системі управління стійким розвитком підприємств відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку, приєднуючи до кожного класу назву екологічного/соціального призначення (до активів і джерел їх утворення), діяльності (до доходів і витрат) та вводячи нові субрахунки.

Л.М. Пелиньо [231, с. 71] у структурі еколого-економічного обліку в підприємстві вбачає взаємозв'язок складових частин фінансового та управлінського обліку, водночас із віднесенням екологічної звітності до останнього. Проте підлягає сумніву можливість оприлюднення екологічної звітності, якщо вона буде побудована на внутрішньому обліку. До того ж, автор пропонує окрім складання традиційних звітів фінансової діяльності ще є формування п'яти балансів на основі фінансового екологічного обліку та екологічної (внутрішньої) звітності: сировини, «витрати-випуск», процесів, продукції та місця розташування виробництва. У цьому контексті при формуванні звітності, можна вважати безпідставним та економічно не вигідним складання додаткових звітів, особливо тих, що ґрунтуються виключно на управлінському обліку, який практично не підлягає перевірці. На нашу думку, на часі розширення існуючих форм звітності, що особливо доречно для малих і мікропідприємств, які не володіють достатніми ресурсами забезпечення формування додаткових звітностей. Для спрощення їх сприйняття навколишньою спільнотою

(стейкхолдерами) найкращим варіантом є таксономія фінансової звітності екологічними та соціальними результатами діяльності.

Такі автори, як О.І. Коблянська [127, с. 213], О.А. Лаговська [166, с. 19–20] приділяють особливу увагу екологічним зобов'язанням, які виникають у частині потенційних або незавершених, пов'язані з відновленням та усуненням негативних наслідків: 1) нарахування плати за використання природних ресурсів; 2) невиконання вимог чинного екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, виплати штрафів; 3) усунення негативних наслідків впливу підприємств на навколишнє середовище. При аналізі праць П.М. Майданевича [183], А.А. Мункуєва [202, с. 10], Л.А. Попова [241, с. 21], В.А. Пшеничного [264, с. 10–11] та результатів попередніх досліджень автора здійснено спробу узагальнити принципи виокремлення й уточнення об'єктів сталого розвитку у розрізі екологічної діяльності:

- зосередження на безпосередньому використанні природних ресурсів, тобто обліку результатів впливу (доходу, витрат), а не їх вартості як активу;
- специфічне застосування можливе не для всіх підприємств та галузей діяльності;
- пріоритет надається екологічним витратам серед усіх інших об'єктів.

Важливим чинником, що визначає розмір витрат на природокористування, є соціальний. Виробнича діяльність підприємств істотно впливає на соціальні елементи навколишнього природного середовища, в т.ч. й на людину. Негативний вплив на них у межах, що перевищують офіційно допустимі нормативи, завдає прямі та непрямі матеріальні збитки [93, с. 21]. Другим етапом дослідження є оцінка й дослідження соціальної складової об'єктів обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

З урахуванням змісту показників «соціальна відповідальність бізнесу» [283] С.О. Левицька [170, с. 259] виокремила сукупність таких блоків: забезпечення здоров'я; розвиток корпоративної культури; навчання, підвищення кваліфікації; відпочинок та розваги; мотивація праці, з одночасним відображенням у фінансовій, статистичній, податковій та соціальній звітності підприємств. Автор наголошує на відсутності значної частини інформації, що стосується

соціальної діяльності й обліку сталого розвитку. Вона пропонує запровадити систему кількісних і якісних показників оцінки соціальної відповідальності з урахуванням економіко-екологічної збалансованості підприємницької діяльності; запровадження механізму подання соціальної звітності у комплексі з показниками існуючих форм звітності або у формі створеної інтегрованої звітності [170, с. 261–262]. Проте, за всієї важливості та значущості праць науковців, що досліджують відображення соціальних й екологічних об'єктів обліку, вони всебічно не вирішують проблему, а ускладнюють ведення бухгалтерського обліку додатковими аналітичними рахунками третього і четвертого порядків. З метою підвищення еко-соціальної відповідальності невеликих сільськогосподарських підприємств ефективним вважається розширення необхідних екологічних і соціальних показників для покращення якісних характеристик регламентованих балансу та звіту про фінансові результати. Безперечно, аналітичний облік не повинен відійти на другий план, проте він має бути економічно виправданим і мінімальним.

Досліджуючи фінансову звітність, В.А. Дерій докладно описує всі її статті, що містять інформацію про соціальну діяльність підприємства, доводить, що соціальна звітність за нинішніх умов є до певної міри відмежованою від фінансової та частина економічних показників, а в автоматизованому режимі її можна використовувати водночас із фінансовою звітністю, оскільки містить низку показників, що частково стосуються соціального ефекту [76, с. 98]. Автор також зазначає, що відсутність стандартної форми нефінансової звітності є перевагою. Із цим твердженням ми не можемо погодитися через низку причин, головною з яких є можливі ухилення підприємств від своїх соціальних та екологічних зобов'язань, або умисне приховування негативного впливу на зовнішнє середовище.

Серед матеріальних потоків біорізноманіття як складової частини природних активів вирізняють, наприклад, нереалізовані відходи: тверді й рідкі, викиди в атмосферу та у водні ресурси (розчинні хімічні речовини). Отже, для більшої наочності можна проілюструвати місце природних і соціальних активів у процесі відтворення (рис. 4.10.).

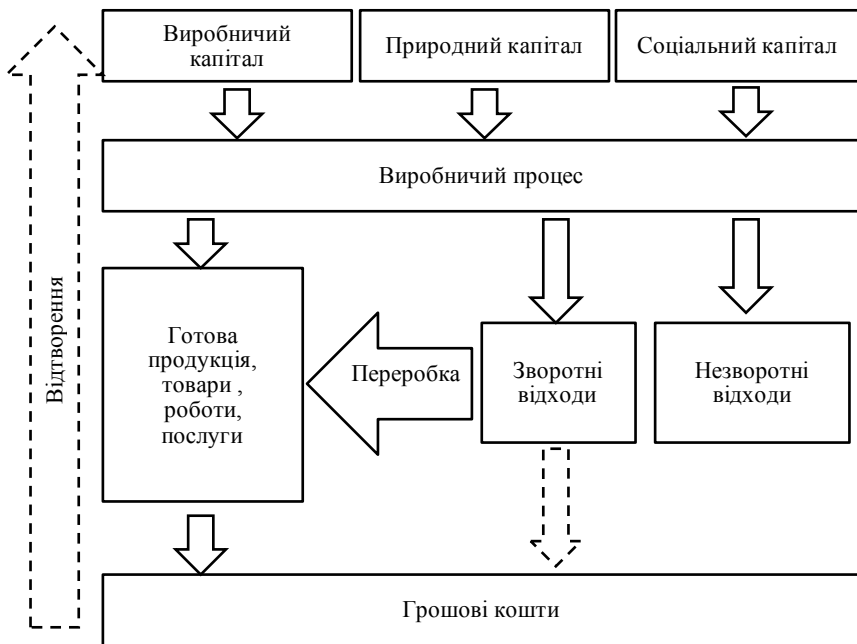


Рис. 4.10. Процес відтворення капіталу сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Підприємства, як правило несуть фінансову відповідальність за забруднення навколишнього середовища й за недбале використання природних ресурсів, але вони не звітують про наслідки і вплив цієї відповідальності. Дійсно, частина великих компаній в Україні вже публікує дані про свою екологічну та соціальну діяльність, й лише три сільськогосподарські підприємства України оприлюднюють звітність сталого за вимогами GRI та іншими стандартами. Визначальні фактори суперечливі: з одного боку, розкриття будь-якої інформації про екологічну діяльність містить загрози й потенційні конфлікти; з іншого боку — наявні чинники, що спонукають організації публікувати ці дані.

Поєднання типології запропонованих різними дослідниками методів відображення результатів екологічної та соціальної діяльності, зокрема й сільськогосподарськими підприємствами, із загальним планом рахунків бухгалтерського обліку вхідних-вихідних потоків

може бути важливим кроком у напрямку визнання всіх основних переваг для аграрного підприємства. При цьому можливі тільки два варіанти формування звітності, наведені в табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Варіанти відображення об'єктів обліку та звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств*

ВАРІАНТ 1: Комплексний облік із додаванням нових позицій і рядків (таксономія)	ВАРІАНТ 2: Комплексний бухгалтерський облік із додаванням допоміжних звітів
Інтегрований баланс Інтегрований звіт про фінансові результати Інтегрований звіт про рух грошових коштів Інтегрований звіт про власний капітал Розширені примітки до річної звітності екологічними та соціальними результатами діяльності	Варіація корпоративних звітів: Соціальний звіт Екологічний звіт Еко-баланс Звіт матеріальних вхідних/вихідних потоків (у вартісному/грошовому вимірнику)

* Розроблено автором.

Таким чином, метою обліку сталого розвитку щодо екологічних об'єктів є надання користувачеві релевантної інформації про активи, їх джерела утворення, витрати на екологічну безпеку та доходи від екологічних заходів. Визначення такого підходу до дослідження дало змогу обґрунтувати п'ять основних складових системи обліку сталого розвитку в сільськогосподарському підприємстві:

- облік активів та джерел їх утворення;
- облік екологічних і соціальних зобов'язань;
- облік екологічних і соціальних витрат та доходів;
- звітність зі сталого розвитку;
- аудит (контроль) еко-соціальної діяльності.

У процесі дослідження проведено класифікацію ідентифікованих об'єктів бухгалтерського обліку за можливістю їх відображення в обліково-аналітичній системі сталого розвитку та звітності сільськогосподарських підприємств (рис. 4.11).



Рис. 4.11. Об'єкти обліку сталого розвитку та їх відображення в обліково-аналітичній системі звітності сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Об'єктами обліку сталого розвитку є факти господарської діяльності, активи, зобов'язання, джерела фінансування діяльності сільськогосподарського підприємства, доходи, витрати та інші об'єкти, пов'язані з економічною та еко-соціальною сферами діяльності.

Відповідним чином впливають на вищенаведені об'єкти, їх взаємодію та характеристику методи документування й інвентаризації, оцінки та калькуляції, бухгалтерські рахунки й подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність, що відображені на рис. 4.11.

Документування й інвентаризація підтверджують факт наявності, місцезнаходження, стан ті кількість засобів. Хоча за внесеними змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [254], що набули чинності з січня 2018 року, первинний документ більше не підтверджує факт здійснення операції. Відтепер первинні документи не фіксують факти здійснення господарських операцій та можуть бути складені не тільки під час здійснення господарської операції, але й безпосередньо після її закінчення.

Оцінка й калькуляція мають досить розгалужену систему методик, визначених на законодавчому рівні чи запропонованих провідними вченими світу як альтернативи-доповнення. Залежно від виду екологічних і соціальних об'єктів їм властиві оцінки за обліковою, первісною, справедливою, дисконтованою (приведеною), залишковою, відновною, переоціненою та ліквідаційною вартістю. Ускладнюють процес оцінки умовні екологічні й соціальні зобов'язання, активи та джерела, що не може обмежуватися звичайними методами. Отже, облікова політика сільськогосподарських підприємств повинна відображати дані процеси у реальних вимірах та оцінках, наприклад, найбільш практичною й виправданою є оцінка природних активів за вартістю їх відновлення або заміщення. Альтернативою оцінки є калькуляція, яка переважно використовується для оцінки витрат. Вітчизняні сільськогосподарські підприємства часто використовують стандартні методи калькуляції (простий, попередільний, нормативний, позамовний, метод розподілу витрат пропорційно обґрунтованій базі), меншою мірою зарубіжні методи «стандарт-кост», «директ-костинг», «таргет-костинг» та «кайзен-костинг», ABC-метод тощо.

Бухгалтерські рахунки й подвійний запис є найбільш регламентованими методами, що не варіюються за конкретними умовами чи прикладами. Але сільськогосподарські підприємства можуть формувати власні робочі плани рахунків із деталізацією синтетичних рахунків відповідно до потреб. Перспективним у вирішенні даної проблеми є застосування аналітичного обліку з подальшим формуванням розширених таксономією фінансових звітів або ж окремих звітів зі сталого розвитку (варіант 1,2 на рис. 4.11).

У досліджуваній проблематиці стрижневим не тільки методом,

але й головною метою обліку сталого розвитку є баланс сталого розвитку сільськогосподарського підприємства — це конститутивний документ фінансової звітності та звіту про управління, інформаційна база про соціо-еколого-економічні відносини та результати сільськогосподарської діяльності, засіб для аналізу, нормування, планування, організації виробництва, управління та контролю внутрішніми й зовнішніми користувачами-стейкхолдерами в інноваційному спрямуванні вектора сталого розвитку.

Глобальний договір Організації Об'єднаних Націй (UNGC) [491] — найчастіше використовуваний українськими компаніями стандартом КСВ. 10 принципів розкриття інформації про розкриття UNGC як форми SR притаманні 83% українського бізнес-середовища. Водночас іноземні компанії надають набагато ширшу основу для відстеження та звітності по різних аспектах сталого розвитку. Серед стандартів міжнародних урядових і неурядових організацій, які враховують усі ці аспекти, можна розглянути директиву про нефінансову звітність ЄС [493, с. 187; 494, с. 353–354].

Звіт про фінансові результати сталого розвитку сільськогосподарського підприємства є джерелом інформації не тільки про результати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності, а й екологічної та соціальної. Для мікро- та малих сільськогосподарських підприємств баланс та звіт про фінансові результати дозволено надавати у скороченій формі, але їх наповнення може бути доповнено таксономією результатів екологічної і соціальної діяльності. Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [254], що набудуть чинності у 2018 р. чітко встановлюють класифікацію підприємств за їх розмірами, відповідно мікропідприємства та малі підприємства звільняються від подання звіту про управління. Середні підприємства мають право не відображати у такому звіті нефінансову інформацію. Найважливішим надбанням Закону є визначення звіту про управління як документа, що містить не тільки фінансову, але й нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, розкриває основні ризики та невизначеності його діяльності. Тобто звіт про управління можна ототожнити зі звітністю зі сталого розвитку.

Для українських агрохолдингів, що мають обов'язково подавати не тільки консолідованої звітності, а й звітності про управління, питання формування звітності про сталий розвиток вирішується з огляду на достатні потенційні економічні й кадрові можливості. Ці

підприємства належать до категорії середніх і великих підприємств. З іншого боку, мікро- і малі сільськогосподарські підприємства, не маючи таких можливостей для формування комплексних показників сталого розвитку, можуть скористатися таксономією обов'язкових, але, за дозволом, скорочених балансу та звіту про фінансові результати.

Г.І. Купалова та Т.О. Матвієнко відзначають, що узгодження термінів подання форм державних статистичних спостережень, розроблення єдиної методики складання нефінансової звітності та розширення системи її екологічних і соціальних показників дадуть можливість удосконалити національну інформаційну систему з охорони навколишнього середовища, що сприятиме прозорості й повноті розкриття інформації про еко-соціальну діяльність у звітності, поліпшенню процесу подання звітів до державних органів, доповненню економічних, соціальних та екологічних показників нефінансової звітності, а також розумінню показників екологічної звітності стейкхолдерами [162, с. 16]. Таким чином, особливого значення набуває необхідність застосування обліку ті звітності сталого розвитку, оскільки природоохоронні та соціальні заходи позначаються на фінансовому результаті сільськогосподарського підприємства.

Варте уваги дослідження напрямків розвитку елементів методу бухгалтерського обліку Д.О. Грицишеним, що сприятиме формуванню інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою підприємства на рівні загальних рекомендацій та варіантів удосконалення методології обліку сталого розвитку. Автором встановлено, що «трансформація елементів методу бухгалтерського обліку дозволяє розширити напрями використання облікової інформації, а, отже, й підвищити, його значення та вагомість у системі управління» [69, с. 462–463]. Вищенаведене актуалізує розроблення методики формування балансу та звіту про фінансові результати сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, яка буде загальнодоступною і прозорою для підвищення рівня поінформованості користувачів та можливого впливу на їх управлінські рішення і дії.

В Україні облікова інформація еколого-економічного характеру позбавлена нормативних меж через відсутність спеціальних бухгалтерських стандартів щодо рахунків витрат на охорону навколишнього середовища. Обов'язковими є лише форми статистичної звітності, які подаються про обсяги викидів, відходів, про суми поточних витрат на природоохоронні заходи та про здійснення раціональної експлуатації

природних ресурсів. Інформація, що міститься в цих щорічних статистичних звітах, є конфіденційною. Соціальна звітність, регламентована законодавством і вимогами Міністерства соціальної політики України, містить економічні результати діяльності підприємства, а вплив на соціальне оточення за межами підприємства залишається поза увагою через небажання розголосу та можливу доступність внутрішніх даних бухгалтерського обліку конкурентам.

Водночас, на нашу думку, звітність про сталий розвиток має відображати:

- вид екологічних та соціальних активів, що відносяться до діяльності даного сільськогосподарського підприємства;
- офіційну політику та програми, затверджені підприємством щодо обліку еко-соціальних заходів;
- показники еко-соціальних витрат аграрного підприємства та співвіднесення його діяльності з цими показниками;
- рівень виконання зобов'язань щодо природоохоронних та соціальних заходів у межах обліку сталого розвитку;
- фінансові-оперативні наслідки та результати заходів з екологічної та соціальної діяльності (капіталовкладення й дохід сільгосп-підприємства та будь-які конкретні наслідки для майбутніх періодів).

Відповідно до даних звітності про сталий розвиток зацікавлені сторони володіють інформацією про вплив підприємства на навколишнє природне й соціальне середовище, про вжиття заходів для зменшення цього впливу та здатність до контролю в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі.

Дотримуючись цього положення, визначимо місце активів, капіталу та зобов'язань в обліковій інформації сталого розвитку в додатку Є1 і Є2 (авторські доповнення виділено курсивом).

Так, В.А. Кулик обґрунтовує розподіл різновидів бухгалтерського балансу за спектром інформаційних потреб користувачів інформації для забезпечення прийняття конкретних рішень, що ґрунтується на припущенні про можливість використання детальнішої інформації щодо активів, зобов'язань і власного капіталу:

- бухгалтерський баланс, призначений для задоволення інформаційних потреб акціонерів (засновників), що не беруть безпосередньої участі в управлінні підприємством — характеризується підвищеною аналітичністю інформації за статтями I розділу пасиву балансу «Власний капітал» та статті IV розділу пасиву «Поточні зобов'язання»

«Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками»;

– бухгалтерський баланс, призначений для задоволення інформаційних потреб фінансово-кредитних установ — деталізується загальна вартість майна та результативність діяльності, залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування, дотримання термінів погашення кредитів і сплати відсотків, величина майна, що перебуває у заставі;

– бухгалтерський баланс, призначений для задоволення інформаційних потреб працівників підприємства — розкривається інформація щодо подальшого збереження робочих місць, дотримання термінів виплати заробітної плати, відпускних, додаткового пенсійного забезпечення, збільшення фінансування підприємством соціокультурної сфери (придбання (будівництво) курортно-оздоровчих комплексів, лікарень, житлових будинків) [161, с. 120–122].

Дані види розширених деталізованих балансів розкривають інформацію для визначених стейкхолдерів. Позитивним моментом є обізнаність відповідної групи зацікавлених осіб у соціально-фінансовій інформації. Негативні моменти — неекономічність обліку при підготовці кожного виду балансу, що підвищує трудомісткість та вимагає високого рівня професійної підготовки бухгалтера, проте кінцевий результат не завжди задовольняє стейкхолдерів (щодо інформації). За таких умов спробою подолати вищенаведені недоліки є розроблення універсального балансу сталого розвитку, який задовольнить усі потреби стейкхолдерів при прийнятті рішень.

Традиційна обов'язкова фінансова звітність сільськогосподарського підприємства, як і будь-якого підприємства України, повністю задовольняє потребу зовнішніх користувачів і менеджерів у фінансово-економічній частині обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку. Тоді як, соціальна складова недостатньо розкрита, а екологічна – повністю відсутня. Як результат — існує необхідність ґрунтовного розгляду питання про групування та формування таксономії фінансової звітності за допомогою показників екологічної та соціальної складової сталого розвитку та фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств. Першим етапом дослідження буде вивчення особливостей обліку й відображення екологічних активів та зобов'язань у розширеній таксономії статей балансу та звіту про фінансові результати.

Аналізуючи праці О.В. Будицької [33], Л.С. Гангала [55], В.М. Жука [93] та П.М. Майданевича [183], які досліджували місце та

процеси відображення в бухгалтерському обліку екологічних активів, нами зроблено висновок про необхідність удосконалення Балансу (Звіту про фінансовий стан), який повинен бути узгоджений із Планом рахунків бухгалтерського обліку необоротних активів. Даний документ містить окремі неточності щодо назв рахунків реєстрації операцій екологічної та соціальної діяльності. Пропонуємо їх змінити та доповнити наступним чином (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

Таксономія активу Балансу показниками сталого розвитку для сільськогосподарських підприємств*

Законодавчо регламентовані статті балансу відповідно до НП(С)БО 1	Запропоновано автором	
	Таксономія балансу показниками сталого розвитку	Синтетичний та аналітичний облік
I. Необоротні активи		
Нематеріальні активи	Права користування природними ресурсами	Субрахунок 121 «Права користування природними ресурсами» деталізується наявністю права користування ресурсами природного середовища
	Інші нематеріальні активи еко-соціального призначення	Субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи» деталізується наявністю об'єктів природного та соціального характеру
Незавершені капітальні інвестиції	Витрати еко-соціального призначення	Деталізація субрахунків рахунка 15 при набутті необоротних активів еко-соціального призначення
Основні засоби	Земельні ділянки	Деталізація субрахунку 101 «Земельні ділянки»
	Капітальні витрати на поліпшення земель	Субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» — ведеться облік капітальних вкладень на поліпшення земель.
	Інші об'єкти еко-соціального призначення	Деталізація всіх субрахунків еко-соціального призначення
Інвестиційна нерухомість	Інвестиційна нерухомість еко-соціального призначення	Субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» еко-соціального призначення
Знос	Знос (амортизація) об'єктів еко-соціального призначення	Деталізація субрахунків синтетичного рахунка 13 на основі нарахування амортизації на зазначені об'єкти
II. Оборотні активи		
Запаси	Запаси еко-соціального призначення	Аналітичний облік за рахунками 20, 22, 23, 25, 26 та 27, 28, що відповідають належності до екологічної та соціальної діяльності
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	Заборгованість по розрахункам екологічного й соціального призначення	Аналітичний облік за рахунком 64 по переплатах чи відшкодуванню екологічного податку, ПДФО тощо

* Розроблено автором.

Прикладами об'єктів нематеріальних активів еко-соціального призначення можуть бути строкові й безстрокові права та інші праворозпорядчі документи, що підтверджують право користуватися природними та соціальними ресурсами. Відмінність в обліку може виявлятися у необхідності нарахування амортизації та первісній і подальшій оцінці ресурсів. Вартісна оцінка земельних ділянок є головним елементом методу обліку сталого розвитку, яка б об'єктивно визначала оцінку землі будь-якого призначення. Менеджери сільськогосподарських підприємств залишають поза увагою оборотні активи природоохоронного та соціального призначення, які є складовою забезпечення платоспроможності та автономії підприємств. Тому відображення інформації про оборотні активи у балансі слугує для підвищення його інформативності для стейкхолдерів сільськогосподарських підприємств.

Якщо немає можливості змінити виробничий процес (наприклад, обробіток ґрунту чи утримання основного стада великої рогатої худоби), може бути розроблений стандартний графік амортизації на основі моделі, відповідно до якої очікується, що характеристики активів, такі як види вирощуваних сільськогосподарських культур, структура ґрунту будуть суб'єктом споживання. Це дасть змогу визнати амортизаційні відрахування у звіті про прибутки і збитки та інформувати менеджерів про необхідність передбачити витрати (наприклад, роботи з поліпшення ріллі або пасовищ) для поновлення активу [482].

Таким чином, вважаємо за необхідне відображати у складі активів організацій, зокрема сільськогосподарських підприємств, природні активи за їх відмінністю щодо господарського циклу підприємства, тобто основних й оборотних активів. Інші основні активи доцільно відображати як вироблені активи, а в складі незавершеного будівництва виділяти капітальні вкладення використання природних активів і компенсаційні екологічні капітальні вкладення.

Власний капітал сільськогосподарського підприємства, окрім регламентованих його видів, складається з соціального та екологічного капіталу. До екологічного капіталу відносять «земельний природний капітал, водний природний капітал, лісовий природний капітал, мінерально-сировинний природний капітал, екосистемний природний капітал» [125, с. 107-108]. Тому буде доцільним і цілком виправданим приєднання цих капіталів до власного з можливим відображенням на

балансових і позабалансових рахунках (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

Таксономія розділу «Власний капітал» Балансу сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

Законодавчо регламентовані статті балансу відповідно до НП(С)БО 1	Запропоновано автором		
	Таксономія балансу показниками сталого розвитку	Синтетичний та аналітичний облік	
I. Власний капітал			
Земельний природний капітал	Доповнення статтями розділу 1 пасиву балансу. Відображення на позабалансових рахунках	Балансові аналітичні рахунки субрахунку 101 «Земельні ділянки» у кореспонденції з аналітичними рахунками рахунка 425 «Інший додатковий капітал»	Відображення на позабалансових рахунках умовних активів 02 «Активи на відповідальному зберіганні», 04 «Непередбачені активи й зобов'язання», з додатковими аналітичними рахунками
Водний природний капітал			
Лісовий природний капітал			
Мінерально-сировинний природний капітал			
Екосистемний природний капітал			

* Розроблено автором.

Слід зважити на наявність різних методів оцінок перелічених вище активів, що належать до природного та соціального капіталу, але оцінка є лише першим етапом в обліку сталого розвитку, який відобразатиме операції з оцінки — визначити місце даних активів та пасивів у Балансу (табл. 4.8).

Таблиця 4.8

Операції з відображення природного капіталу сталого розвитку в сільськогосподарському підприємстві*

№ з/п	Зміст господарської операції	Балансові рахунки		Позабалансові рахунки	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Відображення у складі земельного капіталу земель прилеглих територій	101	425	020 (041)	
2	Відображення у складі водного капіталу артезіанських свердловин або колодязів	114	425	020 (041)	
3	Відображення природних лісів, лісосмуг, дерев на земельних ділянках	114	425	020 (041)	
4	Відображення мінерально-сировинних засобів у природному капіталі	114	425	020 (041)	

* Розроблено автором.

Вартість екосистемного ресурсу, який є джерелом екосистемних послуг і, фактично, джерелом додаткової вартості, що формується через системну взаємодію всіх компонентів природи у природно-антропогенних господарських системах [125, с. 108]. Відображення природного капіталу в балансових або позабалансових рахунках має переваги й недоліки. При використанні балансових рахунків можливе збільшення активів підприємства та власного капіталу, що призводить до збільшення валюти балансу, фондомісткості. Недоліком може бути неправильна оцінка у вартісних вимірах, що призведе до викривлення загальних показників звітності про сталий розвиток.

Наступними за власним капіталом у пасиві Балансу сталого розвитку мають відображатися довгострокові та поточні еко-соціальні зобов'язання. Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [107], зобов'язання можуть бути визнані при достовірній їх оцінці та існуванні ймовірності зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок їх погашення. Визначення поняття «екологічні зобов'язання» не має у стандарті.

Екологічні зобов'язання виникають у результаті здійснення основної діяльності, недотримання норм екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, сплати штрафів, добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє середовище, виходячи із бажання підтримувати свою репутацію. Екологічні зобов'язання поділяються на умовні та реальні [366, с. 142-143].

Н.С. Костишин визначає зміст поняття екологічних зобов'язань та схему визначення процедури оцінки екологічних зобов'язань, що включає:

- усвідомлення зобов'язань із відшкодування екологічного збитку;
- оцінка, відображення у примітках до фінансової звітності при умовних видах зобов'язань;
- відображення на рахунках обліку;
- зміна оцінки зобов'язань з урахуванням часу;
- відображення сукупних результатів у складі фінансової звітності [144, с. 587].

О.С. Прокопишин вважає фактом підтвердження екологічних зобов'язань сільськогосподарських підприємств податкову звітність.

Тимчасом, у вітчизняній обліковій практиці наразі все ще немає чіткого розмежування екологічних витрат та екологічних зобов'язань. Відображення у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств екологічних факторів зумовлено тим, що будь-який суб'єкт господарювання у сфері сільського господарства може зазнати екологічного ризику [261, с. 80-81]. Для нашого дослідження становить інтерес розроблена автором методика розширення даними екологічного обліку фінансової звітності для Балансу та Звіту про фінансові результати у складі витрат, доходів та зобов'язань від їх виникнення.

З викисанням запропонованої методики нами обґрунтовано похідні інтегровані бухгалтерські звіти — Баланс сталого розвитку (додаток Є1) з урахуванням інтеграції в актив природних активів і в пасив — оцінки природного капіталу і природних зобов'язань та Звіт про фінансові результати сталого розвитку (додаток Є2) (авторські доповнення виділено курсивом). Запаси невідновлюваних ресурсів можуть бути оцінені на основі вартості заміщення еквівалентних кількостей (сум) поновлюваних ресурсів з позиції корисності.

Доповнення пасиву природним капіталом має супроводжуватися еквівалентом в активі (наприклад, джерела природних ресурсів), який буде знецінюватися внаслідок потоку використання матеріалів (оцінюється як вартість заміщення).

При відображенні природних активів суперечливим, але важливим є питання про розрахунок та облік їх амортизаційних відрахувань. На нашу думку, вичерпні природні активи необхідно амортизувати, а ті активи, що не вичерпуються в майбутньому — не повинні змінювати вартості з подальшим її контролем під дією різних факторів, наприклад ринкових.

У розділі активу Балансу сталого розвитку «Необоротні активи» пропонуємо виокремлювати позиції природних активів та активів, призначених для природоохоронних цілей, зокрема екологічні витрати використання та компенсаційні екологічні витрати капітального характеру. За розділом «Незавершені капітальні інвестиції» (рахунок 15 плану рахунків бухгалтерського обліку) для підприємств АПК пропонуємо вирізняти витрати на придбання, створення нових і реконструкцію, ремонт (і капітальний також) та модернізацію існуючих основних фондів природоохоронного призначення, які запобігають негативному впливові господарської діяльності на

навколишнє середовище. Витрати по незавершених капітальних інвестиціях еко-соціального призначення відображаються на аналітичних рахунках субрахунків 151, 152, 153 у кореспонденції з рахунками 23 «Основне виробництво», 91 «Допоміжні виробництва» або «Загальновиробничі витрати». Крім того, при складанні Звіту про фінансові результати сталого розвитку суми з останнього наведеного рахунка можуть зазначатися окремо як управлінські витрати або обліковуватися в складі собівартості й таким чином списуватися в кінці звітнього періоду на рахунок 23 «Основне виробництво».

Розділ «Оборотні активи» відображає природні (оборотні) засоби, в основному тварини на вирощуванні та відгодівлі, а також біорізноманіття та екосистемні послуги. У складі біорізноманіття та екосистемних послуг слід виділяти компоненти, які знаходяться в екосистемі підприємства, наприклад, мікроорганізми, роль птахів, запилювачів рослин тощо.

На нашу думку, у складі поточних витрат важливо виокремлювати поточні екологічні витрати використання й компенсаційні екологічні витрати. Водночас у складі екологічних платежів, що віднесено до останньої з названих категорій витрат, рекомендуємо відображати платежі за викиди забруднюючих речовин, утилізацію відходів та за користування природними ресурсами. Крім того, варто виділяти екологічно чисту (за правилами системи сертифікації) готову продукцію, сировину, матеріали та інші аналогічні цінності.

Щодо розділу «Власний капітал» пасиву Балансу сталого розвитку, серед короткострокових зобов'язань слід відображати екологічні зобов'язання, а також заборгованість за екологічною та природоохоронною діяльністю у складі кредиторської.

Для визначення величини екологічних зобов'язань пропонуємо виділяти такі етапи:

- виявити науковим шляхом критичні межі різних природних активів — біорізноманіття, екосистемних послуг, зокрема рівень родючості ґрунту з урахуванням особливостей (географічних, кліматичних тощо) місцевої специфіки;
- визначити реальні межі природних активів;
- у разі перевищення реальних меж порівняно з критичними розробити заходи щодо наближення реального рівня до або вище критичного.

Доцільно виокремлювати серед резервів майбутніх витрат резерви щодо екологічних ризиків, а також резерв витрат на природоохоронне забезпечення виробничої діяльності, резерв на ремонт основних засобів, призначених для захисту навколишнього середовища.

Важливо наголосити, що нині ще не розроблено цілісної й ефективної системи незалежної оцінки екологічних ризиків і її методичного забезпечення.

Варто уточнити резерви екологічних ризиків, джерелом яких слід вважати прибуток після оподаткування, оскільки природні ресурси, що є основою навколишнього природного середовища, переходять господарюючим суб'єктам шляхом сплати досить низькою суми природоохоронних платежів.

Соціальну складову інформативного забезпечення Балансу сталого розвитку варто доповнити інформацією щодо виконання своїх зобов'язань із працівниками та іншими особами-стейкхолдерами, які зацікавлені у деяких соціальних виплатах та забезпечень підприємства, що дозволяється НП(С)БО 1 [98] (табл. 4.9)

Таблиця 4.9

Статті-доповнення Балансу сталого розвитку сільськогосподарського підприємства*

Статті	Код рядка
Пенсійні зобов'язання	1505
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521
Благодійна допомога	1527
Страхові резерви	1530
у тому числі:	
резерв довгострокових зобов'язань	1531
резерв збитків або резерв належних виплат	1532
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650

* Джерело [98]

У Звіті про фінансові результати сталого розвитку вважаємо за потрібне окремим блоком виділити екологічні витрати, що виникають з умовної «виплати боргу природі», тобто витрати на заміщення невідновлюваних природних ресурсів іншими ресурсами, насамперед поновлюваними, що виражається в перевищенні собівартості відновлюваних ресурсів над вартістю використовуваних невідновлюваних

ресурсів, а також витрати на відновлення навколишнього середовища щодо обмеження причин забруднень та їх наслідків з метою досягнення екологічного балансу та збереження природного капіталу. Останню категорію витрат можна оцінити за вартістю заходів щодо усунення причин забруднення й відновлення деградованого середовища. Відсутність даних за рядком «Екологічні витрати» свідчить про нехтування підприємством еколого-економічних та соціальних наслідків діяльності, що, відповідно, не є видатками бюджету, або підприємству внаслідок господарювання у звітному періоді не було чого відновлювати стосовно до навколишнього середовища (що на практиці трапляється нечасто).

У підсумку, після вирахування з валового прибутку видатків на охорону довкілля буде отримано «валовий екологічно-інтегрований прибуток (збиток)», який, на наше переконання, слід відображати в окремому рядку в Звіті про фінансові результати сталого розвитку (додаток Є2).

Відтак, порівнюючи валовий прибуток до та після вирахування видатків на охорону довкілля, можна зробити висновок про ефективність діяльності аналізованого підприємства в контексті сталого розвитку.

У розшифровці окремих прибутків і збитків рекомендуємо виділити рядок, що стосується умовних екологічних витрат, а саме: «Штрафи, пеня та неустойки за порушення екологічного та соціально-законодавства й по заповненню завданих збитків».

Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та сучасний тренд сталого розвитку вимагають перегляду усталеної методики формування балансових показників і фінансових результатів діяльності підприємств. Сільськогосподарським підприємствам надано право вибору у формуванні цих показників з урахуванням екологічної та соціальної складової діяльності, що має вплив на зовнішнє і внутрішнє середовище. Агрохолдинги й інші великі аграрні підприємства мають достатньо ресурсів та можливостей формувати додаткові звіти про управління, які спрямовані на задоволення потреб стейкхолдерів у інформації. Але з іншого боку, малі та мікропідприємства потребують методичних розробок для таксономії фінансової звітності показниками сталого розвитку.

Важливим для подальших наукових пошуків є виявлення ризиків і контроль обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку

сільськогосподарських підприємств.

У розділі здійснено огляд сучасного стану та наведено перспективний прогноз розвитку концепції обліково-аналітичного забезпечення звітності сталого розвитку аграрних підприємств України, яка дає змогу вийти консервативним елементам традиційної звітності на новий якісно-кількісний рівень.

Виявлено, що сільськогосподарські підприємства Євразії та Південної Америки складають найбільше нефінансових звітів, що пояснюється концентрацією сільського господарства в цих регіонах. Щодо розподілу товаровиробників за розміром підприємства, то великі і середні підприємства — це переважно концерни та агрохолдинги, що є найбільшими землевласниками із загальним земельним банком від 50 тис. га оброблюваної площі, а малі підприємства — це не окремі господарства, а кооперативи або спілки кооперативів. В Україні підготовка нефінансових звітів все ще є прерогативою великих національних компаній та представництв міжнародних корпорацій.

За допомогою герменевтичного методу дослідження поняття звітності про сталий розвиток та його альтернатив (нефінансова, соціальна, корпоративна соціальна звітність) запропоновано три варіанти звітів про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства:

- звіт про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства, що є додатком до фінансового звіту та характеризується підготовкою окремого звіту за вибраною та загальноприйнятою системою чи стандартом;
- альтернативний звіт про сталий розвиток є окремим або стислим звітом про сталий розвиток;
- розширений фінансовий звіт, що є таксономією фінансової звітності.

Розроблена карта стейкхолдерів сільськогосподарського підприємства є базисом для формування механізму обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток і системи пріоритетних інтересів зацікавлених користувачів інформації та їх гармонізації з інтересами інших стратегічно важливих стейкхолдерів. Менеджери, або топ-менеджери сільськогосподарських підприємств, є завершальним ланцюгом у процесі складання фінансової та нефінансової

звітності, на яких покладено процес управління формуванням звітності про сталий розвиток.

Як свідчить практика обліку в Україні, відсутність аргументації та перцепції суспільством нових наукових парадигм, може зменшувати потребу ведення транспарентного бухгалтерського обліку. Завдає шкоди розвитку національної системи обліку сталого розвитку та його звітності зміна бухгалтерського обліку внаслідок наявності спотворених інформаційних систем: на рівні підприємств — примітивна подвійна бухгалтерія, на рівні держави (галузі) — сумнівна статистика, економічно необґрунтований податковий облік. Відсутність наукового бачення розвитку обліку сталого розвитку та звітності призводить до появи недосконалого законодавства та інших нормативних документів. Нова парадигма звітності про сталий розвиток забезпечить підвищення транспарентності обліково-аналітичного процесу формування звітності для власників і менеджерів сільськогосподарського підприємства — з одного боку, та процесу управління, що задовольняє вимоги стейкхолдерів — з іншого.

Безліч різних методик оцінки та прогнозування сталого розвитку, розроблені в останні десятиліття вищими навчальними закладами, громадськими організаціями, корпораціями та національними й міжнародними установами, варіюються від екологічних і соціальних стандартів до корпоративної соціальної відповідальності та кодексів передової практики, які застосовуються підприємствами, галузями та країнами. Розмаїття інструментів і методик сталого розвитку не надає найширшого вибору користувачам, що в кінцевому підсумку й призводить до апатії та пасивності керівництва у виборі шляху сталого розвитку. Отже, одним з основних завдань залишається впровадження комплексного підходу до аналізу всіх аспектів сталого розвитку як єдиного цілого й інтегрування в аграрний бізнес-простір або стратегії розвитку.

Межі стандарту повинні починатися з оцінки рівня всеосяжних аспектів сталого розвитку: визначення загальних принципів, методів і цілей для специфіки кожного виду сільськогосподарського виробництва. Структура стандарту може бути деталізована певним чином:

– *Загальні принципи та цілі застосування стандарту.* Ця частина стандарту складається з вступної частини з характеристикою особливостей галузі та виду господарської діяльності сільського господарства. Остаточо визначаються мета, цілі та результат

формування й представлення інформації про екологічну, соціальну та економічну діяльність сільськогосподарського підприємства.

– *Інструкції з формування складових сталого розвитку* передбачають загальні принципи та межі формування характерних індикаторів у таких напрямках як, використання природних і трудових ресурсів, визначення й розкриття інформації про стан сталого розвитку сільськогосподарського підприємства, стандартизація обліку сталого розвитку, тощо.

– *Керівництво з розкриття інформації про якісні характеристики та принципи підготовки звітності про сталий розвиток* складається з меж розкриття та формату звітності, одиниць виміру, варіантів оцінки, часових обмежень, і зрештою, прогнозів на майбутні періоди.

Формування концептуальної основи стандартизації обліку та звітності про сталий розвиток, кінцевою метою якого є звітність, дає можливість виокремити основні концепції, принципи, визначення та цілі. Результатом процесу стандартизації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств є фундаментальні принципи, які мають бути визначені галузевим стандартом та включати в себе методичні і методологічні, що базуються на науковому обґрунтуванні, виробничій спрямованості, повній інформативності.

Звітність про сталий розвиток у сільському господарстві є уніфікованою, верифікованою, документально оформленою інформацією щодо діяльності сільськогосподарського підприємства, що відображає його середовище функціонування, принципи та методи співробітництва зі стейкхолдерами, результати діяльності в соціальній, екологічній та економічній сферах з метою надання інформації у вигляді показників фінансового та нефінансового характеру на засадах сталого розвитку. Індикатори оцінки сталого розвитку сільськогосподарського підприємства складаються з сукупності облікової та аналітичної інформації в економічній, соціо-екологічній сфері діяльності за певний проміжок часу.

З дотриманням вимог національної стандартизації розроблено «Стандарт обліку та звітності про сталий розвиток для сільськогосподарських підприємств», як необхідний та вагомий інструмент управління якістю звітності про сталий розвиток сільськогосподарсь-

кого підприємства. Універсальність стандарту відкриває можливості для впливу на сучасні вимоги надання результатів діяльності аграрного підприємства незалежно від форми власності та розміру. Стандартизація звітності про сталий розвиток є інструментом досягнення оптимального рівня упорядкованості з метою досягнення узгодженості, функціонального призначення, усунення технічних бар'єрів та сприяння науково-технічній співпраці між підприємством і стейкхолдерами.

Адаптовано до специфіки аграрних підприємств балансовий метод відображення результатів сталого розвитку за допомогою таксономії у стандартизованих формах фінансової звітності: у формі 1 (Баланс) еко-соціальних видів активів, капіталу та зобов'язань; у формі 2 (Звіт про фінансові результати) еко-соціальних витрат та доходів, що дає можливість показувати у звітах валовий еко-соціальний прибуток (збиток) з метою оцінки діяльності сільськогосподарського підприємства щодо відповідності критеріям та вимогам суспільства до сталого розвитку.

РОЗДІЛ 5. РИЗИКИ ТА КОНТРОЛЬ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

5.1. Зміст, класифікація та трансформація ризиків обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку аграрних підприємств

Ризик розглядається як імовірність події, що вплине на цілі та результати, яка зазвичай вимірюється з позиції наслідків і вірогідності. Термін «управління ризиками» — стосується логічного й систематичного методу встановлення контексту, ідентифікації, аналізу, оцінки, обробки, моніторингу та передачі ризиків, пов'язаних із будь-якою діяльністю, функцією або процесом у такий спосіб, щоб організації могли мінімізувати втрати й максимізувати можливості. Опрацювання концепції сталого розвитку в сільському господарстві актуалізує визначення, класифікацію, трансформацію ризиків та їх управління для аграрних підприємств.

Ризик ототожнюється з можливими втратами та збитками, які є наслідком прийнятого рішення. Представники неокласичної теорії підприємницьких ризиків А. Маршалл та А. Пігу [191] стверджували, що суб'єкти підприємницької діяльності функціонують в умовах невизначеності й прибуток є динамічним показником з певним діапазоном очікуваних коливань. Ведення бізнесу відбувається за концепцією граничної корисності, що передбачає вибір найкращого варіанта інвестиційних вкладень, за яким коливання прибутку менші. Однак випадковість розглядалась як невід'ємна властивість економічних явищ, що не враховує можливість управління ризиком.

Розвиток неокласичної теорії ризику Дж.М. Кейнсом у його загальновідомій праці «Загальна теорія зайнятості, відсотка та грошей» [118] передбачає класифікацію підприємницьких ризиків:

- ризик підприємця або позичальника, який виникає через сумніви щодо отримання доходу, на який він розраховує;
- ризик кредитора, який може бути пов'язаний із сумнівом у чесності боржника, тобто з небезпекою навмисного банкрутства або інших спроб ухилення від виконання зобов'язань, чи з можливістю того, що розмір забезпечення виявиться недостатнім;

– визнання ризику, пов'язаного з можливою зміною цінності одиниці грошового стандарту, що було пояснено у праці Дж. Фон Неймана і О. Моргенштерна «Теорія ігор і економічна поведінка» [365].

Зауважимо, що ототожнення ризику винятково з можливими втратами припускає очевидні суперечності, адже якщо розглядати ризик у такий спосіб, що підприємницька діяльність є не вигідною для підприємця від самого початку. В умовах ринкової економіки власник підприємства, сповнений прагненням досягти стійкого розвитку бізнесу, усвідомлено йде на ризик, результатом якого можуть бути не тільки втрати, а й можливий прибуток, на максимізацію якого він спрямовує зусилля.

Визначення ризику, зокрема й підприємницького, за оглядом сучасних економічних джерел систематизовано в додатку Ж. З використанням методу дедукції здійснено класифікацію видів за різних ознак та відповідну чи загальну спрямованість діяльності суб'єкта підприємницької діяльності. В основному це стосується операційної діяльності та ризику недоотримання фінансового прибутку. Тобто за сучасних умов глобалізації сталого розвитку, в тому числі й у сільському господарстві, основними завданням обліково-аналітичної системи є виявлення, попередження, зменшення, розрахунку та передбачення ризику. В деяких класифікаціях наводяться до 30 різних видів підприємницьких ризиків [149; 150; 249; 386]. І.В. Чуприна виділяє декілька основних його видів: виробничий; інвестиційний та інноваційний; фінансовий; маркетинговий [381, с. 191], що в принципі охоплює всі види діяльності сільськогосподарського підприємства. Але в даному переліку, в як мінімум, не зазначений такий ризик як 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 непередбачені наслідки дії продукту (діяльності авт.) на навколишнє середовище [70]. 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 трединою концепцією є першим кроком на шляху визначення ризиків обліково-аналітичного забезпечення

сталого розвитку сільськогосподарських підприємств (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Класифікація економічних, екологічних та соціальних ризиків*

Критерії	Ризик		
	Економічний	Екологічний	Соціальний
Об'єкти ризику	Операційна, фінансова, інвестиційна діяльність та їх результати	Природне середовище (довкілля)	економічне, фінансове забезпечення людини (працівника), його здоров'я
Виникнення внаслідок	Економічної діяльності	Економічної та екологічної діяльності	Економічної та соціальної діяльності
Місце впливу (виникнення)	Внутрішнє, зовнішнє	Зовнішнє	Внутрішнє, зовнішнє
Імовірність керування ризиком	Висока	Середня	Середня
За сферами діяльності	Фінансовий, виробничий	природні	соціальні
За масштабами і розмірами	Локальний	Локальний, глобальний	Локальний, глобальний
За ступенем ризиконасиченості рішень	Оптимальний і максимальний	Середній, оптимальний і максимальний	Середній, оптимальний і максимальний
За часом ухвалення рішення	Ризик що випереджає, своєчасний	Своєчасний, запізнений	Своєчасний, запізнений
За характером наслідків	Спекулятивні	Чисті	Чисті

* Розроблено автором.

Класифікація економічних, екологічних та соціальних ризиків сталого розвитку охоплює всі сфери діяльності сільськогосподарських підприємств. Якщо ризик-менеджмент економічних факторів є найбільш прогнозованим і 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 загального оцінювання ризику» [83] оцінка ризику визначена як спільний процес ідентифікування, аналізування ризику та оцінювання ризику. Водночас у цьому документі наголошується, що термін «ризик» зазвичай використовується тільки з ймовірністю негативних наслідків, а в деяких ситуаціях ризик зумовлений можливістю відхилення від очікуваного результату або події. Стандартом введено термінологію, що визначає ризик і його використання. До того ж національним стандартом визначено межі загального оцінювання

ризиків, 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. 5.1).

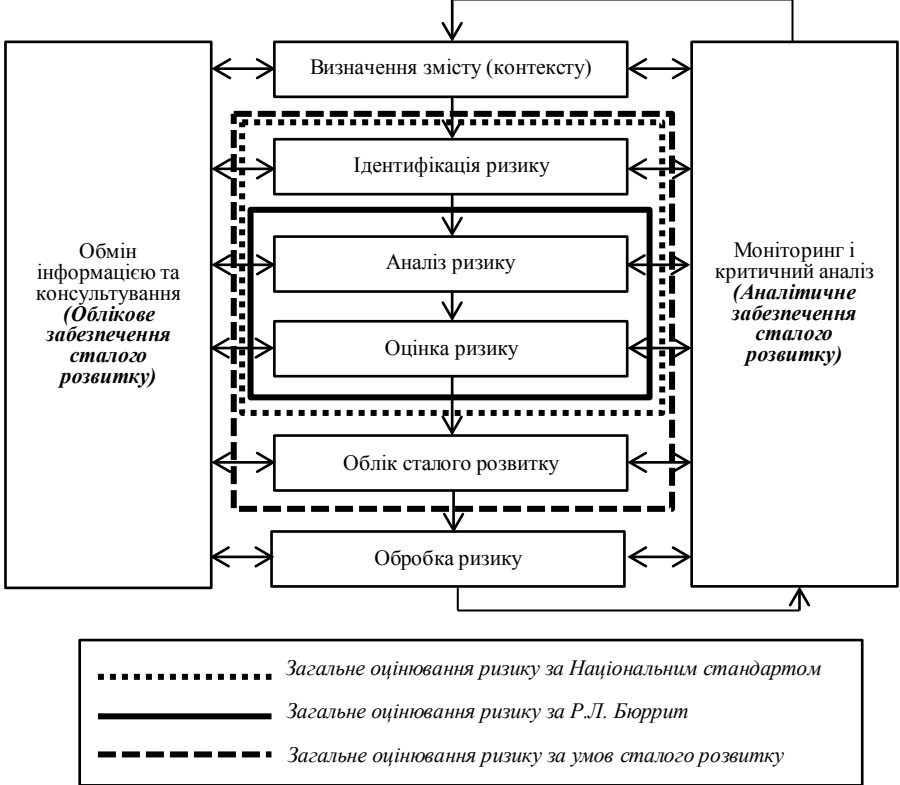


Рис. 5.1. Процес ризик-менеджменту обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку*

* Удосконалено на основі [83, 415].

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

– встановлення контексту — визначення політичного, соціального, екологічного, економічного, юридичного та фізичного середовища господарської діяльності підприємства;

– визначення всіх ризиків, пов'язаних з навколишнім середовищем (соціальним, екологічним) — окреслення джерел кожного ризику, коли, де, чому і як це може статися, хто може бути залучений і якими можуть бути його наслідки (окреслення джерел кожного ризику, аналіз причин, місця й часу прояву, виявлення осіб, причетних до настання несприятливої події та ймовірні наслідки);

– аналіз ризиків — визначення ймовірності та впливу кожного ризику, зважаючи на будь-які існуючі заходи контролю для виявлення або запобігання потенційним чи небажаним ризикам;

– оцінка й визначення пріоритетності ризиків — визначення ступеня контролю та рівня впливу, детермінація неприйнятних ризиків і ранжування їх за вартістю (збитками), вигодами та втратами;

– облік сталого розвитку — аналітичний інструмент при вирішальному оцінюванні ризиків сталого розвитку, що характеризується притаманними йому методами та об'єктами;

– обробка ризиків — визначення ефективних контрзаходів для зведення до мінімуму неприпустимих ризиків і/або їх вплив;

– постійний контроль і аналіз ризиків — періодичний моніторинг еко-соціального середовища, пов'язані з ними потенційні ризики, методи їх зниження і нівелювання, внесення коректив до кожного попереднього етапу.

Виходячи з тезису, що ототожнює невизначеність з ризиком, звертаємо увагу на те, що кожний учасник ринкових відносин приймає економічні рішення в умовах відсутності необхідної інформації в повному обсязі, що так само спричиняє невизначеність і зумовлює ризик. Безперечна важливість наукових праць Ф. Найта полягає в розмежуванні категорій «ризик» і «невизначеність», що дає вичерпне уявлення про ризики, які можна обчислити й об'єктивно оцінити ймовірність настання події — власне ризики, та усі інші є невизначеністю, оскільки характеризуються унікальністю ситуацій [204].

Дослідники обґрунтовують різні погляди на трактування понять невизначеності та ризику [64; 204; 268; 269; 394], які можна об'єднати у два підходи:

– інформаційний — ґрунтується на розумінні розбіжностей між ризиком і невизначеністю за критерієм доступності об'єктивної інформації про подію. Наявність даних про розподіл випадкової змінної для моделювання ризикованої події («вимірна невизначеність» або «ймовірнісна (стохастична) визначеність») детермінує використання категорії «ризик». Вживання терміна «невизначеність» буде виправданим у разі відсутності відомостей про результати та розподіл ймовірностей («незмірна невизначеність»);

– оціночний — ґрунтується на суб'єктивному розумінні результатів як різниці між ризиком і невизначеністю. Альтернативність розвитку події в майбутньому характеризує невизначеність, що призводить до вагань особи, яка приймає рішення, а ризик розглядається як несприятливий варіант розвитку та вимірюється величиною потенційних збитків (об'єктивна характеристика).

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

Обліково-аналітичне забезпечення ідентифікації ризиків підприємства Г.О. Ткачук визначає як систему збору, підготовки, реєстрації й обробки даних первинного, бухгалтерського фінансового, податкового, статистичного та управлінського обліку, а також дані аналітичних розрахунків та необлікової інформації з метою прийняття на їх основі управлінських рішень, направлених на забезпечення захисту економічних інтересів підприємства від зовнішніх і внутрішніх загроз [349, с. 83]. Тобто обліково-аналітичне забезпечення є не лише реєстратором та передавачем інформації, а й компонентом ризик-менеджменту підприємства.

Підприємницький ризик — наслідок невизначеності різноманітних факторів, які можна згрупувати за різними критеріями. Візьмемо за основу класифікацію, запропоновану Л.Н. Тепманом [353], яка всебічно відображає фактори, що впливають на підприємницький ризик підприємства: зовнішні (прямої та непрямої дії); внутрішні (об'єктивні та суб'єктивні) і систематизуємо ризики сталого розвитку зі спеціалізацією та спрямуванням АПК (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Ризики сталого розвитку АПК*

Види ризиків	Ризики сталого розвитку АПК			
	зовнішні		внутрішні	
	прямої дії	непрямої дії	об'єктивні	суб'єктивні
Економічні (операційні, фінансові, інвестиційні)	Нестабільність економічної політики; зміна кон'юнктури ринків; непередбачені дії контрагентів	Зміни в територіальному розподілі та належності	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 сталого розвитку	Система документообігу	Облікова політика підприємства та організація бухгалтерського обліку; дефіцит інформаційного забезпечення	Правовстановлюючі документи

* Розроблено автором.

Наведений перелік (див. табл. 5.2) не вичерпує варіанти ризиків сільськогосподарського підприємства, орієнтованого на сталий розвиток. Вичерпний перелік слід визначати відповідно до 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, загально-

го впливу та обліково-аналітичного забезпечення. Останні можна узагальнити наступним визначенням — сукупність суб’єктивних та об’єктивних ризиків обліку й аналізу, що виявляють вплив прямої та непрямой дії на сталий розвиток сільськогосподарського підприємства.

Фінансові та нефінансові потреби підприємства досліджуваної галузі з метою 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’якшується тиск 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. 5.2).

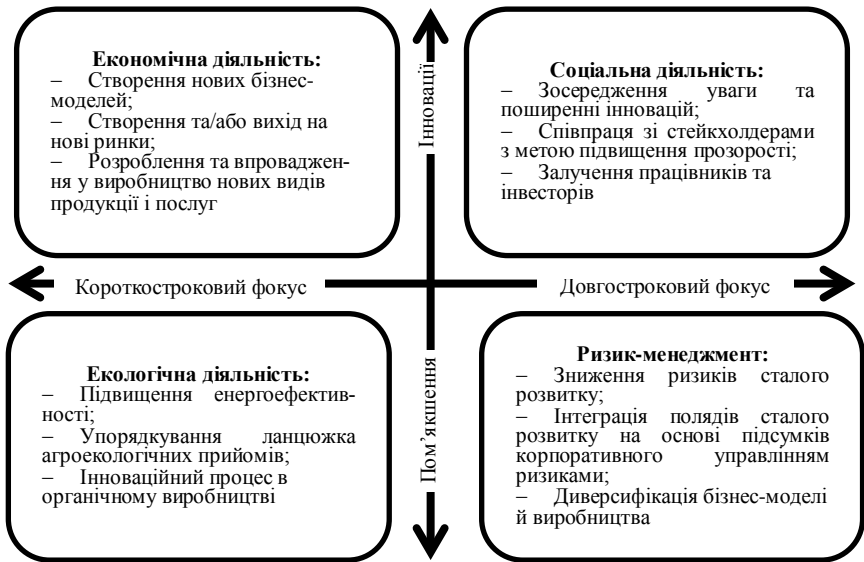


Рис. 5.2. Управління інноваційною діяльністю сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Отже, ключовими факторами ризику, що впливають на рівень

сталого розвитку господарської діяльності аграрного підприємства, які загалом несприятливо позначаються на результатах його підприємницької активності, є соціальні, екологічні та економічні. Серед них визначальними вважаємо: некомпетентність, відсутність досвіду, знань й оперативної ділової активності, нерозумний ризик, надмірна довірливість у відносинах 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 й управлінської звітності сільськогосподарських підприємств, та, зі свого боку, позначається на прийнятті управлінських рішень щодо виробництва і 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 у галузі обліку. Питання управління ризиками не є першочерговим завданням чинного законодавства України у сфері бухгалтерського обліку, що пояснюється відсутністю категорії «ризик» серед об'єктів бухгалтерського обліку. Тільки окремі положення національних бухгалтерських стандартів містять інформацію про ризик і невизначеність, яка впливає на облік майна і зобов'язань, а також повинна розкриватися в бухгалтерській фінансовій та нефінансовій звітності.

Вимоги до інформації про ризики й невизначеності, яка підлягає розкриттю в бухгалтерській фінансовій та нефінансовій звітності, містяться в низці бухгалтерських нормативних документах:

– у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [254] встановлено, що звіт про управління (звіт про сталий розвиток — авт.) повинен містити фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики й невизначеності його діяльності;

– НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [98] зобов'язує організацію до констатації невизначеності й опису передумов її настання, а у разі значної невизначеності — пояснення

недотримання принципу безперервності діяльності й обрання відповідних методів оцінки;

– у П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [363] наведено низку визначень, пов'язаних із ризиками фінансової діяльності підприємства: валютний, відсотковий, кредитний, грошового потоку, ліквідності, ринковий, ціновий та хеджування. До того ж, визначається обов'язковість опису даних ризиків у примітках до фінансової звітності;

– у П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [31] зазначено, якщо є невизначеність, що слугувала перешкодою в попередніх періодах отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом, то дохід і витрати, пов'язані з виконанням цього контракту, визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений;

– у П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [361] встановлюється один із критеріїв визначення окремої частини діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших характерними для цієї діяльності ризиками.

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

Вимоги до інформації про ризики, їх визнання і відображення в обліку та звітності можна розділити на три групи. Це інформація, пов'язана з:

- формуванням облікової політики;
- поданням і розкриттям інформації у звітності;
- методами бухгалтерського обліку, що застосовуються щодо певних об'єктів.

Слід зазначити спрямованість вимог міжнародних стандартів на відображення ризиків (додаток 3) та інформації про майбутній розвиток організації, що притаманно й вітчизняним стандартам.

Ризики, властиві системі обліково-аналітичного забезпечення загалом, характерні й обліково-аналітичному забезпеченню управлін-

ня сталим розвитком сільськогосподарських підприємств. Із загально-економічного погляду залежність сталого розвитку підприємств від навколишнього середовища, соціальної сфери та економічного середовища дозволяє увиразнити специфічні критерії класифікації ризиків (додаток И).

Трансформація класифікаційних видів ризику управління розвитком сільськогосподарських підприємств дозволяє акцентувати увагу на впливові ризиків на сталий розвиток організації (додаток З)

Якщо визначити критерії сталого розвитку традиційного сільськогосподарського підприємства на перспективу, то, дотримуючись основних постулатів сталого розвитку, можна виділити три сфери, аналіз яких дає можливість дати оцінку супутніх їм ризиків:

- аналіз беззбитковості продажів і зони безпеки підприємства;
- аналіз фінансового та операційного важеля;
- аналіз імовірності банкрутства.

На думку Т.А. Гоголь [61] та В.І. Кузь [158], орієнтація бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту на забезпечення перспективи розвитку суб'єкта господарювання передбачає вдосконалення теоретико-методологічного підґрунтя, інструментарію, що забезпечує єдність операційної (поточної), фінансової та інвестиційної діяльності, оперативних, поточних і стратегічних методів обліку й аналізу, зміни співвідношень внутрішньої звітності юридичної особи та її консолідованої звітності.

Застосування аналітичних процедур як алгоритму оцінки ризику здійснюється з метою ідентифікації незвичайних (надзвичайних) подій або показників, коефіцієнтів і тенденцій при складанні фінансової та нефінансової звітності та дозволяють сформувати очікування (оцінки бухгалтера й аудитора) щодо існування певних взаємозалежностей.

Аудитор враховує результати таких процедур разом з іншою зібраною інформацією при визначенні ризику суттєвого викривлення, виходячи з очікувань і ґрунтуючись на порівнянні їх з показниками звітності та аналітичними коефіцієнтами, розрахованими у процесі аналізу. Надалі, при отриманні додаткової інформації ці оцінки можуть уточнюватися. Основні аналітичні процедури на стадії планування аудиту пов'язані з аналізом фінансової та нефінансової

звітності клієнта за аналізований період. Для цих цілей використовуються традиційні методи фінансового аналізу звітності:

- аналіз змін із плином часу показників бухгалтерської звітності й відносних коефіцієнтів, пов'язаних з ними;
- перехресна перевірка кореспондуючих показників звітності.

Під час аналізу тимчасових змін зазвичай застосовується поєднання методів горизонтального й вертикального аналізу фінансової звітності з використанням коефіцієнтів ліквідності, платоспроможності, рентабельності й оборотності та їх порівняння зі значеннями за попередній період або середньогалузевими. Останнім часом, особливо щодо звітності, підготовленої за МСФЗ, використовуються показники, що характеризують покриття витрат організації за рахунок прибутку та грошових потоків, наприклад:

- коефіцієнт покриття відсотків — дорівнює відношенню фінансового результату до оподаткування до витрат на виплату відсотків. Чим вище цей показник, тим надійніша гарантія оплати процентних платежів за рахунок прибутку, тобто власних коштів організації;

- коефіцієнт покриття постійних витрат — дорівнює відношенню фінансового результату до оподаткування до постійних грошових витрат (на виплату відсотків й обслуговування інших фіксованих зобов'язань). Чим вище цей показник, тим надійніша гарантія оплати постійних грошових витрат за рахунок грошових потоків організації (виручки та інших доходів).

М.В. Мельник і В.Г. Когденко відзначають, що проблеми аналізу слід розглядати з позиції єдності методології бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту — комплексу процедур для оцінки достовірності звітності, які складаються з моніторингу поточного стану організації з метою оцінки безперервності діяльності та ефективності менеджменту та прогнозу розвитку організації в найістотніших аспектах діяльності: фінансовому, виробничому ринковому [195, с. 5]. Основними передумовами підвищення ролі аналітичних процедур, на думку авторів, є:

- необхідність кваліфікованого розуміння бізнесу клієнта, галузі його діяльності; закономірностей бізнесу та взаємозв'язку між показниками, які його характеризують;
- вимоги до зниження трудомісткості аудиту та концентрації

уваги на найбільш важливих моментах і «зонах ризику»;

– нагальність специфічних завдань з використанням аналітичних процедур, зокрема оцінки ефективності менеджменту організації та здатності підприємства безперервно продовжувати свою діяльність.

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 — ризик-менеджмент обліково-аналітичного забезпечення. У цьому контексті достовірність звітності — це адекватне відображення в ній економічних явищ не за формою, а за змістом. Третій аспект — звітність, достовірна з позиції бухгалтерського обліку, може містити істотні економічні спотворення.

Нове уявлення про формування чотирирівневої парадигми ризик-менеджменту в умовах безперервності діяльності пропонує Т.О. Тарасова. У цій парадигмі четвертий рівень — це безперервний ризик-менеджмент, що збільшує вартість бізнесу в умовах сталого розвитку. До того ж автором відзначено, що сформоване в межах нової парадигми управління ризиками обліково-аналітичне забезпечення можна розглядати як систему цілеспрямованого впливу на всі види ризику [346, с. 177–178]. Вірогідно, єдиними обмеженнями впливу обліково-аналітичного забезпечення на інтегрований комплекс ризиків можна вважати недосконалість чинних стандартів бухгалтерського обліку та недобросовісність дій зацікавлених осіб (представників керівництва або власника). Відповідно, ці два зовнішні та внутрішні фактори визначають весь процес обліково-аналітичного забезпечення ризик-менеджменту.

У західних підприємствах успішно впроваджено модель ризик-менеджменту або комплексний ризик-менеджмент (enterprise — wide risk management — EWRM) [427]. Особливість цієї моделі полягає у всеосяжності системи управління ризиками й координації за різними рівнями менеджменту з особливою культурою поводження 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 [47, с. 286, 117, с. 74].

Необхідно відзначити, що спотворення звітності, що виникають унаслідок 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, дає змогу дозволяє отримати тільки загальну оцінку фінансового стану підприємства, 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 має бути доповнений аналізом наслідків ризиків та їх впливу на капітали підприємства, а також аналізом ефективності витрат на зниження ризиків. Для аналізу наслідків ризиків у бухгалтерському обліку доцільно використовувати як абсолютні, так і відносні кількісні показники (рис. 5.3).

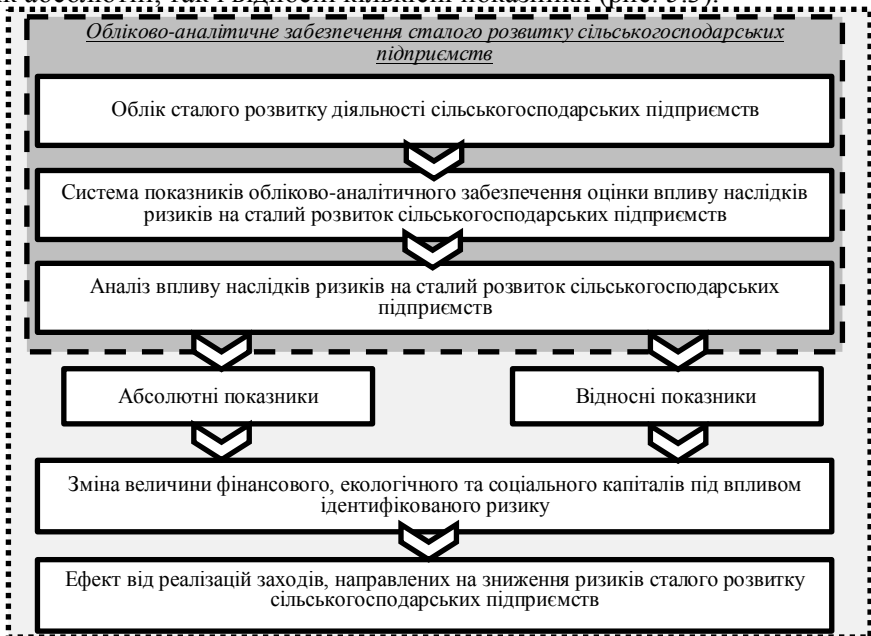


Рис. 5.3. Система обліково-аналітичного забезпечення ризик-менеджменту сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Варто наголосити на доцільності аналізувати ті види ризиків в обліку сталого розвитку, наслідки яких підлягають 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 зумовлюється 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) [426] до обліково-аналітичного забезпечення ризик-менеджменту сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, що передбачає такі складові: характеристика внутрішнього середовища, постановка мети та цілей, діагностика ризику (виявлення й оцінка), реагування на ризик, управління ризиком і 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. 5.4).

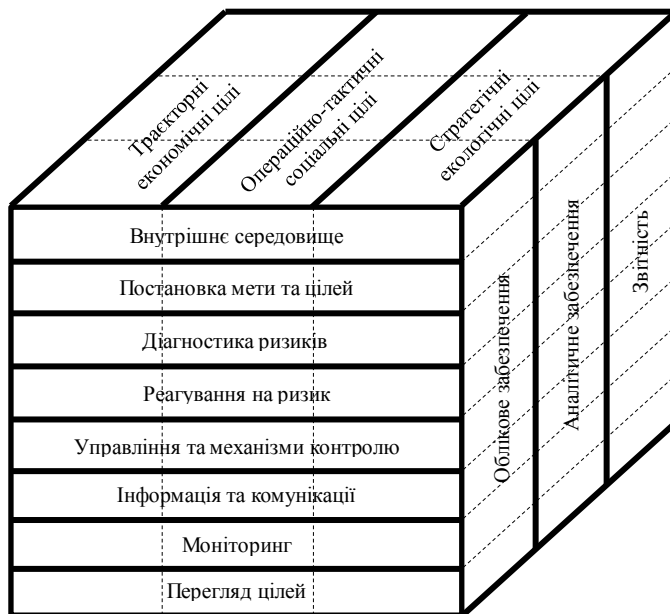


Рис. 5.4. Матричний куб обліково-аналітичного забезпечення ризик менеджменту сталого розвитку сільськогосподарських підприємств

* Розроблено автором.

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 в режимі реального часу залежно від перегляду точкових операційних цілей кожної його складової. Верхня грань має різний набір цілей сталого розвитку. Траекторні економічні цілі характеризуються, наприклад, збільшенням прибутку підприємства, а операційно-тактичні цілі соціального забезпечення — підвищенням продуктивності праці та мотивованої заробітної плати, кваліфікації працівників, формуванням позитивного іміджу підприємства, створенням відповідних умов праці та дозвілля тощо. Стратегічні екологічні цілі спрямовані, насамперед, на зменшення викидів забруднювальних

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» дає змогу уточнити місце та послідовність досягнення цілей підприємницького середовища.

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 визначають поточну ринкову 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.

Вважаємо за потрібне проаналізувати наслідки майнових, виробничих, комерційних, еко-соціальних ризиків, ризиків виникнення надзвичайних ситуацій, оскільки їх результати можуть істотно вплинути на підсумковий фінансовий результат, величину капіталів сільськогосподарського підприємства і загалом на його сталий розвиток. До того ж, інформацію про надзвичайні доходи та витрати (зокрема й еко-соціальні) підприємства повинні розкривати в примітках (пояснювальній записці) до бухгалтерської звітності при формуванні таксономії балансу та звіту про фінансові результати сталого розвитку. Інша інформація знаходить своє відображення зазвичай тільки в бухгалтерському обліку, що ускладнює аналіз її наслідків для зовнішніх користувачів.

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, відповідно їх впливу на капітал, що зумовлюється неможливістю точної оцінки прямих наслідків таких ризиків. Щодо 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 за доцільне 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 можуть точно оцінюватися.

Цілком доречно є проведення аналізу ефективності витрат на зниження ризиків, зокрема підприємницьких та обліково-аналітичних. До витрат на зниження підприємницьких ризиків слід віднести витрати на страхування, що дає змогу знизити певні види підприємницьких ризиків до припустимого 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 проілюструє рис. 5.5:

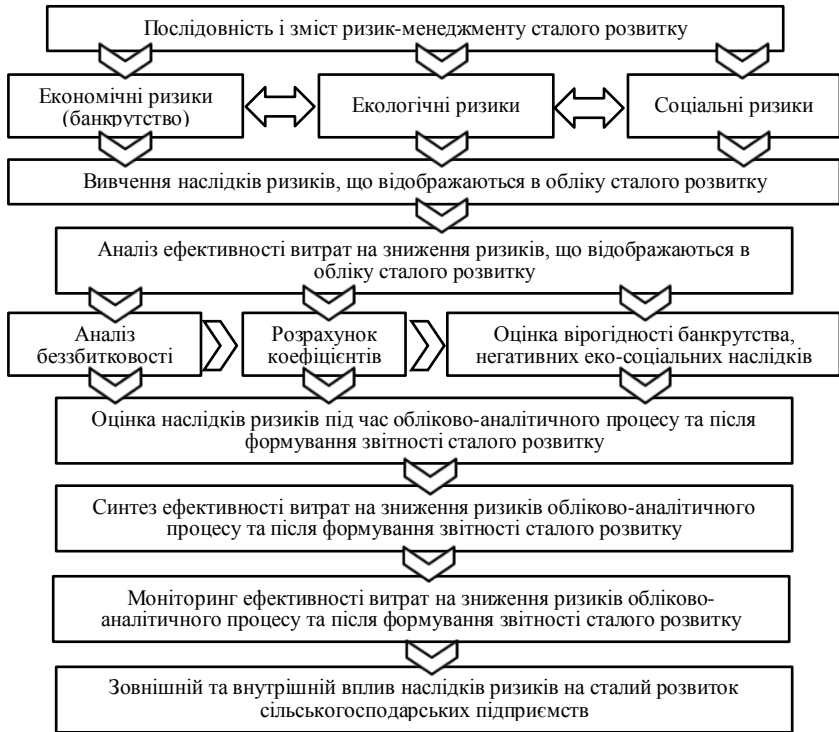


Рис. 5.5. Напрямки обліково-аналітичного забезпечення та ризик-менеджменту досягнення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

У цілому всі напрямки тісно взаємозв'язані, 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 їхніми видами дають можливість ефективно організувати політику управління ризиками в підприємстві й визначити конкретні запобіжні заходи для удосконалення обліково-аналітичного забезпечення та сталого розвитку підприємства.

За нашим аналізом ризик-менеджменту обліково-аналітичного забезпечення щодо вектора сталого розвитку сільськогосподарських

підприємств постає можливість сформулювати низку дефініцій у даному напрямку.

Ризики сталого розвитку сільськогосподарського підприємства — це ймовірності несприятливих наслідків (загроз) втрати сільськогосподарським підприємством частини своїх фінансових і 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 і 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 за допомогою інструментарію обліково-аналітичної системи.

Динамічність і невизначеність бізнес-середовища аграрних підприємств зобов'язує менеджерів впроваджувати комплексну систему ризик-менеджменту в 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 і готовності до управління ними із застосуванням координованих складних методів. Ефективне управління ризиками сталого розвитку є обов'язковим елементом управління діяльністю сільськогосподарського товаровиробника, а ризик-

менеджмент — характерним об'єктом обліково-аналітичного забезпечення.

5.2. Організація аналізу виявлення ризиків сталого розвитку при формуванні показників оцінки збереження капіталу сільськогосподарських підприємств

Існує безліч моделей діагностики впливу ризиків на фінансово-економічний стан підприємства з використанням різних показників, розрахованих на основі бухгалтерської звітності. Водночас під час аналізу фінансово-економічного стану агропідприємств часто не зважають на особливості галузево-регіональної специфіки й, насамперед, на принципи сталого розвитку, а в нормативних документах нерегламентовано галузеві нормативи, а повсюдно відсутні взагалі. З огляду на це на основі такого аналізу важко зробити однозначний висновок про сталий розвиток через відмінності підприємств агропромислового комплексу за організаційно-технічної специфікою, цілями та стратегіями, охопленням ринкового сегмента, фазами життєвого циклу тощо. Для запобігання одержання сумнівних результатів аналізу впливу ризиків на сталий розвиток необхідно застосовувати комплекс різних моделей з оптимальною кількістю коефіцієнтів, враховуючи специфіку АПК.

Тому аналіз впливу обліково-аналітичних ризиків на формування показників оцінки сталого розвитку сільськогосподарських підприємств необхідно проводити в кілька етапів: діагностика ризику ймовірного банкрутства, оцінка наслідків ризиків та аналіз ефективності витрат на антиризикові заходи в бухгалтерському обліку. З одного боку, вищенаведені етапи мають охоплювати оцінку ризиків економічного, екологічного та соціального характеру, а з іншого — не бути трудомісткими та вартісними. До того ж процес аналізу ризиків сталого розвитку для сільськогосподарських підприємств повинен ґрунтуватися на таких принципах, передусім як точність, вимірність та інших принципах бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Обліково-аналітична модель як підґрунтя для формування звітності сталого розвитку сільськогосподарських підприємств залежить від вибору бази оцінки й концепції збереження капіталу (фінансової або фізичної). Згідно з фінансовою концепцією капіталу інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність, капітал є синонімом

чистих активів або власного капіталу суб'єкта господарювання. Відповідно до фізичної концепції капіталу, як-от: виробнича потужність, капітал розглядається у вигляді продуктивності суб'єкта господарювання, вимірюваної, наприклад, одиницями виробленої за день продукції [133]. Перевагою моделі фінансової концепції, яка відображає зміни капіталу у фінансових (монетарних) показниках є зрозумілість показників і доступність процедури аналізу для менеджерів та стейкхолдерів сільськогосподарських підприємств.

Для аналізу фінансово-економічного стану, ризику виникнення збитків та ймовірності банкрутства можна скористатися загальноприйнятими в економічному аналізі способами:

1. Аналіз беззбитковості продажів має на меті з'ясування безприбуткового обороту та запасу фінансової міцності як різниці між фактичним і пороговим обсягом продажів. Метод передбачає розрахунок критичного рівня постійних і змінних витрат та граничної ціни на одиницю продукції. Рівень даних показників може бути визначений графічним або аналітичним способом.

2. Аналіз фінансових коефіцієнтів передбачає визначення ліквідності, фінансової стійкості й рентабельності задля виявлення можливостей організації для відшкодування боргів, співвідношення власного та позикового капіталу, ефективності використання власного оборотного капіталу, зокрема ресурсів, підприємством. Кількісне та якісне наповнення даного блоку аналізу має здійснюватися з огляду на особливості діяльності аналізованого підприємства.

Перший спосіб охоплює й оцінку ймовірності банкрутства підприємства переважно з використанням дискримінантних факторних моделей. У закордонній практиці для передбачення банкрутства широко використовуються багатфакторні моделі Альтмана, що дозволяє прогнозувати банкрутство на п'ятирічний період з точністю до 70%. [22, с. 481].

Важливо відзначити, що жодна з існуючих моделей прогнозування ймовірності банкрутства не може дати абсолютно точного результату, оскільки ґрунтується на результатах дослідження вибіркового даних, отриманих у підприємствах у визначений період часу й певних галузей. Тому при виборі моделі необхідно зважати на специфіку діяльності підприємства, зокрема аграрного сектору зі змінними циклами виробництва, сезонністю, циклічністю тощо.

Конкретний набір показників для аналізу визначається залежно

від завдань аналізу й об'єкта дослідження. Для практичної реалізації завдань дослідження нами було відібрано низку загальноприйнятих в економічному аналізі показників (додаток К).

Власні наукові надбання та попередні дослідження у цій сфері розкривають резервний капітал як інструмент запобігання ризику ймовірного банкрутства в системі управління. Обов'язковість формування резервного капіталу в низці випадків передбачено законодавством Законів України «Про господарські товариства» [256] та «Про акціонерні товариства» [253] або є ініціативою підприємства. Створення резервного капіталу не впливає на сукупну величину капіталу організації, однак воно є індикатором необхідності захисту організації від можливих збитків.

Аналіз наслідків ризиків в обліку сталого розвитку передбачають способи й прийоми, що дають змогу виявити вплив кожного виду (або кожної групи) ризиків на показники діяльності організації та, передусім, на капітал. Для аналізу наслідків впливу ризиків на капітал сільськогосподарського підприємства можна використовувати систему абсолютних показників, наведену у табл. 5.3.

Таблиця 5.3

Абсолютні показники зміни величини капіталу під впливом ідентифікованих ризиків*

Вид ризику, наслідки якого відображаються в обліку сталого розвитку	Позначення	Економічна сутність показника	Характеристика наслідку впливу ризику на сталий розвиток
1	2	3	4
Ризик зміни вартості активів	ΔК1	Характеризує зміну величини капіталу з огляду на зміну вартості активів під впливом факторів зовнішнього середовища	Сума курсових різниць, змін резерву сумнівних боргів, резерву під знецінення фінансових вкладень, поточної ринкової вартості фінансових вкладень, матеріальних цінностей, основних засобів, нематеріальних активів
Ризик недостатності створених резервів на покриття витрат	ΔК2	Характеризує зміну величини капіталу в зв'язку з недостатністю (надмірністю) резервів майбутніх витрат	Різниця між сумою створених резервів майбутніх і фактичних витрат, зокрема витрат не забезпечених резервами
Ризик втрати майна	ΔК3	Характеризує зміну величини капіталу внаслідок втрат, нестач розкрадань майна	Величина виявлених і зареєстрованих на рахунках бухгалтерського обліку майнових втрат

Продовження таблиці 5.3

1	2	3	4
Комерційний ризик	ΔК4	Характеризує зміну величини капіталу у зв'язку з втратами в процесі продажу продукції, товарів, робіт, послуг	Сума збитків від втрати й псування товарів на складах, під час транспортування, втрат від заміни неякісних товарів, штрафів, пені та неустойок за порушення умов господарських договорів та інші, що виникають в процесі продажу товарів і послуг
Виробничий ризик	ΔК5	Характеризує зміну величини капіталу внаслідок відхилень від нормального виробничого процесу	Сума втрат від браку у виробництві, а також відхилень у собівартості готової продукції
Ризик надзвичайних ситуацій	ΔК6	Характеризує зміну величини капіталу під впливом наслідків надзвичайних ситуацій	Різниця між втратами від надзвичайних ситуацій та надзвичайними доходами
Екологічний та соціальний ризик	ΔК7	Характеризує зміну величини капіталу в зв'язку із завданням шкоди навколишньому середовищу	Сума витрат на відшкодування шкоди у зв'язку із завданням шкоди навколишньому середовищу
Бухгалтерський (інформаційний) ризик	ΔК8	Характеризує зміну величини капіталу під впливом ризиків, зумовлених особливостями ведення бухгалтерського обліку організацією	Вартість наслідків ризиків від зміни облікової політики та ризиків, перекручування інформації, розкритих у бухгалтерському обліку

* Розроблено автором.

Фінансові ризики, які відображаються в бухгалтерському обліку, можна класифікувати як ризики, пов'язані зі зміною вартості активів, і ризики, пов'язані зі здійсненням майбутніх витрат. Наслідки ризиків, пов'язаних зі зміною вартості матеріально-виробничих запасів, дебіторської заборгованості та фінансових вкладень, відображаються в бухгалтерському обліку за допомогою створення оціночних резервів у разі зниження вартості (знецінення) активу за умови, що створений резерв збільшує розмір інших витрат. Надалі сума створеного резерву може бути відновлена, що збільшує суму інших доходів організації. Зміна вартості окремого об'єкта під впливом такого ризику не може бути сприятливою, однак вплив наслідків ризику на величину капіталу в різних звітних періодах може мати як позитивний, так і негативний характер. Це зумовлюється тим, що в будь-яких періодах

сума створюваних резервів може перевищувати суми відновлених, а в інших — навпаки.

Зміна вартості основних засобів і нематеріальних активів відображається в бухгалтерському обліку за допомогою переоцінки, результати якої впливають на показники додаткового капіталу й нерозподіленого прибутку. Підсумком переоцінки може стати як збільшення, так і зменшення вартості основних засобів і нематеріальних активів та, відповідно, вартості капіталу сільськогосподарського підприємства.

Вплив валютного ризику показують у бухгалтерському обліку як курсові різниці, що виникають у результаті коливань курсів валют щодо вартості грошових коштів та зобов'язань в іноземній валюті. Позитивні курсові різниці зумовлюють збільшення фінансових доходів, негативні — зростання фінансових витрат, за винятком курсових різниць при здійсненні внесків до статутного капіталу в іноземній валюті, що викликають зміни додаткового капіталу.

Крім того, ризикованими можуть бути і фінансові вкладення, за якими визначають поточну ринкову вартість, зміна якої відображається в бухгалтерському обліку в складі фінансових та інших витрат. Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [362] коригування вартості фінансових вкладень можна проводити щомісяця або щокварталу.

Для з'ясування зміни величини капіталу під впливом наслідків ризику від зміни вартості активів скористаймося наступною формулою:

$$\Delta K1 = \Delta P_{MC} + \Delta P_{FB} + \Delta P_{CB} + \Delta OC_{PO} + \Delta HMA_{PO} + \sum KP + \Delta FB, \quad (5.1)$$

де ΔP_{MC} — різниця між загальною величиною створеного резерву під зниження вартості матеріальних цінностей і загальною величиною відновленого резерву під зниження вартості матеріальних цінностей за всіма видами матеріальних цінностей за аналізований період; ΔP_{FB} — різниця між загальною величиною створеного резерву під знецінення фінансових вкладень і загальною величиною відновленого резерву під знецінення фінансових вкладень за всіма фінансовими вкладеннями за аналізований період; ΔP_{CB} — різниця між загальною величиною створеного резерву сумнівних боргів і загальною величиною відновленого резерву сумнівних боргів за аналізований період; ΔOC_{PO} — зміна вартості основних засобів у результаті переоцінки; ΔHMA_{PO} — зміна вартості нематеріальних активів у результаті переоцінки; $\sum KP$ — загальна сума курсових різниць за всіма видами активів і зобов'язань, виражених в іноземній валюті за аналізований період; ΔFB — сума змін поточної ринкової вартості всіх видів фінансових вкладень, за якими визначається поточна ринкова вартість, відображена в бухгалтерському обліку за аналізований період.

Висока вірогідність виникнення певного виду витрат у майбутньому є підставою для створення резерву майбутніх витрат, що використовується відповідно до того, як здійснюються фактичні витрати. Ризик полягає в тому, що сума створеного резерву відрізнятиметься від фактичних витрат. Наслідком ризиків, пов'язаних зі здійсненням майбутніх витрат, є як недовикористання резерву, так і недостатність зарезервованих коштів, що призведе до використання додаткових засобів. До того ж, відновлення суми невикористаного резерву спричинює зростання величини капіталу, а залучення додаткових коштів на покриття витрат — зниження величини капіталу. Зміну величини капіталу під впливом наслідків ризиків, пов'язаних зі здійсненням майбутніх витрат, можна представити формулою:

$$\Delta K2 = \sum P_{\text{ПРi}} - \sum \Phi_{\text{Рi}}, \text{ або } \Delta K2 = P_{\text{ПРi}} - \Phi_{\text{Рi}}, \quad (5.2)$$

де $\sum P_{\text{ПРi}}$ — загальна сума (величина) створених резервів майбутніх витрат усіх видів за аналізований період; $\sum \Phi_{\text{Рi}}$ — фактичний розмір витрат за всіма видами створених раніше резервів за аналізований період.

Суму збитків від наслідків ризиків, як-от: майнові, виробничі, комерційні, екологічні можна визначити на підставі відповідних даних бухгалтерського обліку та звітності. Вплив на величину капіталу наслідків майнових ризиків:

$$\Delta K3 = \sum П, \quad (5.3)$$

де $\sum П$ — загальна сума втрат, розкрадань і нестач майна за період, за винятком втрат у межах норм природних втрат, розкрадань і нестач, стягнутих з винних осіб.

Зміна величини капіталу під впливом наслідків комерційних ризиків:

$$\Delta K4 = \sum ПК, \quad (5.4)$$

де $\sum ПК$ — збитки від втрати й псування товарів на складах, під час транспортування, втрати від заміни неякісних товарів, штрафи, пені та неустойки за порушення умов господарських договорів та інші, що виникають у процесі продажу товарів і послуг.

Вплив на величину капіталу наслідків виробничих ризиків:

$$\Delta K5 = \sum B + \sum \Delta H, \quad (5.5)$$

де ΣB — загальна сума втрат, спричинена браком та його усуненням за вирахуванням суми, стягнутої з працівників за брак; $\Sigma \Delta H$ — сума відхилень фактичної собівартості готової продукції від нормативної.

Зміна величини капіталу під впливом наслідків надзвичайних ситуацій:

$$\Delta K6 = \sum HC - \sum HD, \quad (5.6)$$

де ΣHC — загальний розмір втрат або (загальна сума збитків) у зв'язку з виникненням надзвичайних ситуацій, зокрема еко-соціального характеру, та витрат на усунення їх наслідків; ΣHD — загальна сума надзвичайних доходів, як-от: благодійні надходження, страхові відшкодування, доходи від оприбуткування металобрухту, цінних відходів та ін.

Вплив на величину капіталу наслідків екологічних та соціальних ризиків:

$$\Delta K7 = \sum EC, \quad (5.7)$$

де ΣEC — сума витрат на відшкодування шкоди у зв'язку із завданням шкоди еко-соціальному середовищу.

Крім того, деякі наслідки бухгалтерських (інформаційних) ризиків також відображають в обліку та звітності. До них можна віднести наслідки ризиків облікової політики, а саме: результат від зміни способів ведення обліку, наслідки ризиків перекручування інформації, зокрема сплачені штрафи, пені та неустойки за порушення законодавства відображають у бухгалтерському обліку та їх можна бути достовірно оцінити.

$$\Delta K8 = \sum OP + \sum PI, \quad (5.8)$$

де ΣOP — сума наслідків ризиків зміни облікової політики; ΣPI — сума наслідків ризиків перекручування інформації.

Загальна вартість впливу наслідків ризиків у бухгалтерському обліку на сталий розвиток сільськогосподарського підприємства визначається додаванням усіх видів ризиків та їх наслідків, що відображаються в обліку сталого розвитку:

$$\Delta Ki = \sum \Delta Ki. \quad (5.9)$$

Також, з метою аналізу впливу наслідків ризиків в обліково-аналітичному забезпеченні на величину капіталу, доцільно розраховувати відносні показники (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Відносні показники зміни величини капіталу під впливом ідентифікованих ризиків*

Показник	Позначення	Економічна сутність показника	Методика розрахунку
Відносна зміна величини капіталу за рахунок впливу і-го виду ризику в бухгалтерському обліку	K_{P_i}	Характеризує відносну зміну величини капіталу під впливом наслідків і-го виду ризику в бухгалтерському обліку	Визначається відношенням зміни величини капіталу під впливом наслідків і-го виду ризику в бухгалтерському обліку до величини капіталу
Відносна зміна величини капіталу за рахунок впливу всіх видів ризиків у бухгалтерському обліку	K_P	Характеризує відносну зміну величини капіталу за рахунок впливу наслідків всіх видів ризиків у бухгалтерському обліку	Визначається відношенням зміни величини капіталу під впливом наслідків усіх ризиків у бухгалтерському обліку до величини капіталу
Частка зміни величини капіталу під впливом наслідків і-го виду ризику в бухгалтерському обліку в загальній зміні величини капіталу	$D_{K_i}^P$	Характеризує частку зміни величини капіталу під впливом наслідків і-го виду ризику в бухгалтерському обліку в загальній зміні величини капіталу	Визначається відношенням зміни величини капіталу під впливом наслідків і-го виду ризику в бухгалтерському обліку до загальної зміни величини капіталу за звітний період
Частка зміни величини капіталу під впливом наслідків усіх ризиків у бухгалтерському обліку в загальній зміні капіталу	D_K^P	Характеризує частку зміни капіталу під впливом наслідків усіх ризиків у бухгалтерському обліку в загальній зміні величини капіталу	Визначається відношенням зміни капіталу під впливом наслідків усіх видів ризиків у бухгалтерському обліку до загальної зміни величини капіталу за звітний період
Частка зміни величини капіталу під впливом наслідків і-го виду, ризику в бухгалтерському обліку в зміні величини капіталу під впливом усіх ризиків у бухгалтерському обліку	$D_{P_i}^P$	Характеризує частку зміни величини капіталу під впливом наслідків і-го виду ризику в бухгалтерському обліку в зміні величини капіталу під впливом усіх ризиків у бухгалтерському обліку	Визначається відношенням зміни величини капіталу під впливом наслідків і-го виду ризику в бухгалтерському обліку до зміни величини капіталу під впливом наслідків усіх ризиків у бухгалтерському обліку.

* Розроблено автором.

Коефіцієнт відносної зміни величини капіталу за рахунок впливу і-го виду ризику в бухгалтерському обліку розраховується за видами ризиків та демонструє на скільки відсотків за досліджуваний період змінився капітал під впливом наслідків і-го виду ризику:

$$K_{P_i} = \frac{\Delta K_{P_i}}{K} * 100\%, \quad (5.10)$$

де ΔK_{Pi} — зміна величини капіталу під впливом i -го виду ризику в бухгалтерському обліку.

Коефіцієнт відносної зміни величини капіталу за рахунок впливу ризиків в бухгалтерському обліку свідчить про те, на скільки відсотків за досліджуваний період зазнала змін величина капіталу під впливом наслідків усіх видів ризиків у бухгалтерському обліку:

$$K_p = \frac{\Delta K_p}{K} * 100\%, \quad (5.11)$$

де ΔK_p — зміна капіталу під впливом наслідків усіх видів ризиків у бухгалтерському обліку.

Коефіцієнт частки зміни величини капіталу під впливом наслідків i -го виду ризику в бухгалтерському обліку в загальній зміні величини капіталу показує, яку частку в зміні величини капіталу за звітний період становить зміна капіталу під впливом наслідків i -го виду ризику:

$$D_K^{P_i} = \frac{\Delta K_{P_i}}{\Delta K}, \quad (5.12)$$

де ΔK — загальна зміна величини капіталу за звітний період.

Коефіцієнт частки зміни величини капіталу під впливом наслідків усіх видів ризиків у бухгалтерському обліку в загальній зміні величини капіталу відображає, яку частку в зміні капіталу за звітний період становить зміна капіталу під впливом наслідків ризиків у бухгалтерському обліку:

$$D_K^P = \frac{\Delta K_p}{\Delta K}, \quad (5.13)$$

Коефіцієнт частки зміни величини капіталу під впливом наслідків i -го виду ризику в бухгалтерському обліку в зміні капіталу під впливом усіх ризиків у бухгалтерському обліку показує, яку частку в зміні величини капіталу під впливом ризиків у бухгалтерському обліку за звітний період становить зміна капіталу під впливом наслідків i -го виду ризику:

$$D_P^{P_i} = \frac{\Delta K_{P_i}}{\Delta K_p}. \quad (5.14)$$

З метою аналізу ефективності витрат на антиризові заходи в бухгалтерському обліку необхідно визначити результат здійснених заходів, а саме різницю між доходом від проведених заходів і витратами на них. Абсолютні показники аналізу ефекту від застосу-

вання антиризикового інструментарію наведено в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Абсолютні показники аналізу ефективності антикризових заходів*

Вид антикризових заходів	Позначення	Економічна сутність показника	Характеристика впливу заходу, спрямованого на зниження ризику на капітал
Страховання	K_C	Характеризує зміну величини капіталу в зв'язку зі страхуванням	Визначається як різниця між сумою отриманих доходів (страхового відшкодування) і сумою понесених витрат на страхування
Проведення внутрішнього або зовнішнього аудиту	ΔK_A	Характеризує зміну величини капіталу в зв'язку з проведенням внутрішнього або зовнішнього аудиту	Визначається як різниця між доходом від створення служби внутрішнього аудиту або залучення зовнішніх аудиторів та реальними витратами на створення служби внутрішнього аудиту або залучення зовнішніх аудиторів

* Розроблено автором.

Одним із найефективніших інструментів мінімізації підприємницьких ризиків є страхування, що дає можливість за певну плату передати ризик страховій компанії, яка за настання страхового випадку відшкодує витрати страхувальника. Таким чином, вплив страхування як одного із способів зниження ризику на капітал організації можна визначити шляхом вирахування з суми отриманих доходів (страхового відшкодування) суми понесених на страхування витрат:

$$K_C = \sum D_C - \sum B_C, \quad (5.15)$$

де $\sum D_C$ — загальний розмір страхових відшкодувань (забезпечень) за всіма видами укладених договорів страхування; $\sum B_C$ — загальний розмір витрат на страхування за всіма видами укладених договорів страхування.

Крім того, з метою зниження бухгалтерських (інформаційних) ризиків підприємство може прийняти рішення про створення служби внутрішнього аудиту або залучення зовнішніх аудиторів, що зумовлюється прагненням до формування й, відповідно, надання якіснішої інформації користувачам-стейкхолдерам. За цієї умови ефективність таких заходів підтверджується зменшенням погрішностей і помилок у бухгалтерському обліку, що може призвести до зниження штрафів, пені та неустойок за порушення законодавства, зокрема й еко-соціального. Вплив наслідків таких дій на величину капіталу можна розрахувати як різницю між доходом від проведених заходів (змен-

шення штрафних санкцій за порушення законодавства) і відповідними витратами. Водночас, оскільки вартість сплачених штрафів, пені та неустойок за порушення податкового, екологічного та соціального законодавства найчастіше залежать від розміру сплачуваних податків і платежів, то доцільно порівнювати доходи з розміром податків і платежів, сплачених раніше:

$$\Delta K_A = D_A - B_A, \quad (5.16)$$

де D_A — доходи від створення служби внутрішнього аудиту або залучення зовнішніх аудиторів; B_A — витрати на створення служби внутрішнього аудиту або залучення зовнішніх аудиторів.

Крім наведених абсолютних показників, можна також розрахувати відносні показники аналізу ефективності антиризикових заходів представлені (табл. 5.6.).

Таблиця 5.6

Відносні показники аналізу ефективності антикризових заходів*

Показник	Позначення	Економічна сутність показника	Методика розрахунку
Коефіцієнт повернення витрат при антиризикових заходах	П	Характеризує ступінь відшкодування витрат на всі антиризикові заходи	Визначається як відношення суми доходів від упровадження всіх антиризикових заходів до суми витрат на впровадження всіх антиризикових заходів
Коефіцієнт відшкодування витрат на реалізацію і-го виду антиризикових заходів	Ві	Характеризує ступінь відшкодування витрат на реалізацію і-го виду антиризикових заходів	Визначається як відношення суми доходів від реалізації і-го виду антиризикових заходів до суми витрат на реалізацію і-го виду антиризикових заходів
Рентабельність витрат на антиризикові заходи	R	Характеризує рентабельність усіх антиризикових заходів	Визначається як відношення ефекту від упровадження всіх антиризикових заходів до суми витрат на впровадження всіх антиризикових заходів
Рентабельність витрат на реалізацію і-го виду антиризикових заходів	Ri	Характеризує рентабельність і-го виду антиризикових заходів	Визначається як відношення ефекту від реалізації і-го виду антиризикових заходів до суми витрат на реалізацію і-го виду антиризикових заходів
Частка зміни величини капіталу від ефективного впровадження антиризикових заходів	D_K^E	Характеризує відносну зміну величини капіталу під впливом ефекту від впровадження антиризикових заходів у загальній зміні капіталу	Визначається відношенням сумарного ефекту від впровадження всіх антиризикових заходів до загальної зміни величини капіталу

* Розроблено автором.

Серед таких показників можна розрахувати коефіцієнт повернення витрат на антиризикові заходи за видами заходів і рентабельність витрат на реалізацію антиризикових заходів так само за видами заходів. Коефіцієнт повернення витрат на антиризикові заходи обчислюють як відношення доходу від застосування антиризикових заходів до витрат на проведення антиризикових заходів. Для того щоб захід можна було визнати успішним, коефіцієнт повернення витрат на нього повинен становити не менше одиниці, тобто дохід від впровадження заходу має, як мінімум, відшкодувати витрати на нього. Рентабельність витрат на реалізацію антиризикових заходів можна розрахувати як відношення ефекту від впровадження антиризикових заходів (різниця між доходами від заходу й витратами на нього) до витрат на нього. Значення коефіцієнта показує скільки прибутку від проведення антиризикового заходу (у копійках) припадає на гривню витрат на його проведення. Такі показники можна визначати як за кожним видом проведених антиризикових заходів, так і по всіх заходів. Коефіцієнти розраховують за формулою:

$$\Pi = \frac{\sum D_i}{\sum B_i}, \quad (5.17)$$

де Π — коефіцієнт повернення витрат на антиризикові заходи; $\sum D_i$ — сума доходів від проведення всіх антиризикових заходів; $\sum B_i$ — сума витрат на проведення всіх антиризикових заходів.

$$B_i = \frac{D_i}{V_i}, \quad (5.18)$$

де B_i — коефіцієнт відшкодування витрат на реалізацію i -ого виду антиризикових заходів; D_i — дохід від проведення i -ого виду антиризикових заходів; V_i — витрати на реалізацію i -ого виду антиризикових заходів.

$$R = \frac{\sum E_i}{\sum B_i}, \quad (5.19)$$

де R — рентабельність витрат на антиризикові заходи; $\sum E_i$ — сумарний ефект від проведення всіх антиризикових заходів.

$$R_i = \frac{E_i}{B_i}, \quad (5.20)$$

де R_i — рентабельність витрат на реалізацію i -ого виду антиризикових заходів; E_i — ефект від i -ого виду антиризикових заходів.

Для визначення ефективності антикризових заходів вважаємо за доцільне розрахувати частку зміни величини капіталу під впливом ефекту від проведення антиризикових заходів у зміні загальної величини капіталу, який показує на скільки антиризикові заходи вплинули на зміну величини капіталу за період:

$$D_K^E = \frac{\sum E_i}{\Delta K}. \quad (5.21)$$

Крім того, з метою виявлення впливу факторів на відносні показники аналізу ризиків можна також взяти на озброєння моделі факторного аналізу. Розрахункова формула трифакторної мультиплікативної моделі аналізу відносної зміни величини капіталу за рахунок впливу і-го виду ризику в бухгалтерському обліку матиме наступний вигляд:

$$K_{Pi} = \frac{\Delta K_{Pi}}{K} * 100\% = \frac{\Delta K_{Pi}}{\Delta K_P} * \frac{\Delta K_P}{\Delta K} * \frac{\Delta K}{K} * 100\% = D_{Pi}^{Pi} * D_K^P * T_{Pr}K * 100\%, \quad (5.22)$$

де ППК— темп приросту величини капіталу за період.

Отже, відносна зміна величини капіталу за рахунок впливу і-го виду ризику в бухгалтерському обліку залежить від впливу таких показників:

- частки зміни величини капіталу під впливом наслідків і-го виду ризику в бухгалтерському обліку у зміні величини капіталу під впливом ризиків у бухгалтерському обліку;
- частки зміни величини капіталу під впливом наслідків ризиків у бухгалтерському обліку в зміні загальної величини капіталу;
- темпу приросту величини капіталу за період.

Чотирифакторна змішана модель аналізу рентабельності витрат на реалізацію антиризикових заходів може бути представлена такою формулою:

$$R = \frac{\sum E_i}{\sum B_i} = \frac{\sum E_i * \frac{\Delta K}{\Delta K} * \frac{K}{K} * \frac{K}{BP}}{\sum B_i} = \frac{D_K^E * T_{Pr}K * K_K^3}{B_{BP}^{Grn}}, \quad (5.23)$$

де BP— виручка від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг за період; K_K^3 — коефіцієнт закріплення капіталу; B_{BP}^{Grn} — витрати на антиризикові заходи на 1 грн виручки від реалізації.

Таким чином, рентабельність витрат на проведення антиризикових заходів зумовлюється наступними факторами:

- часткою зміни величини капіталу під впливом ефекту від впровадження антиризикових заходів у загальній зміні капіталу;
- темпом приросту величини капіталу за період;
- коефіцієнтом закріплення капіталу;
- витратами на проведення антиризикових заходів на 1 грн виручки від реалізації.

Заслуговує на увагу чотирифакторна змішана модель аналізу коефіцієнта відшкодування витрат на антиризикові заходи, відповідно до якої ключовий показник спричиняється дією наступних факторів:

- коефіцієнтом співвідношення доходу від проведення анти-

ризикових заходів і виручки від реалізації, тобто скільки доходу від впровадження антиризикових заходів (у копійках) припадає на гривню виручки від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (D_{BP}^D);

– коефіцієнтом оборотності капіталу (D_K^{O6});

– рентабельністю капіталу за прибутком до оподаткування

(R_K);

– рентабельністю витрат на антиризикові заходи за прибутком до оподаткування ($R_{A/P}^{PP}$).

$$B = \frac{\sum D_i}{\sum B_i} = \frac{\sum D_i}{BP} * \frac{BP}{K} / \frac{Pr}{K} * \frac{Pr}{\sum B_i} = \frac{D_{BP}^D * K_K^{O6} * R_{A/P}^{PP}}{R_K} \quad (5.24)$$

Апробуємо запропоновану методику на прикладі двох сільськогосподарських підприємств: ТОВ «Трейд» (с. Новомиколаївка Мелітопольського району Запорізької області) і ТОВ «Аскон-2007» (с. Триліси Фастівського району Київської області).

Таблиця 5.7

Вихідні дані для аналізу фінансового стану ТОВ «Трейд» за 2014–2016 рр.*

№ пор.	Показники	роки		
		2014	2015	2016
1	Постійні витрати, тис. грн	2245,6	2821,2	3265,1
2	Змінні витрати, тис. грн	3708	10992,1	12252,6
3	грошові кошти; тис. грн	32,1	109,9	98,1
4	Короткострокові фінансові вкладення, тис. грн	105,2	605,2	982
5	Короткострокові зобов'язання, тис. грн	20385,4	19303,8	23494,4
6	Короткострокова дебіторська заборгованість, тис. грн	3074,7	4994,5	8405,6
7	Необоротні активи, тис. грн	19525,6	17695,8	17433,6
8	Оборотні активи, тис. грн	14319,3	16353	20666,8
9	Власний капітал, тис. грн	12791	13825,4	13698,7
10	Позиковий капітал, тис. грн	21053,9	20223,4	24401,6
11	Валюта балансу, тис. грн	33845	34048,8	38100,4
12	Прибуток від продажів, тис. грн	233,8	485,5	818,2
13	Виручка від продажів, тис. грн	6187,4	14298,9	16335,9
14	Середньорічна вартість активів, тис. грн	33760,2	33946,9	36074,6
15	Прибуток до оподаткування, тис. грн	-572,8	2444,3	471
16	Чистий прибуток, тис. грн	-839	1648,1	88,8
17	Нерозподілений прибуток, тис. грн	-7596,7	-5947,2	-5800,2
18	Прибуток до сплати відсотків, тис. грн	-584,7	2389,2	365
19	Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн	12239,8	13308,2	13762,1
20	Середньорічна вартість позикового капіталу, тис. грн	21520,4	20638,7	22312,5

* Розраховано автором за даними ТОВ «Трейд»

З використанням наведених нами вихідних даних ТОВ «Трейд» проведемо аналіз його фінансового стану за 2014–2016рр. (Табл. 5.8).

Таблиця 5.8

Аналіз фінансового стану ТОВ «Трейд» за 2014–2016 рр.*

Показники	Роки		
	2014	2015	2016
Аналіз беззбитковості продажів			
Критичний обсяг продажів у вартісному відображенні, тис. т	5604	12199	13062
Запас фінансової міцності у вартісному відображенні, тис. грн	583	2099	3273
Розрахунок фінансових коефіцієнтів			
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,0067	0,037	0,046
Коефіцієнт критичної ліквідності	0,1576	0,2958	0,4037
Коефіцієнт поточної ліквідності	0,7024	0,8471	0,8796
Коефіцієнт автономії	0,3779	0,406	0,3595
Коефіцієнт фінансової залежності	0,6221	0,594	0,6405
Коефіцієнт фінансового важеля	1,646	1,4628	1,7813
Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними оборотними засобами	-0,4703	-0,2367	-0,1807
Рентабельність продажів	0,034	0,0378	0,0501
Рентабельність капіталу за чистим прибутком	-0,0249	0,0485	0,0025
Рентабельність власного капіталу за прибутком до оподаткування	-0,0468	0,1837	0,0342
Оцінка ймовірності банкрутства			
Модель Альтмана	0,2902	0,4615	0,5016
Модель Тоффлера і Тішоу	0,1022	0,1577	0,1782
Модель Давидової – Белікова:	3,474	4,197	4,577
Модель R	0,228	0,637	0,506
Модель Ліса	0,069	0,050	0,046
Модель Сайфуліна–Кадикова	0,974	1,480	1,551

* Розраховано автором на основі даних ТОВ «Трейд».

Щодо фінансового стану ТОВ «Трейд», то можна зробити висновки, що, незважаючи на тенденцію до підвищення більшості показників, практично всі суттєво різняться від рекомендованих значень у бік зменшення. Зокрема, низька ліквідність активів підприємства зумовлена високою часткою довгострокових активів у структурі балансу та свідчить про серйозні проблеми сільськогосподарського підприємства з поточною платоспроможністю, зважаючи на критичний рівень кредиторської заборгованості та нестачу поточних активів для її покриття. З результатів обчислення коефіцієнтів

фінансової стійкості впливають висока залежність підприємства від позикового капіталу й відсутність власних оборотних коштів, необхідних для фінансування поточної діяльності. Оцінка ймовірності банкрутства досліджуваного підприємства з використанням шести моделей прогнозування свідчить про те, що три моделі (Альтмана, Тоффлера і Тісшоу, Ліса) детермінують високу ймовірність банкрутства, а моделі Давидової–Белікова, Сайфуліна–Кадикова та модель R — середній та низький ризик банкрутства. Отже, остаточний висновок: фінансовий стан підприємства наближається до кризового.

Розглянемо вихідні дані для аналізу фінансового стану ТОВ «Аскон-2007» (с. Трилісі Фастівського району Київської області) за 2014–2016 рр. (табл. 5.9).

Таблиця 5.9

Вихідні дані для аналізу фінансового стану ТОВ «Аскон-2007» за 2014–2016 рр.

№ пор.	Найменування показників	Роки		
		2014	2015	2016
1	Постійні витрати, тис. грн	5718,12	5461,51	6675,15
2	Змінні витрати, тис. грн	10196,05	13401,32	16333,21
3	грошові кошти, тис. грн	931,23	215,26	682,35
4	Короткострокові фінансові вкладення, тис. грн	0	0	10
5	Короткострокові зобов'язання, тис. грн	1737	1239,93	1524,41
6	Короткострокова дебіторська заборгованість, тис. грн	1727,04	1341,09	945,84
7	Необоротні активи, тис. грн	3707,53	5285,92	7038,47
8	Оборотні активи, тис. грн	8913,98	10800,38	12221,26
9	Власний капітал, тис. грн	7163,58	9547,05	10683,45
10	Позиковий капітал, тис. грн	1750,4	1253,33	1537,81
11	Валюта балансу, тис. грн	8913,98	10800,38	12221,26
12	Прибуток від продажів, тис. грн	2369,11	3756,01	2250,17
13	Виручка від продажів, тис. грн	18283,28	22618,84	25258,53
14	Середньорічна вартість активів, тис. грн	7982,31	9857,18	11510,82
15	Прибуток до оподаткування, тис. грн	2373,42	3653,21	2199,57
16	Чистий прибуток, тис. грн	1807,75	2831,81	1691,85
17	Нерозподілений прибуток, тис. грн	6378,86	8762,33	8726,9
18	Прибуток до сплати відсотків, тис. грн	2342,2	3641,28	2185,69
19	Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн	6437,55	8355,32	10115,25
20	Середньорічна вартість позикового капіталу, тис. грн	1544,76	1501,87	1395,57

* розраховано автором на основі даних ТОВ «Аскон-2007»

Охарактеризуємо фінансовий стан ТОВ «Аскон-2007» за 2014–2016рр. на основі наведених даних (Табл. 5.10).

Таблиця 5.10

Аналіз фінансового стану ТОВ «Аскон-2007» за 2014-2016 рр.

Найменування показників	Період		
	2014	2015	2016
Аналіз безбитковості продажів			
Критичний обсяг продажів у вартісному вираженні, тис. т	1292	1340	1889
Запас фінансової міцності у вартісному вираженні, тис. грн	535	921	636
Розрахунок фінансових коефіцієнтів			
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,5361	0,1736	0,4542
Коефіцієнт критичної ліквідності	1,5304	1,2552	1,0746
Коефіцієнт поточної ліквідності	5,1318	8,7105	8,017
Коефіцієнт автономії	0,8036	0,884	0,8742
Коефіцієнт фінансової залежності	0,1964	0,116	0,1258
Коефіцієнт фінансового важеля	0,2443	0,1313	0,1439
Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними оборотними засобами	0,3877	0,3945	0,2982
Рентабельність продажів	0,1296	0,1661	0,0891
Рентабельність капіталу за чистим прибутком	0,2265	0,2873	0,147
Рентабельність власного капіталу за прибутком до оподаткування	0,3687	0,4372	0,2175
Оцінка ймовірності банкрутства			
Модель Альтмана	5,4602	7,3006	6,3486
Модель Тоффлера і Тісшоу	1,3428	2,4032	1,4436
Модель Давидової–Белікова:	8,871	8,955	8,737
Модель R	1,294	1,352	1,116
Модель Ліса	0,146	0,157	0,133
Модель Сайфуліна–Кадикова	4,292	4,359	4,281

* Розраховано автором на основі даних ТОВ «Аскон-2007».

На підставі проведеного аналізу фінансового стану можна говорити про стабільне фінансове становище ТОВ «Аскон-2007» з низькою залежністю підприємства від позикових джерел фінансування, а також належним обсягом власного оборотного капіталу, що свідчить про високу фінансову стійкість цього товариства. Крім того, у розпорядженні підприємства є активи, рівень ліквідності яких достатній для забезпечення платоспроможності із запасом міцності. Стабільно високі показники прибутку й рівня рентабельності, низька ймовірність банкрутства, обчислена за шістьма достовірними моделями оцінки є свідченням ефективного господарювання ТОВ «Аскон-2007». Узагальнення результатів аналізу фінансового стану досліджуваних підприємств дозволяє резюмувати вищий рівень стійкості до ризику ТОВ «Аскон-2007» порівняно з ТОВ «Трейд» та перейти до наступного етапу — аналізу наслідків ризиків в обліку сталого розвитку й ефективності витрат на зниження цих ризиків на основі даних аналітичного та синтетичного обліку.

В аспекті дослідження впливу обліково-аналітичних ризиків на формування показників оцінки сталого розвитку сільськогосподарських підприємств автором розкрито основні недоліки бухгалтерської практики, а саме: відображення суми втрат від браку у виробництві, а також відхилень у собівартості готової продукції, відсутність реєстрації доходів і витрат надзвичайного характеру, витрат на страхування, а також витрат на відшкодування збитків, заподіяних негативним впливом навколишньому еко-соціальному середовищу, невідображення чи приховування наслідків ризиків зміни облікової політики. Спотворення інформації, відображеної в облікових документах і звітності, призводить до нарахування штрафів і пені, пов'язаних із розрахунками з контрагентами та податковими платежами.

У табл. 5.11 і 5.12 на підставі наявних даних аналітичного й синтетичного обліку детерміновано вплив наслідків ризиків в обліку сталого розвитку з використанням абсолютних показників для досліджуваних підприємств. Автором унаочнено підсумкові результати, а докладний розрахунок аналізу наслідків ризиків у бухгалтерському обліку наведено в додатку Л1-Л2. Для обчислення відносних показників доберемо наступні індекси: відносна зміна величини капіталу з огляду на вплив ризиків в бухгалтерському обліку й частка зміни величини капіталу залежно від наслідків усіх ризиків у бухгалтерському обліку в загальній зміні капіталу.

Таблиця 5.11

Аналіз наслідків ризиків в обліку сталого розвитку ТОВ
«Трейд» за 2014–2016 рр.*

№ пор.	Показники	Роки		
		2014	2015	2016
1	2	3	4	5
1	Зміна величини капіталу під впливом наслідків ризику зміни вартості активів ДК1, тис. грн	69	-389	-29
2	Зміна величини капіталу під впливом наслідків ризиків здійснення майбутніх витрат ДК2, тис. грн	27	0	0
3	Зміна величини капіталу під впливом наслідків майнових ризиків ДК3, тис. грн	-8	-5	-4
4	Зміна величини капіталу під впливом наслідків виробничих ризиків ДК4, тис. грн	-210	-283	-254
5	Зміна величини капіталу під впливом наслідків комерційних ризиків ДК5, тис. грн	-3	-21	-18
6	Зміна величини капіталу під впливом наслідків надзвичайних ситуацій ДК6, тис. грн	0	0	0
7	Зміна величини капіталу під впливом наслідків екологічних та соціальних ризиків ДК7, тис. грн	0	0	0

Продовження таблиці 5.11

1	2	3	4	5
8	Зміна величини капіталу під впливом наслідків бухгалтерських (інформаційних) ризиків ΔК8, тис. грн	0	0	0
9	Загальна зміна величини капіталу під впливом ризику ΔКР, тис. грн	-125	-698	-305
10	Величина капіталу (валюта балансу станом на 01.01 року) К, тис. грн	33845	34048,8	38100,4
11	Загальна зміна величини капіталу за період ΔК, тис. грн	12666	13127,4	13393,7
12	Відносна зміна величини капіталу за рахунок впливу ризиків у бухгалтерському обліку, %	-0,4	-2,0	0,8
13	Частка зміни величини капіталу під впливом наслідків всіх ризиків у бухгалтерському обліку в загальній зміні капіталу, %	1,0	-5,3	-2,3

* Розраховано автором на основі даних ТОВ «Трейд».

Аналіз впливу обліково-аналітичних ризиків на формування показників оцінки сталого розвитку ТОВ «Трейд» показав, що загальне зменшення величини капіталу внаслідок дії ризиків у 2016 р. дорівнює 305 тис. грн, що становить 0,8% від загального розміру відображеної у звітності валюти балансу та 2,3% від загального розміру власного капіталу. Ця сума не була врахована безпосередньо у зміні балансу, оскільки була визначена менеджерами формування облікової інформації як неявна та відносна, посиляючись на принцип нарахування та грошового вимірника. Вважаємо, що оцінка ризиків обліково-аналітичного забезпечення позначається на вартості капіталу сільськогосподарського підприємства згідно з фінансово-еколого-соціальною концепцією формування та збереження капіталу.

Аналіз наслідків дії ризиків сталого розвитку ТОВ «Аскон-2007» дає можливість об'єктивувати певні результати (табл. 5.12).

Таблиця 5.12

Аналіз наслідків ризиків в обліку сталого розвитку ТОВ «Аскон-2007» за 2014–2016 рр.

№ пор.	Показники	Роки		
		2014	2015	2016
1	2	3	4	5
1	Зміна величини капіталу під впливом наслідків ризику зміни вартості активів ΔК1, тис. грн	811	758	-1341
2	Зміна величини капіталу під впливом наслідків ризиків здійснення майбутніх витрат ΔК2, тис. грн	0	0	0
3	Зміна величини капіталу під впливом наслідків майнових ризиків ΔК3, тис. грн	0	0	0
4	Зміна величини капіталу під впливом наслідків виробничих ризиків ΔК4, тис. грн	0	-1	-4

Продовження таблиці 5.12

1	2	3	4	5
5	Зміна величини капіталу під впливом наслідків комерційних ризиків ΔК5, тис. грн	-527	-437	-264
6	Зміна величини капіталу, під впливом наслідків надзвичайних ситуацій ΔК6, тис. грн	0	0	0
7	Зміна величини капіталу під впливом наслідків екологічних та соціальних ризиків ΔК7, тис. грн	0	0	0
8	Зміна величини капіталу під впливом наслідків бухгалтерських (інформаційних) ризиків ΔК8, тис. грн	-	-	-
9	Загальна зміна величини капіталу під впливом ризику ΔКР, тис. грн	284	-1661	-464
10	Величина капіталу (валюта балансу станом на 01.01 року) К, тис. грн	8913,9	10800,3	12221,3
11	Загальна зміна величини капіталу за період ΔК, тис. грн	7447,58	7886,05	10219,5
12	Відносна зміна величини капіталу за рахунок впливу ризиків у бухгалтерському обліку, %	3,19	-15,38	-3,80
13	Частка зміни величини капіталу під впливом наслідків усіх ризиків у бухгалтерському обліку в загальному зміні капіталу, %	3,81	-21,06	-4,54
14	Доходи від створення служби внутрішнього аудиту або залучення зовнішніх аудиторів, тис. грн	0	1535	1357
15	Витрати на створення служби внутрішнього аудиту або залучення зовнішніх аудиторів, тис. грн	0	1387	1197
16	Ефект від залучення зовнішніх аудиторів, тис. грн	0	148	160
17	Повернення витрат антиризикових заходів, %	0	9,64	11,79
18	Рентабельність антиризикових заходів, %	0	10,67	13,37
19	Частка зміни капіталу під впливом ефекту від впровадження антиризикових заходів, %	0	34,6	2,3

* Розраховано автором на основі даних ТОВ «Аскон-2007».

Аналіз впливу обліково-аналітичних ризиків на формування показників оцінки сталого розвитку ТОВ «Аскон-2007» показав, що загальне зменшення величини капіталу під впливом ризиків у 2016 р. дорівнює 464 тис. грн, що становить 3,8% від загального розміру відображеної у звітності валюти балансу та 4,54% від загального розміру власного капіталу. Адміністрація ТОВ «Аскон-2007» у 2015 р. прийняла рішення про проведення зовнішнього аудиту обліково-аналітичних показників та звітності підприємства. Відповідно ефект від залучення зовнішніх аудиторів у 2016 р. у сумі 160 тис. грн. став рушійною силою підвищення рентабельності всіх заходів для попередження ризикових ситуацій до 13,37%. Частка зміни величини

капіталу під впливом ефекту від впровадження антиризикових заходів у 2016 р. становила 2,3%.

Зважаючи на відсутність прагнення сільськогосподарських підприємств використовувати інструменти страхування як методу запобігання ризику та зменшення їх впливу на обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку набуває актуалізації надійна система управлінського контролю або зовнішнього аудиту, ефективність якого доведена на прикладі ТОВ «Аскон-2007».

Концепція збереження капіталу пов'язана з визначенням суб'єктом господарювання капіталу, який підлягає збереженню [133, с. 98]. Вона забезпечує розмежування прибутковості капіталу та ресурсів, необхідних для цього. Тобто підходи оцінки при обліку ресурсів і зобов'язань у межах відповідної концепції дають змогу виділити суму прибутку [154].

Як відзначає В.Ф. Палій, фінансова концепція нині є найпоширенішим і застосовується при складанні звітності за міжнародними стандартами [229, с. 172]. В.Ю. Фабіянська систематизувала переваги і недоліки застосування відповідних концепцій. Так, фінансова концепція, зручна простотою та документальною обґрунтованістю облікових процедур, ускладнюється при використанні історичної вартості необхідністю проведення переоцінок. Фізична (виробнича) концепція спрощується відсутністю переоцінок, але знижує корисність облікової інформації приблизністю обчислених фінансових результатів [359].

Усі попередні аналітичні розрахунки є підґрунтям для формування похідної концепції збереження капіталу сільськогосподарського підприємства (рис. 5.6).

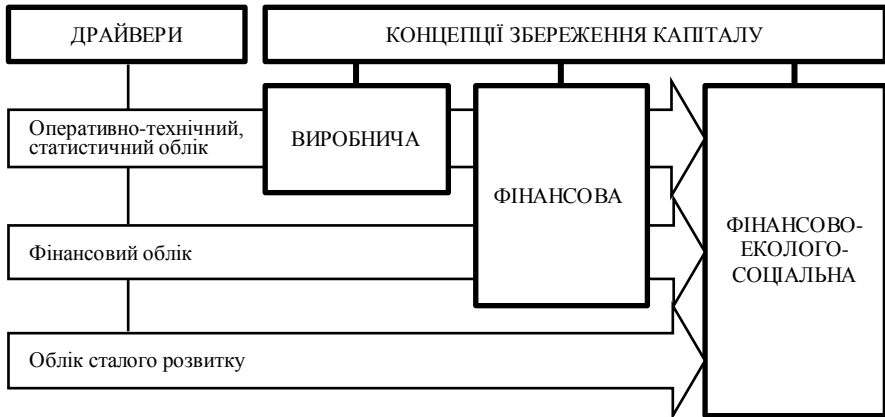


Рис. 5.6. Модель фінансово-еколого-соціальної концепції збереження капіталу сільськогосподарського підприємства*

* Розроблено автором.

Наведені результати аналізу впливу обліково-аналітичних ризиків на формування показників оцінки сталого розвитку дали змогу оцінити резерви зниження фінансових і бухгалтерських ризиків, що спричиняють зміну економічного, соціального та екологічного видів капіталу сільськогосподарських підприємств. Це також доводить, що поряд із загальноприйнятими концепціями збереження капіталу чинне місце посідає концепція сталого розвитку — фінансово-еколого-соціально концепція збереження капіталу сільськогосподарського підприємства. На рис. 5.6 запропоновано модель концепції як системи та комплексу драйверів, що складається з оперативного-технічного, статистичного, фінансового, управлінського видів обліку сталого розвитку, які забезпечують розрахунок прибутку за умов порівняння суми фінансового та еко-соціального капіталу на початок та кінець року (періоду) з урахуванням оцінки ризиків можливого банкрутства, наслідків ризиків у бухгалтерському обліку та аналізу ефективності витрат на їх зниження.

Специфіка оцінювання обліково-аналітичних ризиків у контексті розуміння завдань сталого розвитку сільськогосподарських підприємств дає підстави для висновку, що основним заходом

підвищення прибутковості фінансового та еко-соціального видів капіталу є наскрізний контроль обліково-аналітичних процесів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

5.3. Методологія наскрізного внутрішнього контролю обліково-аналітичних процесів сталого розвитку аграрних підприємств

Успішна реалізація цілей в досягненні сталого розвитку залежить значною мірою від ефективного моніторингу (обліку), аналізу та контролю процесу господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. Контроль є завершальною, але не менш важливою процедурою системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку.

Дослідження в господарському контролі включає в себе вивчення і розв'язання різних за характером та ступенем узагальнення і спрямованості завдань: від вузькоспеціалізованих до загальнотеоретичних, які мають вагоме методологічне значення. Наукове пізнання не може бути об'єктивним і ефективним без належної методології. Тому проблеми методології в будь-якій науці відводиться важливе місце. Велике значення має методологія і для теоретичних досліджень у сфері господарського контролю [233].

Форми, методи та прийоми, що застосовуються при внутрішньому контролі, мають спрямовуватися на забезпечення комплексного й системного аналізу показників економічної, екологічної та соціальної діяльності господарюючих суб'єктів, їхніх структурних підрозділів та інших об'єктів, що підлягають перевірці. Система управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства потребує інноваційного підходу до розв'язання завдань не тільки обліково-аналітичного забезпечення, але і тих, що стосуються системи внутрішнього контролю.

Вважаємо, що частина цих рішень криється у межах комплексних систем управління ефективністю бізнесу, зокрема, в площині

інтегрованої системи обліково-аналітичного забезпечення і внутрішнього контролю. Водночас консолідація всіх видів обліку (зокрема, обліку сталого розвитку) та внутрішнього контролю перетворює інформацію на стратегічний ресурс підприємства з наскрізним контролем, що охоплює всі бізнес-процеси виробництва й управління сталим розвитком.

Методологічні основи наскрізного контролю обліково-аналітичних процесів сталого розвитку ґрунтуються на взаємозалежних елементах планування, обліку, аналізу та контролю економічної й еко-соціальної діяльності сільськогосподарських підприємств. Глибоке й всеосяжне розуміння різних аспектів теорії і практики досліджуваного питання знаходимо у великій кількості наукових праць, що відрізняються алгоритмом вивчення аналітичних аспектів виробничої діяльності в складі різних процесів, стадій та етапів, які тепер досить часто об'єднуються поняттям «бізнес-процеси».

Розроблення ієрархічної структури бізнес-процесів дасть змогу поділити підприємство на сфери контролю керівників в організаційній структурі та підвищити ефективність управління загалом за рахунок підвищення узгодженості бізнес-процесів у межах одного підприємства [378, с. 180]. Тобто, постає необхідність у ієрархізації всіх бізнес-процесів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств задля ефективного контролю трьох складових господарської діяльності — економічної, соціальної та екологічної.

У цьому контексті набувають актуальності запропоновані Т. Бейкером та ін. [409] концептуальні структури бізнес-процесів «Бізнес-кейсів» (моделей — авт.) сталого розвитку підприємства шляхом інтегрування соціальних та екологічних проблем у такий спосіб, щоб генеральна стратегія враховувала екологічну або соціальну стійкість. Відповідно до запропонованої системи постає можливість сформулювати напрямок наскрізного контролю бізнес-процесів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств (рис. 5.7).

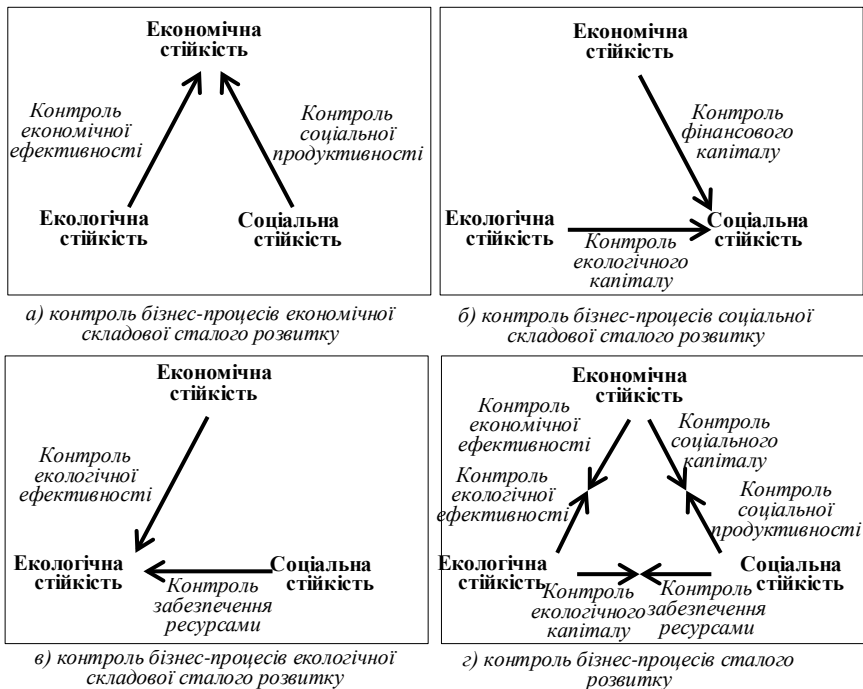


Рис. 5.7. Наскрізний контроль бізнес-процесів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Джерело [409].

Візуалізація моделі контролю економіко-фінансових процесів, яким приділяється найбільша увага, дозволяє виявити нехтування проблемами соціального й екологічного видів капіталу підприємства, що притаманне суб'єктам господарювання, метою яких є надприбуток (рис. 5.7,а). Моделі контролю соціальних (рис. 5.7,б) та екологічних (рис. 5.7,в) процесів у підприємствах також є малоосязними й не можуть гарантувати проведення наскрізного контролю процесів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. На рис. 5.7.г наведено модель наскрізного контролю сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, що передбачає всебічний контроль усіх видів капіталу, їх ефективності та взаємного впливу, що виходить із еко-ефективності, економічної продуктивності та соціального добробуту. Лише при перманентному та одночасному контролі трьох складових

сталого розвитку сільськогосподарського підприємства досягається синергійний ефект: збільшення прибутковості, продуктивності, інвестиційної привабливості.

Логіка наскрізного вивчення сільськогосподарського виробничого процесу властива не тільки обліку та аналізу, але й будь-якому іншому прикладному напрямку економічної науки: плануванню, бюджетуванню та контролю. Наскрізний контроль є важелем обліково-аналітичного забезпечення управлінських функцій і завдань, що реалізуються в поточній діяльності аграрного підприємства, забезпечує його економічну, фінансову, екологічну та соціальну стійкість шляхом безперервного моніторингу всіх бізнес-процесів: інформації про всі операції, господарські процеси, грошові потоки, ресурсне забезпечення тощо. Це вже продемонстровано нами на прикладі логічної схеми процесу проведення внутрішнього контролю (див. додаток М). Для адаптації функцій бізнес-процесу контролю до аналітики процесів сталого розвитку необхідно систематизувати умови й особливості процесів виробництва щодо конкретних підприємств, а в нашому дослідженні — підприємств галузі сільського господарства й агропромислового виробництва.

Система наскрізного контролю для забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства має охоплювати всі стадії циклу відтворення, починаючи від контролю за ефективністю продукції та технологічних інновацій, закупівлею сировини й підготовкою її до використання (заготівельні процеси), виробництвом, збутом і фінансовими результатами діяльності й завершуючи впливом на внутрішнє та зовнішнє еко-соціальне середовище. Система наскрізного контролю повинна спиратися на стандарти ISO, стандарти управління якістю менеджменту і стандарти обліку та звітності.

Більшість наукових підходів до визначення сутності та класифікації бізнес-процесів ґрунтуються на врахуванні характеристик бізнес-процесів. На сьогодні виділено достатньо різних видів бізнес-процесів за класифікаційними ознаками з огляду на специфіку діяльності підприємств. Але, як зазначає Л.І. Чорнобай, «виокремлення множини класифікацій бізнес-процесів підприємства є лише науковим підґрунтям для забезпечення практичної цінності. Формування цілісного уявлення про управління бізнес-процесами в системі процесно структурованого менеджменту передбачає формування цілісної структури бізнес-процесів підприємств, яка може виступати практич-

ним інструментом для керівництва» [378, с. 180]. Відповідно до вичерпної типології всіх бізнес-процесів сталого розвитку сільськогосподарського підприємства постає можливість швидкого та неупереженого їх контролю.

Перед проведенням контролю відбувається «визначення доцільності контролю (вибір критеріїв, рішення про регулярність, корисність для ефективності управління тощо)» [347, с. 286]. Водночас визначають критерії наскрізного контролю бізнес-процесів сталого розвитку (рис. 5.8).

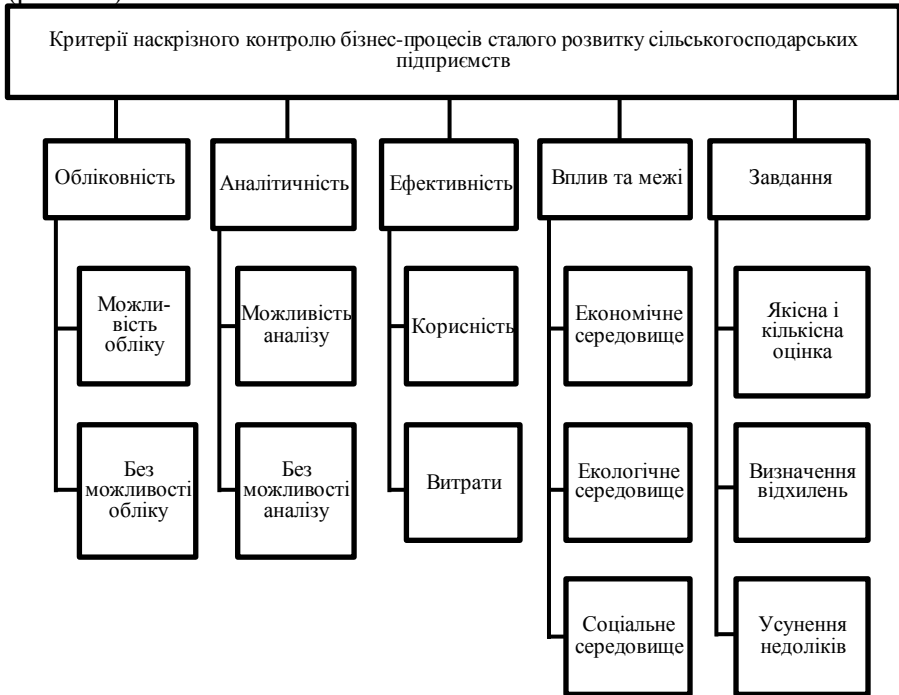


Рис. 5.8. Критерії наскрізного контролю бізнес-процесів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Першим етапом здійснення наскрізного контролю сталого розвитку є аналіз придатності застосування принципів обліку та аналізу до всіх процесів у сільськогосподарському підприємстві, оскільки існує вірогідність невиявлення екологічних і соціальних процесів як

всередині підприємства, так і поза його межами, які не підлягають оцінці у вигляді як монетарних, так і немонетарних показників, що уособлює ризик невизначеності контролю процесів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. Ілюстрацією таких ризиків є втрати гумусу в ґрунті, мікроклімат у колективі тощо. Умовами забезпечення ефективності контрзаходів еко-соціальної деградації є якісні характеристики в результаті визначення корисності та кількісні показниками ефективності понесених витрат на проведення контролю.

Розмежування у глобальному сенсі наскрізного контролю бізнес-процесів сталого розвитку повинно бути на основі економічного контролю (контроль фінансових показників), екологічного контролю (контроль кількісних і вартісних показників викидів, забруднення тощо) та соціального контролю (контроль забезпечення трудовими ресурсами, умови праці, соціальні виплати тощо).

Звичайно, попередники минулого століття не могли розраховувати на застосування інтегрованої системи облікових даних, що складається з оперативних, фактичних даних за результатами звітних періодів, доповнених даними управлінського й фінансового видів обліку сталого розвитку. При аналізі виконання виробничого плану на основі системи обліково-аналітичних даних використовувалася інформація щодо забезпечення підприємства сировиною, матеріалами, напівфабрикатами й обмеження цим фактором обсягів продукції, що випускається; своєчасність робіт з розширення й переобладнання підприємства; підготовку виробництва до випуску продукції; вплив умов реалізації продукції на виконання виробничого плану тощо [45, с. 41]. Тобто контроль проводили з погляду процесу виробництва — від аналізу собівартості до аналізу збутових операцій і рентабельності підприємства. Наскрізна логіка аналітичного дослідження або наскрізного контролю процесів виробничої діяльності сталого розвитку сільськогосподарських підприємств також повинна відповідати цим етапам, проте враховувати допоміжну еко-соціальну інформацію й контролювати її вплив на виробничий процес та рентабельність підприємства (табл. 5.13).

Таблиця 5.13

**Контроль процесів операційної діяльності сталого розвитку
сільськогосподарських підприємств***

Напрямки контролю	Наскрізний контроль сталого розвитку	
	Контроль операційної діяльності	Контроль еко-соціальної складової операційної діяльності
Контроль собівартості	Контроль калькуляції, контроль сукупних витрат, контроль заробітної плати, контроль матеріальних витрат, собівартість, знос і використання основних засобів тощо	Контроль внутрішнього та зовнішнього впливу процесу виробництва на сталий розвиток; контроль трансакційних витрат; контроль додаткових виплат/утримань працівникам; контроль надзвичайних витрат/доходів (штрафи, пеня, неустойки, санкції)
Контроль засобів виробництва	Контроль за наявністю та використанням оборотних та необоротних засобів	Контроль собівартості, зносу і використання основних засобів еко-соціального призначення тощо
Контроль реалізації та рентабельності	Контроль витрат на збут, контроль прибутковості та рентабельності	Контроль валового екологічно-інтегрованого прибутку/збитку

* Розроблено автором.

Зауважимо, що логіка наскрізного контролю аналітики виробничого процесу дозволяє враховувати найважливіші моменти, а саме: в аналізі собівартості — додатковий вплив на зміну витрат операційної діяльності; у контролі використання основних та оборотних засобів підприємства — побудова системи «основні балансові показники» з охопленням засобів еко-соціального призначення в аналітичному обліку.

У діяльності всіх сільськогосподарських підприємств можна виділити відмінні, за характером і належністю бізнес-процеси, що забезпечують виробництво основних видів продукції:

- основний агротехнологічний цикл для виробництва кожного виду продукції;
- бізнес-процеси, які здійснюються в межах одного агротехнологічного циклу;
- операції, характерні для кожного бізнес-процесу з їх описом;
- документи, які дозволяють ідентифікувати операції, що беруть участь у конкретному бізнес-процесі.

Логічним підсумком вищенаведеного є пріоритет у застосуванні процесного підходу для організації наскрізного контролю з форму-

ванням для кожного виробничого бізнес-процесу та його окремих операцій бізнес-процес контролю. Взаємозумовленість бізнес-процесів контролю та бізнес-процесів виробництва або його окремих елементів визначає системну основу внутрішнього контролю та його наскрізний характер; скеровує цю систему на підвищення обліково-аналітичної інформативності управління сталим розвитком сільсько-господарського підприємства.

Наскрізний контроль бізнес-процесів сталого розвитку сільсько-господарських підприємств — це система інформації про бізнес-процеси в межах усіх технологічних циклів виробництва й управління, що дає змогу відстежити виконання поставлених завдань, дотримання вимог стандартів: якості менеджменту, якості продукції, екологічної та соціальної безпеки на основі ефективно організованих інтегрованих обліково-аналітичних даних.

Методологічною основою наскрізного контролю бізнес-процесів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств є принципи формування обліково-аналітичної інформації, принципи й засоби внутрішнього контролю, методичний інструментарій обліку, аналізу, контролю й оцінки операцій та об'єктів, що становлять логічний зміст бізнес-процесів сталого розвитку.

Важливим моментом для обґрунтування методологічної основи наскрізного контролю є наявність контрольного середовища, що традиційно передбачає участь у контролі власників або його представників; доведення до загального відома й підтримки етичних цінностей і принципів, у тому числі, чесність; професіоналізм і компетентність співробітників підприємства; високий рівень інформованості про управлінські рішення, що забезпечує компетентність і стиль роботи керівництва підприємством; відповідна завданням управління організаційна структура підприємства; наявність кадрової, фінансової, цінової, облікової, податкової, еко-соціальної політики, що забезпечують сталий розвиток підприємства. Кожний елемент підконтрольного середовища має свою характеристику і в умовах специфіки галузі АПК може мати додаткові характеристики. Особливим змістом відрізняється такий елемент як організаційна структура підприємства, що передбачає:

– по-перше, адаптивну організаційну структуру з пріоритетною підсистемою стратегічного планування (відділ сталого розвитку, служба маркетингу, відділ продажів), що визначатиме напрямки

сталого функціонування підприємства поряд з іншими виробничими та фінансовими підсистемами;

– по-друге, організаційне проектування на основі синтезу взаємозв'язків структурних одиниць. Наприклад, відділ сталого розвитку у великих і середніх сільськогосподарських підприємствах повинен бути створений за принципом вертикальної інтеграції й охоплювати такі напрямки: 1 — стратегічне планування; 2 — сталий розвиток бізнесу та стратегічний маркетинг; 3 — облік і звітність сталого розвитку; 4 — аналіз і бюджетування сталого розвитку (додаток М);

– по-третє, введення до організаційної структури підрозділу, діяльність якого має бути пов'язана з напрямками інноваційного розвитку, наприклад, у відділі сталого розвитку слід виділяти крім основних бухгалтерів сталого розвитку, бухгалтерів по соціальному розвитку (до функцій яких будуть входити планування та управління операціями щодо розрахунків із працівниками); планування операцій управління екологічними засобами.

– по-четверте, створення відділу внутрішнього наскрізного контролю бізнес-процесів сталого розвитку, підпорядкованого безпосередньо власникові або менеджменту вищого рівня сільськогосподарського підприємства.

Організаційною основою відділу внутрішнього наскрізного контролю бізнес-процесів сталого розвитку є система бізнес-процесів управління й виробництва та система обліково-аналітичної інформації, яка формується в результаті всіх бізнес-процесів й операцій для досягнення цілей сталого розвитку.

Відділ внутрішнього наскрізного контролю сільськогосподарського підприємства здійснює свою діяльність відповідно до законодавчо-нормативної бази, що забезпечує проведення контрольних робіт, і внутрішньої розпорядчої документації з обліку кадрів, їх функціональних обов'язків, відповідальності та прав співробітників відділу. Для сільськогосподарських підприємств нами запропонований проект формату внутрішнього стандарту «Про діяльність відділу внутрішнього наскрізного контролю бізнес-процесів сталого розвитку» Стандарт може бути удосконалений згідно з ієрархією документів корпоративної системи нормативного забезпечення бізнесу та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», стратегії

сталого розвитку сільськогосподарського підприємства; облікової політики.

Стандарт розроблений з дотриманням основних методологічних підходів, принципів, правил, регламентованих вищезазначеними документами, а також відповідно до вимог міжнародних стандартів ISO 9001:2015 «Системи управління якістю. Вимоги» [84] та ДСТУ 1.1:2015 «Національна стандартизація. Стандартизація та суміжні види діяльності» [82] (табл. 5.14).

Таблиця 5.14

Формат проекту внутрішнього стандарту «Про діяльність відділу внутрішнього наскрізного контролю бізнес-процесів сталого розвитку»

Вступні положення стандарту	
Цілі	Стандарт регламентує обов'язкові основні вимоги щодо планування та проведення внутрішнього наскрізного контролю діяльності та управління діяльністю сільськогосподарського підприємства
Завдання	Стандарт покликаний забезпечити: єдність принципів і вимог щодо організації і проведення внутрішнього наскрізного контролю діяльності та управління діяльністю сільськогосподарського підприємства; єдність принципів планування і впровадження коригувальних і запобіжних дій і оцінці їх результативності; оптимальну взаємодію відповідальних осіб щодо обміну інформацією при проведенні внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту сільськогосподарського підприємства; єдність принципів і вимог по оформленню та управлінню документацією, що містить результати внутрішнього наскрізного контролю.
Сфера дії	Стандарт призначений для використання співробітниками відділу наскрізного внутрішнього контролю (НВК) і інших структурних підрозділів, діяльність яких пов'язана з проведенням контролю
Період дії та порядок внесення змін	Стандарт є локальним нормативним документом постійної дії і вводиться в дію/втрачає силу/змінює наказом курівника.
Основні положення стандарту	
1. Терміни та основні визначення	- наскрізний внутрішній контроль;
	- корпоративний рівень;
	- бізнес-процес контролю;
	- бізнес-процес управління;
	- бізнес-процес виробництва;
-...	
2. Позначення та скорочення	НВК-... -БПВ-... СБП-...ЕБП-...
3. Основні положення з організації внутрішнього наскрізного контролю	3.1. Цілі внутрішнього наскрізного контролю
	3.2. Критерії внутрішнього наскрізного контролю
	3.3. Ресурси проведення внутрішнього наскрізного контролю

Наводиться розшифрування кожного пункту і підпункту основних положень стандарту

Продовження таблиці 5.14

4. Організація відділу внутрішнього наскрізного контролю	4.1 Структура і штати відділу внутрішнього наскрізного контролю
	4.2. Посадові обов'язки співробітників відділу внутрішнього наскрізного контролю.
5. Процедура проведення наскрізного внутрішнього контролю (НВК) та взаємодія з іншими службами підприємства	5.1. планування НВК
	5.2. проведення НВК
	5.3. Планування і впровадження коригувальних і запобіжних дій
	5.4. Оцінка результативності виконаних коригувальних дій
	5.5. Оформлення результатів НВК

* Розроблено автором.

У своїй діяльності служби НВК підприємств галузі АПК можуть керуватися внутрішніми стандартами аудиту та розробленими положеннями на їх основі для проведення внутрішнього контролю. Однак така практика, на наш погляд, прийнятна лише на стадії створення та становлення відділів внутрішнього наскрізного контролю, надалі як підґрунтя використовується науково-методичне забезпечення контролю бізнес-процесів.

Важливим напрямком НВК є виявлення та контроль ризиків, які супроводжують кожний бізнес-процес управління й виробництва. Для запобігання та зниження наслідків виявлених ризиків служби НВК повинні формувати інформацію, на основі якої можуть бути прийняті ефективні управлінські рішення.

Служба НВК контролює низку бізнес-процесів, що мають номер і назву, і можуть бути доповнені описом процесу, як-от: фізичні процеси, процеси прецедентів і процеси дій. Для сільськогосподарських підприємств для нумерації бізнес-процесів нами рекомендовані літеро-цифрові коди, які означають:

- БПУ — бізнес-процес управління;
- БПУ-365 — формування плану продажів на рік;
- БПУ-31 — формування плану продажів на місяць;
- БПУ-31-01 — формування плану продажів на місяць сільськогосподарської продукції певної категорії та якості;
- БПВ — бізнес-процес виробництва;

- БПВ-01 — оформлення договору на продаж сільськогосподарської продукції певної категорії;
- БПВ-02 — відвантаження сільськогосподарської продукції;
- СБП — соціальні бізнес-процеси;
- СБП-1 — формування плану виплат працівникам та їх заохочення;
- ЕБП — екологічні бізнес-процеси;
- ЕБП-1 — зменшення забруднювальних викидів у навколишнє середовище.

Розкриття наведених цифрових кодів має умовний характер, застосування їх на практиці залежить від кількості операцій, номенклатури продукції, кількості покупців й багатьох інших факторів. Технічну сторону кодифікації операцій сільськогосподарське підприємство виконує згідно зі специфікою діяльності та управління.

Опис бізнес-процесу в цілому, наприклад процесу соціальної діяльності, повинен містити інформацію про таке:

- організацію процесу виробництва (через систему поліпшення умов праці, виплат і заохочень);
- організацію додаткового страхування працівників (забезпечення додатковими соціальними пакетами страхування);
- навчання працівників, молоді та організації їх дозвілля (навчання протягом життя);
- благодійна діяльність тощо.

Опис будь-якого бізнес-процесу можуть змінити (модифікувати) спеціалісти, які причетні до формування інформації. Наприклад, бухгалтер відділу сталого розвитку підприємства може внести зміни в опис бізнес-процесу з огляду на завдання мінімізувати викиди забруднювальних речовин у навколишнє середовище. Так, бухгалтер, посадові обов'язки якого передбачають розроблення облікової політики та форм звітності сталого розвитку, може запропонувати спеціальну форму документа для моніторингу бізнес-процесів соціальної та екологічної діяльності підприємства.

Опис кожного бізнес-процесу потребує систематизованої характеристики операцій, приклад якої наведено нами в табл. 5.15.

Таблиця 5.15

Таблиця опису операцій бізнес процесу поліпшення сталого розвитку сільського господарського підприємства*

Операція	Виконавець	Документ	Проводка		Ефект сталого розвитку	Дані для звіту про сталий розвиток (звіт про управління)
			Д-т	К-т		
Придбання устаткування альтернативних джерел енергії (сонячних батарей)	Сторонній контрагент	Накладна, акт виконаних робіт, рахунок, акт введення в експлуатацію	1521 641 1091 631	631 631 1521 311	Заощадження енергії та ресурсів підприємства	Сума економії від використання, період окупності, зменшення екологічного впливу
Навчання працівників	Сторонній контрагент	Акт виконаних робіт, рахунок	92 23	685 685	Підвищення кваліфікації працівників та продуктивності праці	Соціальний розвиток персоналу
Запровадження додаткових соц. пакетів для працівників	Сторонній контрагент	Поліс страхування, рахунок	92 23	685 685	Зниження ризиків плінності кадрів, кількості лікарняних листків	Соціальний розвиток персоналу

* Розроблено автором.

Операції бізнес-процесу у табл. 5.15 є прикладами для обліку, що мають бути під контролем відділу сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. Якщо формування звітності на основі обліково-аналітичних даних здійснюється за допомогою сучасних комп'ютерних програм, наприклад, відома ERP-система або 1С:Бухгалтерія, то у форматах документів слід передбачити опис операції або документа, що надалі будуть використовуватися при складанні звітності сталого розвитку. Кожний документ з опису бізнес-процесу або операції є вхідною інформацією в бізнес-процесі їх контролю (входом). Тому систематизація таких документів (операцій) дуже важлива для чіткої організації роботи відділу наскрізного внутрішнього контролю сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

В АПК особливого значення для сталого розвитку та підвищення ефективності діяльності організації набуває наскрізний контроль,

який спирається на систему бюджетів закупівлі матеріальних ресурсів, формування витрат, продажів і доходів організації. О.О. Олійник та Т.І. Олійник визначають бюджетування як сегмент управління із перевтілення облікової інформації про бізнес-процеси сільськогосподарського підприємства в управлінську, сформовану з набору звітних її форм за планом і фактом [222, с. 94].

Отже, система бюджетів сільськогосподарських підприємств орієнтована на загальні принципи створення та функціонування бюджетної системи, що спричиняє інформаційні потоки, за допомогою яких визначається набір планових форм, порядок подання, передачі та обробки планових і звітних документів підрозділів підприємств при формуванні бюджету. Бюджет підприємства традиційно характеризується як набір планових і звітних документів, що визначають основні параметри фінансово-господарської діяльності підприємства та його підрозділів.

Оскільки бюджетна система підприємства може бути представлена набором форм, документів і регламентів, що визначають порядок підготовки та контролю виконання, а також аналізу досягнення виробничих, економічних і фінансових планів, то неминуче в процесі цього виконання виникають різного роду зобов'язання, зокрема, й еко-соціальні. Імперативними платежами є зобов'язання підприємства в плановому періоді, а саме існуюча заборгованість, яку необхідно погасити в поточному періоді й авансові платежі, невідкладність яких визначена договірними зобов'язаннями та вимогами законодавчо-нормативної бази.

Функціонування бюджетної системи сталого розвитку сільськогосподарських підприємств повинно забезпечуватися за рахунок:

- економічної, соціальної та екологічної ефективності, що досягаються завдяки чіткості дій відділу внутрішнього наскрізного контролю сталого розвитку;
- прийняттого рівня обсягу зобов'язань підприємства, що є частиною сукупного обсягу його зобов'язань;
- збалансованості надходження й використання фінансових ресурсів через наскрізний контроль сукупних грошових (фінансових) потоків підприємства.

Кожний з наведених напрямів функціонування бюджетної системи сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, безумов-

но, уточнюється з урахуванням специфіки й технології виробничого процесу, які зумовлюють структуру і зміст витрат.

Нами виокремлено низку базових принципів, що визначають систему бюджетування сталого розвитку сільськогосподарських підприємств (табл. 5.16).

Таблиця 5.16

Принципи системи бюджетування сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

Принципи	Сутність принципу
1. Принцип інтегрованого планування	Принцип передбачає, що окремі плани і бюджети з економічної, соціальної та екологічної діяльності ув'язуються в загальну систему за допомогою планово-контрольних розрахунків сталого розвитку, які дозволяють координувати всі окремі плани з точки зору забезпечення прибутковості і ліквідності підприємства не порушуючи еко-соціальну рівновагу
2. Принцип послідовного планування	Принцип передбачає, що процес взаємоузгодження і інтеграції окремих планів сталого розвитку на період відбувається послідовно в часі. Вихідним пунктом планування є планування обсягу продажів, заключним зменшення екологічного тиску та соціальної деградації
3. Принцип нормативного планування	Принцип вимагає встановлення значущих груп нормативів (внутрішніх цін, стандартних витрат, лімітів за статтями витрат, нормативів запасів, використання добрив та засобів захисту рослин/тварин і ін.). Дані нормативи встановлюються відділом внутрішнього контролю сталого розвитку, уточнюються в процесі складання бюджету і доводяться до підрозділів
4. Принцип наскрізного планування	Дотримуватися цього принципу необхідно при організації бюджетного планування діяльності структурних підрозділів підприємства. Він передбачає виділення на всіх рівнях управління підприємства окремих функціональних бюджетів
5. Принцип декомпозиції	Принцип застосовується при розробці бюджетів структурних підрозділів і служб підприємства. Він полягає в тому, що кожен бюджет більш низького рівня є деталізацією бюджету вищого рівня, тобто бюджети підрозділів є «синтетичними» для бюджету витрат періоду, бюджет витрат періоду конкретизує зведений (основний) бюджет сталого розвитку підприємства
6. Принцип ковзного планування	Принцип передбачає регулярне коригування планів структурних підрозділів і підприємства в цілому, виходячи з фактичних результатів обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності підприємства за минулий період

* Розроблено автором.

Взаємозв'язок бюджетування з плануванням сталого розвитку сільськогосподарських підприємств повинен бути настільки тісним, що принципи планування можуть доповнити основоположні принципи бюджетної системи підприємства, зміст яких наведено в табл. 5.17.

Таблиця 5.17

Додаткові принципи бюджетування сталого розвитку сільсько-господарських підприємств

Принципи	Сутність принципу
1. Принцип єдності бюджетної системи і порівнянності бюджетних даних	Єдність форми планів і бюджетної звітності, єдність методології і принципів організації бюджетного процесу на підприємстві
2. Принцип планування на основі методу нарахування	Події та операції плануються і визнаються по факту їх здійснення незалежно від передбачуваної дати
3. Принцип взаємозв'язку оперативного і стратегічного планування	Оперативне планування діяльності підприємства направлено на реалізацію його стратегічних і тактичних цілей сталого розвитку
4. Принцип обов'язковості виконання бюджетів	Затверджений бюджет сталого розвитку обов'язковий до виконання для всіх структурних підрозділів підприємства.
5. Принцип збалансованості вигод і витрат (принцип раціональності)	Припускає, що вигоди, які виникають із використання бюджетної інформації, повинні перевищувати витрати на її отримання
6. Принцип напруженості і досяжності бюджетів	Передбачає необхідність формування бюджету при дотриманні умови реальності його виконання, з урахуванням оптимального завантаження виробничих потужностей і зайнятості трудових ресурсів
7. Принцип цільового характеру бюджетних лімітів	Припускає, що ресурси в рамках запланованих бюджетів використовуються з обов'язковим позначенням спрямування їх цільового використання.
8. Принцип достовірності	Припускає, що бюджетні дані повинні правдиво представляти майбутні операції і події
9. Принцип суттєвості	Має на увазі, що бюджет повинен містити дані, спотворення і відсутність яких може вплинути на управлінські рішення, що приймаються на основі бюджетної звітності. Істотність даних визначається кількісними характеристиками і в ряді випадків — якісними характеристиками операцій або подій
10. Принцип обачності	Передбачає певну ступінь обережності в процесі планування доходів, витрат, активів і зобов'язань сталого розвитку з тим, щоб доходи і активи не були завищені, а витрати і зобов'язання — були занижені
11. Принцип переважання сутності над формою	Бюджетна звітність повинна представляти операції та події відповідно до їх економічної, соціальної та екологічної сутності, а не лише за їх юридичною формою

* Розроблено автором.

Останні чотири принципи, відображені в табл. 5.17, мають тісний взаємозв'язок із принципами обліку та звітності сталого розвитку. Це зайвий раз доводить, що взаємозумовленість інформації, яка формується в межах різних управлінських функцій (планування, обліку, контролю, аналізу тощо) можна пояснити єдністю методології формування обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. Спрямованість обліково-

аналітичного забезпечення для вирішення завдань сталого розвитку сільськогосподарських підприємств коригує інформацію, що формується при досягненні конкретних показників сталого розвитку загалом та фінансової, екологічної та соціальної стійкості зокрема.

Виконання бюджету зумовлено наявністю об'єктивного зв'язку з іншими бюджетами, наприклад: бюджет продажів залежить від виконання бюджету закупівель та бюджету виробництва; бюджет закупівель так само — від бюджету закупівель виробничих запасів у постачальників; бюджет виробництва — від дотримання бюджету органічного виробництва або бюджету навчання та заохочення працівників тощо. Бюджет виробництва необхідно розглядати в системі взаємозв'язків «соціальні витрати — екологічна якість — ціна на готову продукцію». Зі свого боку, завдяки такому взаємозв'язку вирішується питання оптимізації виробничих витрат сільськогосподарського підприємства при забезпеченні відповідної кваліфікації та заохочення працівників. Екологічна якість сільськогосподарської продукції впливає на внутрішнє середовище — підвищення вартості бренду, та на зовнішнє середовище — зменшення викидів і побічних дій на навколишнє середовище. Внаслідок дотримання бюджетів еко-соціального розвитку підвищується ціна продукції, а відповідно — й рентабельність.

Виокремлення в інтегрованій системі обліку сталого розвитку управлінського (немонетарного) обліку пов'язано із застосуванням стандартів управління якістю, для яких необхідна не тільки бухгалтерська, а й оперативна, управлінська інформація. Впровадження управлінського обліку сталого розвитку, аналізу його бізнес-процесів та обґрунтування пропозицій щодо їх оптимізації вимагає з'ясування змісту стандартів управління якістю з системою нормативів, що динамічно розвиваються. Ці документи є вкрай важливими як для ризик-менеджменту сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, так і для їх відділу наскрізного внутрішнього контролю, при обґрунтуванні якого нами використаний процесний підхід. У стандарті ISO 9000-2001 [84] зазначено, що його призначення полягає у використанні процесного підходу в управлінні. На основі запропонованої моделі системи менеджменту можна стверджувати, що модель сталого розвитку для сільськогосподарського підприємства є стандартом з якості та контролю (рис. 5.9).

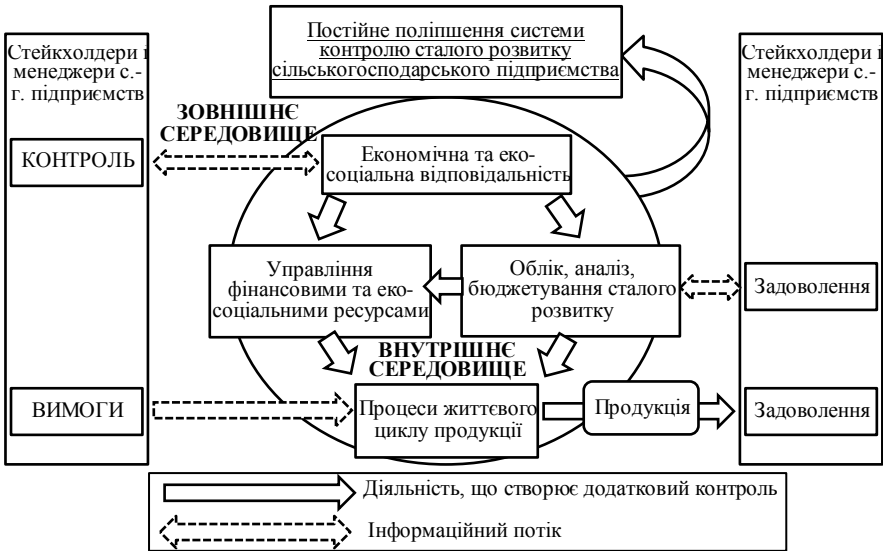


Рис. 5.9. Модель системи управління якістю, що базується на процесному підході наскрізного контролю сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Отже, є всі підстави для висновку, що сталий розвиток є системою управління якістю для сільськогосподарського підприємства, який базується на бізнес-процесах (процесному підході) контролю виробничої діяльності та пов'язаних з нею управлінських функцій планування, обліку, аналізу та бюджетування. Відповідно, разом із системою управління якістю контроль, забезпечує управління сталим розвитком. За нових світових трендів вимоги стейкхолдерів сільськогосподарського підприємства полягають не тільки у задоволенні їх у продукції належної ціни, якості та кількості, але і в процесі виробництва — за яких умов та які наслідки процесів виробництва мали для соціального та природного середовища. Тому контроль бізнес-процесів виходить на перший план на шляху до сталого розвитку сільськогосподарського підприємства.

Контроль є продовженням процесу планування й супроводжує процес реалізації планів. Практика господарювання показує, що контролю відведена важлива роль саме в оцінці діяльності суб'єктів

господарювання [347, с. 284]. Тобто оцінка є одним з інструментів контролю господарської діяльності сільськогосподарських підприємств.

О.М. Баришнікова відзначає важливість проведення діагностики процесу проведення внутрішнього контролю при верифікації соціальної відповідальності та соціальної звітності [12, с. 138]. Переклад терміна verification з англійської мови означає «здійснення контролю». А одним з синонімів верифікації є валідація (validation), що дослівно означає «надання законної сили». Тобто верифікація є засобом здійснення контролю даних обліку сталого розвитку та його звітності, а валідація визнає дані, що мають підтвердження.

Спираючись на ґрунтовний аналіз досліджень в області контролю уявляється можливим показати методологічну побудову наскрізного внутрішнього контролю як одного із засобів досягнення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств (рис. 5.10).

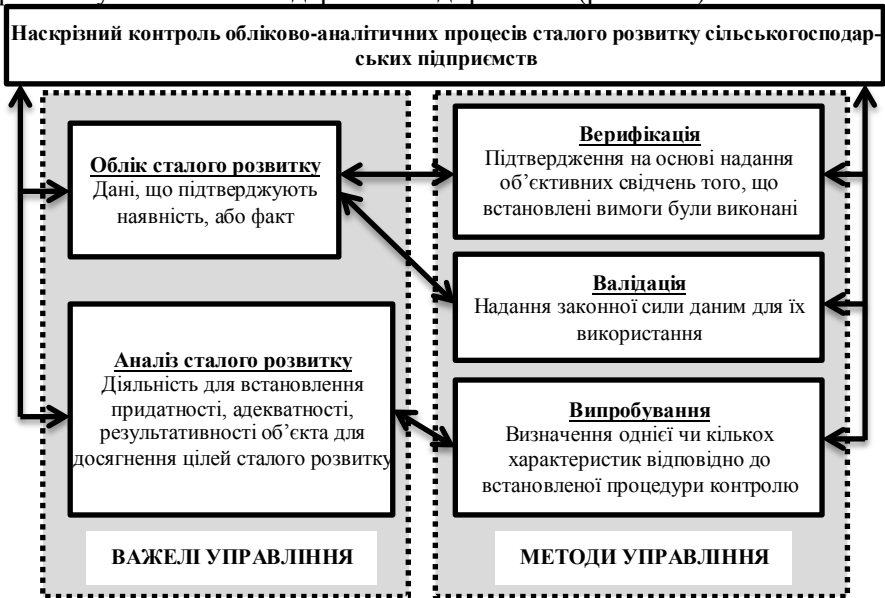


Рис. 5.10. Методологічна побудова наскрізного внутрішнього контролю обліково-аналітичних процесів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Удосконалення методології наскрізного внутрішнього контролю обліково-аналітичного забезпечення спрямовано на організацію процесного контролю сталого розвитку, що передбачає розвиток методів управління та їх важелів, що дозволяють здійснювати контроль за план-фактними відхиленнями. Важелі управління створюють потік інформації та даних, які під впливом методів управління перетворюються на необхідну інформацію для користувачів з метою прийняття адекватних і своєчасних рішень щодо досягнення та максимізації сталого розвитку за всіма напрямками господарської діяльності.

Для забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств важливе значення має підтримання пропорційності усіх бізнес-процесів, які відбуваються в них, що забезпечує безперервний процес наскрізного контролю та зменшує дисбаланс його методів і важелів управління.

Отже, наскрізний внутрішній контроль обліково-аналітичних процесів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств — це система важелів і методів, які об'єднуються у бізнес-процеси управління обліково-аналітичною діяльністю сільськогосподарських підприємств задля оцінки відповідності сталому розвитку та прийняття оперативних рішень для його поліпшення.

5.4. Методика забезпечення контролю за визначенням чистої вартості активів сталого розвитку аграрних підприємств

Основними показниками, що визначають рівень сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, слід, на наш погляд, використовувати дані про структуру активів (тобто коефіцієнт маневреності капіталу), структуру оборотних активів, зокрема, частки матеріально-виробничих запасів, дебіторської заборгованості та трансакційних витрат. На основі традиційних методів аналізу цих показників можна побудувати залежність рентабельності власного капіталу від рентабельності продажів, коефіцієнтів оборотності ресурсів і середньої вартості капіталу:

$$R_{\text{вк}} = \int R_{\text{прод}} * O_{\text{акт}} * K_{\text{сер цін}} \quad (5.25)$$

де $R_{\text{вк}}$ — рентабельність власного капіталу; $R_{\text{ПРОД}}$ — рентабельність продажів; $O_{\text{АКТ}}$ — оборотність активів; $K_{\text{СЕР ЦІН}}$ — середня ціна сукупного капіталу.

Розглянемо характеристику складових елементів формули визначення рентабельності власного капіталу, яка є основним фактором сталого розвитку, що забезпечує платоспроможність підприємства, визначає можливість капіталізації прибутку, формуючи інвестиції для розвитку бізнесу, розширення виробництва.

Рентабельність продажів (її також називають комерційною маржею) [196] визначається відношенням балансового прибутку до виручки від реалізації. Залежно від того, рентабельність якої продукції необхідно виміряти, вважаємо за необхідне виділити три групи показників:

- показники рентабельності обсягу продажів;
- показники рентабельності за звітними сегментами;
- показники рентабельності продажів конкретних видів продукції, виробленої за звичайних умов та умов використання енергозберігаючих технологій або екологічно чистих видів продукції.

Для контролю обчислення показників рентабельності продажів використовують форми Звіту про фінансові результати (або, за можливості, попередні/сформовані дані Звіту про фінансові результати сталого розвитку), що показано в додатку Є2). Показники рентабельності за звітними сегментами можна розраховувати тими ж способами, що і показники рентабельності всього обсягу продажів. Різниця полягатиме лише в тому, що в розрахунок приймається інформація про виручку, повну собівартість та прибуток по конкретному звітному сегменту. Необхідну інформацію для розрахунку можна отримати з реєстрів фінансового та управлінського обліку сталого розвитку.

Показники рентабельності конкретних видів продукції (в розрахунку на одиницю продукції) визначаються двома способами: 1 — по відношенню до повної собівартості одиниці продукції, або 2 — по відношенню до ціни одиниці продукції (без акцизів, ПДВ, мит тощо). Формули для визначення цих показників описані в економічній літературі [116, 126] і можуть бути використані як традиційний інструментарій:

Перший спосіб:

Рентабельність одиниці продукції по відношенню до повної собівартості (%) = Прибуток в ціні одиниці продукції / Повна собівартість одиниці продукції x 100%.

Другий спосіб:

Рентабельність одиниці продукції по відношенню до ціни підприємства-виробника (%) = Прибуток в ціні одиниці продукції / Ціна одиниці продукції у підприємства-виробника (без акцизів, ПДВ, експортних мит тощо) x 100%.

Контроль досягнутих показників може дати додаткову інформацію при зіставленні показників рентабельності конкретних видів продукції вироблених за умов використання енергозберігаючих технологій або екологічно чистих видів продукції з відсотком рентабельності всього обсягу продажів. Це дасть змогу виявити високо- і низькорентабельні види продукції ТОВ «Трейд». Для оформлення результатів контролю показники рентабельності конкретних видів продукції можна представити у вигляді звіту (табл. 5.18).

Таблиця 5.18

Порівняльний аналіз динаміки рентабельності продукції вироблених за умов використання енергозберігаючих та еко-технологій ТОВ «Трейд», 2016 рік*

Види еко-продукції	Рентабельність по відношенню до витрат, %			Рентабельність по відношенню до цін, %			Відхилення рентабельності від рентабельності всього обсягу продажів (+,-), %			
	за 2015	за 2016	зміна (+, -)	за 2015	за 2016	зміна (+, -)	2015р.		2016р.	
							по рентабельності до витрат	по рентабельності до цін	по рентабельності до витрат	по рентабельності до цін
Гірчиця	25	25	-	20	20	-	+7,98	+5,46	+7,63	+5,20
Пшениця 5 клас	25	13,64	-11,36	20	12	-8	+7,98	+5,46-	-3,73	-2,80
Гречка	9,09	16,67	+7,58	8,33	14,29	+5,96	-7,93	-6,21	-0,70	-0,51

* Розраховано автором на основі даних ТОВ «Трейд».

Дані табл.5.18 свідчать про рентабельність виробництва еко-продукції ТОВ «Трейд». Головними чинниками впливу є вища ціна на звичайну продукцію та зниження собівартості через зменшення або відсутність витрат на засоби захисту рослин. Найкращим прикладом є виробництво гірчиці ТОВ «Трейд», технологія виробництва якої найменше вимагає додаткових витрат та обробітку культури.

Отже, за наскрізного внутрішнього контролю рентабельності

продажів важливо не залишити поза увагою питання, пов'язані з якістю продукції, що виробляється та реалізується. Найбільш поширеними характеристиками поняття якості є такі: 1 — відповідність продукції стандарту; 2 — відповідність продукції технічним показникам кращих товарів-аналогів; 3 — відповідність якості продукції вимогам покупців; 4 — відповідність якості продукції платоспроможному попиту; 5 — дотримання ступеня точності технології виготовлення [24, с. 36]. Безумовно, технічні показники продукції, що є аналогом і виробленої конкурентами, виступають стимуляторами підвищення якості продукції на підприємствах-виробниках.

При наскрізному контролі якості продукції необхідними процедурними елементами є:

- оцінка якості продукції, що випускається по всьому асортиментному ряду;
- виявлення причин зниження якості за видами (найменуваннями) продукції;
- встановлення впливу зміни якості на обсяг випуску продукції.

У практиці сільськогосподарських підприємств узагальнювальними показниками, що характеризують якість всієї виробленої продукції, незалежно від її виду, найменування, класу тощо, є:

- частка еко-продукції в загальному обсязі продукції, що випускається;
- частка продукції вищої категорії якості;
- частка атестованої та неатестованої продукції на відповідність стандартам;
- частка сертифікованої продукції.

До індивідуальних показників якості продукції відносять показники, що визначають, наприклад: вміст білка, жиру, вуглеводів, калорійність продуктів, вироблених сільськогосподарським підприємством. Для ТОВ «Трейд», як і для багатьох інших сільськогосподарських підприємств, наскрізний контроль якості слід починати з аналізу узагальнювальних показників якості продукції (табл. 5.19).

Таблиця 5.19

Аналіз узагальнювальних показників якості продукції ТОВ
«Трейд»,
2014—2016 рр.*

Показники	2014	2015	2016	Відхилення 2016 до			
				абсолютне		відносне, %	
				2014	2015	2014	2015
Загальний обсяг виробленої продукції, тис. грн	4054	6052	8678	2626	4624	143	214
Частка виробленої продукції, за звичайною технологією, в загальному обсязі реалізованої продукції, %	89	82	75	-7	-14	-	-
Рекламація звичайної продукції, тис. грн	50	37	29	-8	-21	78	58
Загальний обсяг виробленої еко-продукції, тис. грн.	446	1089	2170	1080	1723	199	487
Частка еко-продукції в загальному обсязі реалізованої продукції, %	11	18	25	7	14	-	-
Рекламація еко-продукції, тис. грн	0	0	0	0	0	0	0

* Розраховано автором на основі даних ТОВ «Трейд».

На зростання частки еко-продукції в 2016 р., відображеної в табл. 5.19, безумовно, впливає на зростання виручки, отриманої від покупців. Це і було одним із чинників нарощування частки реалізації еко-продукції ТОВ «Трейд». Зменшення кількості рекламацій продукції, виробленої за звичайною технологією, з боку покупців свідчить про поліпшення якості.

При позитивній оцінці узагальнювальних показників якості об'єктів подальшого наскрізного контролю може бути якість продукції за сортністю або класністю. Середній коефіцієнт сортності традиційно визначається відношенням вартості продукції всіх сортів до можливої вартості продукції за ціною еко-продукції. В умовах сільськогосподарських підприємств, які орієнтують своє виробництво на стратегію підвищення якості виробленої продукції рослинництва, на нашу думку, середній коефіцієнт еко-класності слід визначати як відношення вартості продукції всіх сортів/класів до вартості еко-продукції за такою формулою:

$$K_{\text{Клас}} = \frac{VP_{\text{і клас}} * Ц_{\text{і клас}}}{VP_{\text{заг}} * Ц_{\text{еко}}}, \quad (5.26)$$

де $VP_{\text{і клас}}$ — обсяг продукції, що виробляється і-го сорту/класу в натуральних одиницях, т; $Ц_{\text{і клас}}$ — ціна продукції, що виробляється і-то сорту/класу, грн; $VP_{\text{заг}}$ — сукупний обсяг виробленої продукції в натуральних одиницях, т; $Ц_{\text{еко}}$ — ціна еко-продукції, що виробляється, грн.

Користуючись цією формулою і даними про виробництво озимої пшениці ТОВ «Трейд» по класах, нами отримано наступні співвідношення коефіцієнтів класності виробленої в 2016 р. сільсько-господарської продукції (табл. 5.20).

Таблиця 5.20

Середній коефіцієнт еко-класності озимої пшениці ТОВ
«Трейд», 2014 – 2016 рр.*

Клас продукції	Середньозважена ціна групи за три роки, грн	Вироблено продукції, т			Вартість продукції, що випускається, тис. грн			Коефіцієнт еко-класності		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Еко-клас	3950	75	67	95	296	265	375	0,58	0,52	0,74
3-й	3235	462	351	359	1495	1135	1161	2,94	2,23	2,28
4-й	3075	250	284	152	769	873	467	1,51	1,72	0,92
5-й	3069	421	510	610	1292	1565	1872	2,54	3,08	3,68
6-й	3042	801	810	420	2437	2464	1278	4,79	4,84	2,51
Всього		2009	2022	1636	6288	6303	5154			

* Розраховано автором на основі даних ТОВ «Трейд» .

Для висновків, використовуваних відділом наскрізного внутрішнього контролю, наведено динаміку коефіцієнтів, що дає таку інформацію: середній коефіцієнт сортності продукції по фуражному зерну 6 та 4-го класу має тенденцію до зниження; по озимій пшениці 3 та 5-го класам спостерігається зворотна тенденція. Часта зміна еко-коефіцієнта класності впливає на збільшення середнього коефіцієнта за всіма видами продукції, що у свою чергу призводить до збільшення індексу зростання. Для забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського підприємства підвищення цього показника є позитивним фактором, оскільки збільшення еко-коефіцієнта класності сприяє розвитку конкурентоспроможності продукції.

Для зміни сортового складу необхідно розраховувати зміни середньозваженої ціни одиниці продукції, що визначається впливом сортового складу на випуск продукції через обсяг виручки від її реалізації. У цьому разі можна використовувати спосіб абсолютних різниць:

$$\Delta C_{\text{ср клас}} = \sum(\Delta \text{ВП}_i * C_i); \quad (5.27)$$

$$\Delta \text{ВП}_{\text{клас}} = \Delta C_{\text{ср клас}} * \text{ВП}_{\text{заг}}, \quad (5.28)$$

де $\Delta \text{ВП}_i$ — зміна частки продукції i -го класу; $\Delta C_{\text{ср клас}}$ — зміна середньої ціни за рахунок структури, грн; C_i — ціна продукції i -ого класу, грн; $\text{ВП}_{\text{заг}}$ — загальний фактичний випуск продукції в натуральному вимірнику; $\Delta \text{ВП}_{\text{клас}}$ — зміна випуску продукції у вартісному вимірнику за рахунок зміни структури складу продукції за

класами.

Результати зміни складу продукції за класами та їх вплив на обсяг виробленої продукції озимої пшениці у вартісному вимірнику наведено в табл. 5.21.

Таблиця 5.21

Вплив складу озимої пшениці за класами на обсяг виробленої продукції у вартісному вимірнику ТОВ «Трейд», 2014–2016 рр.*

Клас продукції	Середньозважена ціна групи, грн	Структура продукції, %			Абсолютна зміна структури, %		Зміна обсягу продукції, тис. грн	
		2014	2015	2016	2015	2016	2015	2016
еко-клас	3950	3,73	3,31	5,81	-0,42	2,49	-0,85	4,08
3-й	3235	23,00	17,36	21,94	-5,64	4,58	-11,40	7,50
4-й	3075	12,44	14,05	9,29	1,60	-4,75	3,24	-7,78
5-й	3069	20,96	25,22	37,29	4,27	12,06	8,63	19,74
6-й	3042	39,87	40,06	25,67	0,19	-14,39	0,38	-23,54
		100,00	100,00	100,00				

* Розраховано автором на основі даних ТОВ «Трейд».

Дані таблиці 5.21 підтверджують, що у 2015 р. у ТОВ «Трейд» мало місце найбільший негативний вплив на зміну випуску озимої пшениці у вартісному вимірнику за рахунок зменшення виробництва озимої пшениці 3-го класу, а у 2016 році — за рахунок 6-го класу. Відповідно за рахунок збільшення виробництва озимої пшениці 5-го класу у 2015–2016 рр. виручка зросла на 8,63 та 19,74 тис. грн. Табличні дані ще раз доводять, що на прибутковість та сталий розвиток сільськогосподарського підприємства впливає не тільки виробництво, але й ціна на еко-продукцію.

Можна продовжити пошук методичного інструментарію для посилення контролю сталого розвитку за рахунок оцінки якості продукції з метою визначення найбільш слабких сторін. Однак завдання системи внутрішнього контролю пов'язані не тільки з оцінкою якості продукції з позиції споживачів і ринку. Для менеджменту сільськогосподарських підприємств важливим є питання наскрізного контролю за витратами на виробництво і витратами, що забезпечують якість виробленої продукції. Їх співвідношення з реальною оцінкою якості повинно привести до прийняття ефективних рішень. Тому здійснення наскрізного внутрішнього контролю вимагає розроблення алгоритмів і процедур, на основі яких можна сформулювати бізнес-

процеси контролю, обґрунтування яких наведено в попередніх розділах. Узагальнюючий алгоритм такого контролю представлений нами на рис. 5.11.

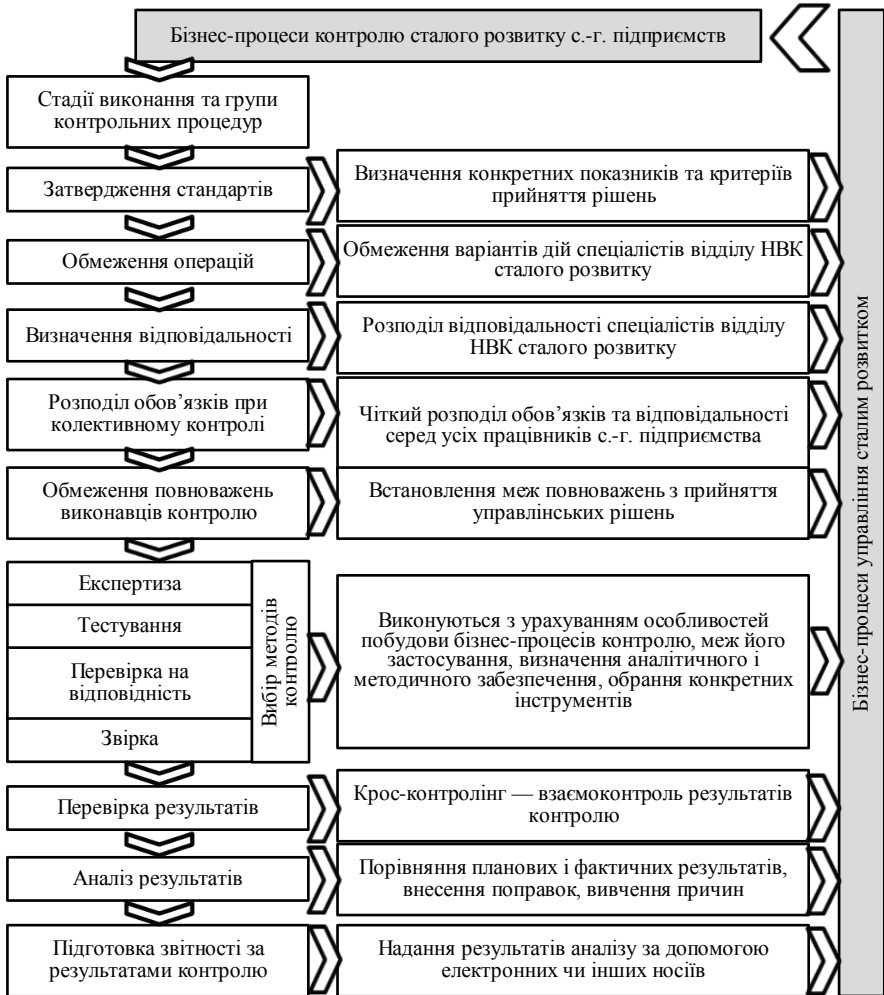


Рис. 5.11. Алгоритм формування бізнес-процесу контролю обліково-аналітичного забезпечення показників ефективності та індикаторів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Представлений на рис. 5.11 алгоритм може бути застосований при організації наскрізного внутрішнього контролю для кожного з екологічних, соціальних та виробничих бізнес-процесів, що на наш погляд, посилять вплив наскрізного контролю на ключові показники ефективності й індикатори сталого розвитку.

Розкриваючи далі зміст процесу визначення ключового індикатора сталого розвитку — рентабельності власного капіталу (див. формулу 5.25), розглянемо наступний важливий елемент, необхідний для визначення даного індикатора. Цим елементом є оборотність активів, яка значною мірою визначає інтенсивність інвестиційної діяльності. Вона спирається на амортизаційну політику організації, на можливість формування амортизаційного фонду (резерву), на підтримку і відновлення необоротних активів.

Зауважимо, що в економічній літературі склалася певна позиція щодо виділення переваг амортизаційної політики, які полягають в наступному:

1. Амортизаційна політика є найважливішою складовою фінансової політики організації, спрямованої на побудову ефективної системи управління фінансами, досягнення стратегічних і тактичних цілей її діяльності. Організації в умовах високої інфляції та існуючої податкової політики держави можуть мати різні інтереси в питаннях формування і використання прибутку, виплати дивідендів, регулювання витрат виробництва, збільшення майна й обсягів продажів (виручки від реалізації). [331] Однак усі ці аспекти діяльності організації, відображені у фінансовому, податковому та управлінському типах обліку, підлягають управлінню за допомогою методів, напрацьованих світовою практикою, сукупність яких і формує систему управління фінансами. Серед таких методів важлива роль відводиться методам амортизації.

2. Ефективність амортизаційної політики залежить від вибору методів (способів) обчислення амортизації, з одного боку, і від бажання наблизити чи ні, бухгалтерський облік і податковий [178].

3. Важливими умовами для проведення амортизаційної політики є її стабільність, передбачуваність, системність, а також ефективність тих засобів і механізмів, за допомогою яких вона відображається. Результатами проведеної державою амортизаційної політики є

стабільний і поступальний економічний розвиток України, поліпшення інвестиційного клімату [284].

4. Амортизаційна політика впливає на інвестиційну привабливість організацій, оскільки від використовуваного методу амортизації залежить обумовлена інвестиційним проектом реальна поточна вартість інвестицій [43, с. 33].

З огляду на те, що частку амортизації (отриманої в складі виручки), що спрямовується підприємством на формування амортизаційного фонду, можна кваліфікувати як використання чистого (нерозподіленого) прибутку, то в цьому разі сільськогосподарське підприємство зможе капіталізувати витрати, які фінансуються за рахунок амортизаційного фонду на підтримку і відновлення основних засобів еко-соціального призначення також. Для організації наскрізного контролю створення і цільового використання такого фонду слід поетапно виконати контрольні процедури (у межах самостійного бізнес-процесу контролю) щодо:

- правильності класифікації та ідентифікації основних засобів еко-соціального призначення, як засобів із вичерпним терміном використання і відповідно тих, що підлягають амортизації;
- формування первісної вартості амортизованих об'єктів еко-соціального призначення при відображенні їх на балансових рахунках і подальшій їх переоцінці;
- обґрунтованого вибору методу первісної оцінки та амортизації у бухгалтерському обліку при дотримання облікової політики;
- виявлення можливих відхилень нарахованих і розподілених сум амортизаційних відрахувань, на основі яких визначається розмір амортизаційного фонду;
- виявлення можливого завищення амортизаційних відрахувань з метою «штучного» збільшення амортизаційного фонду, що пов'язано з необґрунтованим зростанням витрат і зменшення прибутку.

У процесі розширеного відтворення та суцільного обліку всіх засобів і джерел еко-соціального призначення менеджмент підприємств може бачити приріст основного капіталу або отримання чистого доходу (чистого прибутку), який також можна використати на збільшення основного капіталу. У цьому разі менеджери можуть

стверджувати, що збільшуються активи і основний капітал, а бухгалтери будуть стурбовані відображенням на рахунках руху коштів, пов'язаних з інвестиціями в основний капітал (еко-соціальні активи). Зауважимо, що основними напрямками руху основного капіталу є інвестиційна, фінансова та операційна діяльність, у межах яких виникають інші похідні об'єкти контролю — екологічна та соціальна діяльність.

Життєзабезпечення та сталий розвиток основного капіталу залежить безпосередньо від грошових потоків. Можливо, ці висновки є основоположними для прийняття рішень менеджерами: які інвестицій слід брати до уваги задля максимізації сталого розвитку, при цьому не втративши елементарне збільшення прибутковості окремого сегменту бізнесу. У бухгалтера виникає прямий інтерес працювати з формою «Звіт про рух грошових коштів». Аналітична інформація, яка сприятиме прийняттю управлінських рішень про інвестиції в еко-соціальний капітал, має бути сформована особливим чином. Це є ще одним підтвердженням необхідності утворення відділу наскрізного внутрішнього контролю сталого розвитку, однією з основних функцій якого буде контроль зміни вартості основних засобів еко-соціального призначення, їх відновлення, розширення, реконструкції, вкладеннях в спільну діяльність, у власний капітал тощо.

Концепція підтримки капіталу сталого розвитку є тією базою, на основі якої зароджуватимуться теоретичні та методичні підходи до інвестування коштів в екологічний і соціальний капітал. Залежно від того, як класифікується основний капітал для відображення його як активу балансу, визначаються напрями інвестування коштів в ці частини основного капіталу. Від вирішення даних питань залежить можливість формування обліково-аналітичного інструментарію для контролю інвестицій в основний та додатковий (екологічний, соціальний) капітал сталого розвитку. В основу концепції нами прийнято модель, відображена на рис. 5.12.

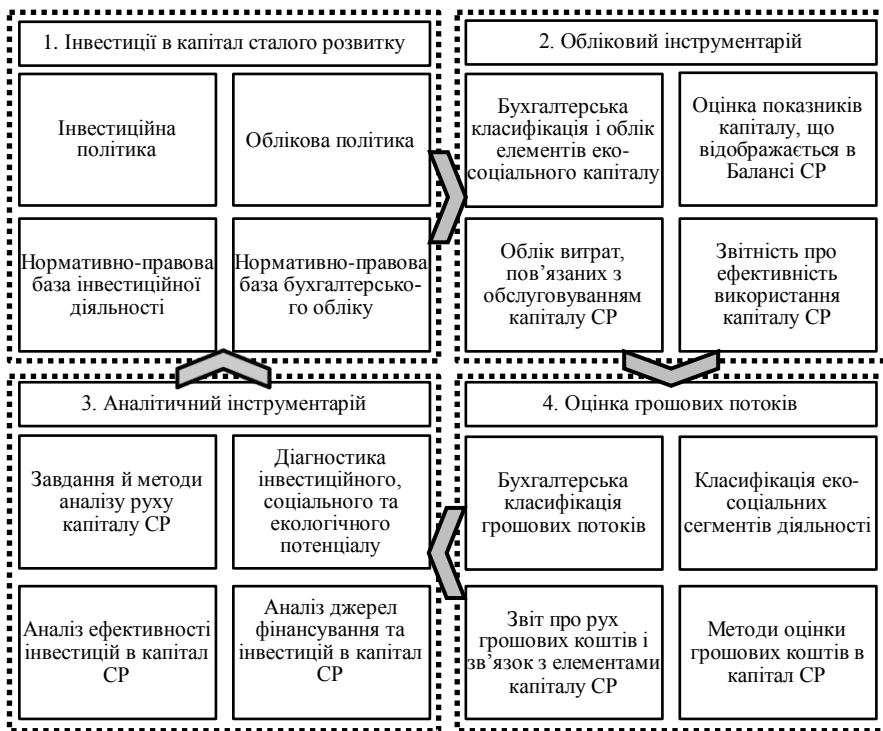


Рис. 5.12. Модель контролю та обліково-аналітичного інструментарію управління інвестиціями в капітал сталого розвитку (СР) сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Модель, наведена на рис. 5.12, містить чотири взаємопов'язані блоки, що відображають обліково-аналітичну інформацію формування та контроль руху основного капіталу в процесі інвестиційної діяльності.

Слід відзначити, що блок *обліковий інструментарій* включає в себе елементи, які можна вважати критеріями формування інформації обліку сталого розвитку для відображення інвестицій в основний і додатковий капітал сталого розвитку. До цих елементів належать:

- бухгалтерська класифікація елементів основного і додаткового капіталу;
- оцінка капіталів, що відображається показниками активу

Балансу сталого розвитку;

- визнання витрат, пов'язаних з обслуговуванням капіталів: відновленням (реконструкцією; модернізацією; капітальним ремонтом) основних засобів еко-соціального призначення;

- робочий план рахунків для відображення елементів капіталів і їх джерел в активі та пасиві Балансу сталого розвитку;

- внутрішня звітність про ефективність використання капіталів, взаємозв'язана зі звітом про рух грошових потоків.

Перелічені елементи — багатогранні та взаємопов'язані. Головна їх особливість полягає в сукупній здатності забезпечувати організаційну і методичну основу інформації аналітичного обліку про основний і додатковий капітал.

Блок *аналітичний інструментарій* заснований на позиції, що аналіз грошових потоків еко-соціального спрямування має на меті формування інформації про обсяг грошових коштів, а також для підтримки їхньої збалансованості в часі.

До завдань аналізу грошових потоків сталого розвитку сільсько-господарського підприємства слід віднести:

- розроблення пропозицій щодо реалізації резервів підвищення ефективності використання грошових коштів;

- оцінку динаміки потоків грошових коштів еко-соціальної діяльності;

- виявлення й вимір впливу чинників сталого розвитку на формування грошових потоків;

- оцінку оптимальності обсягів грошових потоків за видами діяльності (економічній, екологічній та соціальній).

Блок *оцінка грошових потоків* містить інформацію, на базі якої формуються обліково-аналітичні показники забезпечення інвестицій в основний і додатковий капітал сталого розвитку.

Інвестування коштів в основний капітал (або в активи еко-соціального призначення) може здійснюватися в кількох напрямках, що залежать від цільових установок сталого розвитку підприємства. У будь-якому разі при веденні інвестиційної діяльності йдеться про збільшення основних засобів еко-соціального призначення, що забезпечують загальний капітал сталого розвитку як джерело економічної, екологічної та соціальної життєдіяльності організації. Не можна стверджувати, що стовідсотково загальний капітал сталого розвитку є

об'єктом бухгалтерського обліку як джерело формування засобів, оскільки розміщення еко-соціальних активів відбулося без участі бухгалтера і його необхідно облікувати в першому і другому розділах активу Балансу сталого розвитку. У пасиві ж балансу не передбачено показника, що об'єднує капітал сталого розвитку в джерело. Тому показники екологічного і соціального капіталу характеризуються не стільки бухгалтерським та економічним змістом, а філософським з тонкою гранню їх оцінки та подальшого обліку. Отже, ефективність основного капіталу можна лише розглядати через грошові потоки, пов'язані з інвестиційними проектами еко-соціального напрямку.

Блок *інвестиції в капітал сталого розвитку* характеризується контролем комплексу облікової, інвестиційної та нормативної бази з паралельними ризиками формування, функціонування та відтворення капіталу сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. У фаховій літературі висвітлюються різні позиції, теорії і методики, які намагаються вирішити ці проблеми. Разом з тим очевидним є той факт, що нині ще немає системних і комплексних методичних розробок з питань обліку, аналізу та контролю екологічного та соціального капіталу, що дасть змогу об'єктивно оцінити процеси його формування, використання і відтворення. Надто часто власний капітал підприємства аналізується щодо достатності в результаті дослідження структури і динаміки його змін, які оцінюються менеджерами підприємства задля планів майбутнього розвитку. Однак менеджери не розглядають екологічний та соціальний капітал, навіть той, що може бути оцінений монетарно.

При аналізі капіталу сталого розвитку набуває важливості аналіз вартості чистих активів. Адже від величини чистих активів залежить рішення про збільшення власного капіталу за рахунок включення еко-соціального капіталу.

У вітчизняній практиці дослідники не виділяють окремо поняття «чисті активи», а ототожнюють його з власним капіталом. Наприклад М.Т. Білуха зазначає, що чисті активи визначаються вартістю майна суб'єкта господарювання, тобто власним капіталом (різниця між вартістю майна і позиковим капіталом) [333, с. 75]. Інші науковці розглядають це поняття як перевищення вартості активів над пасивами підприємства. [153, с. 201].

Динаміка зміни елементів екосистем, а також масштаби і характеристики їх потоків можна відтворити за використання моделей і

математичних уявлень, отриманих з емпіричних досліджень [440; 441; 448; 489]. Чутливість продуктивності системи до змін засобів і джерел їх утворення можна оцінити з використанням емпіричних даних і моделювання різних сценаріїв. Ці знання можуть також бути керівництвом для управління екологічними активами-ресурсами, з тим, щоб уникнути зносу або зменшення корисності активів. Відповідно, якщо поява екологічного і соціального капіталу в структурі власного капіталу вимагає збільшення активів підприємства, то чисту вартість активів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств можна графічно показати наступним чином (рис. 5.13).



Рис. 5.13. Чиста вартість активів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором.

Отже, чиста вартість активів (чисті активи) сталого розвитку сільськогосподарських підприємств — це вартісна оцінка всього майна підприємства, сформована за рахунок економічного, екологічного та соціального капіталів. Чисті активи відображають реальний власний капітал сталого розвитку, тобто, чисті активи — це майно, що належить власникам компанії (акціонерам, учасникам). Відповідно

можна скласти формулу визначення еко-соціального капіталу:

$$\text{Еко-соціальний капітал} = \text{Чиста вартість активів сталого розвитку} - \text{Основний виробничий капітал} - \text{Прибуток} (+ \text{Збиток})$$

Збільшення чистих активів сталого розвитку свідчить про нарощування еко-соціального капіталу сільськогосподарського підприємства у процесі здійснення господарської діяльності, в першу чергу за рахунок еко-соціальної капіталізації нерозподіленого прибутку. Позитивна динаміка величини чистих активів — важливий оцінювальний показник зростання інвестиційної привабливості агропідприємства та його сталого розвитку. Показник вартості еко-соціального капіталу виконує такі функції:

- слугує мірою сталого розвитку поточної діяльності;
- визначає критерії реального еко-соціального інвестування (внутрішньої норми еко-рентабельності);
- засіб визначення ефективності еко-соціальних інвестицій;
- інструмент менеджменту структури всього капіталу;
- впливає на рівень ринкової вартості фірми (іміджу, ділової репутації, гудвілу).

При прогнозуванні результатів діяльності українських компаній застосовують моделі співвідношення власного та позикового капіталу, що не дозволяє правильно прогнозувати динаміку їх фінансового важеля; основні засоби надто зношені та потребують великих інвестицій для заміни; існуючі методи ухвалення інвестиційно-фінансових рішень не повною мірою враховують інтереси держави, власників компаній і пов'язаних з ним осіб [148].

Власні та позикові кошти в основний капітал формують грошові потоки підприємства. Аналіз грошових потоків по кожному варіанту фінансування є основою процесу планування всіх інвестиційних рішень. Практика інвестиційного аналізу враховує тільки дискретні грошові потоки тобто результат змін у надходженні витрат і доходів після оподаткування, зумовлений реалізацією інвестиційного рішення. Орієнтація тільки на кінцеві результати фінансових інвестиційних вкладень без належного обґрунтування величини грошових потоків еко-соціального призначення може призвести до помилкових оцінок ефективності інвестицій та сталого розвитку. Тому, при аналізі еко-соціальних інвестицій доцільніше сконцентрувати увагу передусім на визначенні грошових потоків, утворених цими інвестиційними

вкладеннями, що зумовлюють приріст екологічного прибутку, а не на величині всього підприємницького прибутку. Отже, за такого підходу варто поєднати інвестиційний та факторний аналіз, що передбачає проведення аналізу впливу різних чинників на показник прибутку сталого розвитку, пов'язаного з еко-соціальними інвестиціями. Як результат, такий підхід дасть змогу оцінити ефективність інвестицій через показник рентабельності чистого грошового потоку сталого розвитку.

Схематично пропонований підхід до аналізу рентабельності чистого грошового потоку сталого розвитку показано на Рис. 5.14.



Рис. 5.14. Схема контролю ефективності чистого грошового потоку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств
* Розроблено автором.

Перевага розглянутого підходу до аналізу грошових потоків сталого розвитку сільськогосподарських підприємств полягає в тому, що постає можливість виділити основні фактори, які визначають величину чистого грошового потоку. Оскільки фактори можуть забезпечувати як позитивний, так і негативний вплив, то необхідно посилити увагу до негативних факторів і цим домогтися збільшення прибутковості еко-соціальних інвестицій. Аналіз формування та контроль грошових потоків зручніше проводити, якщо показники

наведені в табличній формі, шаблон якої наведено в табл. 5.22.

Таблиця 5.22

Формування та контроль грошових потоків сталого розвитку в звітному періоді*

Показники	Надходження (+)	Видаток (-)
Інвестиційні витрати і прибуток		
1. Інвестиції в основний капітал		(-)
2. Прибуток:	(+)	(-)
у тому числі за рахунок зниження (збільшення):		
- соціальних витрат	(+)	(-)
- матеріальних витрат	(+)	(-)
- амортизації об'єктів еко-соціального призначення	(+)	(-)
- інші екологічні та соціальні витрати	(+)	(-)
3. Разом	(+)	(-)
Отриманий інвестором кредит (обладнання еко-соціального призначення)		
4. Отримання кредиту (лізингу)	(+)	
5. Поширення кредиту та виплата відсотків (лізинговий платіж)		(-)
6. Амортизація	(+)	(-)
7. Приріст (зниження) обігових коштів	(+)	(-)
Сумарні грошові потоки або грошовий потік власного (позикового) капіталу (сума ряд. 3,4, 5, 6, 7)	ΣН	ΣВ
Чистий грошовий потік	ΣН-ΣВ	
Ефективність грошових потоків		

* Розроблено автором.

Наведемо пояснення до аналізу показників у табл. 5.22. В першу чергу необхідно обґрунтовано показати всі пов'язані з інвестицією вкладення. До таких витрат належать витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (НДДКР), вартість придбаних основних засобів еко-соціального призначення, витрати на доставку, монтаж, пусконаладжувальні та інші роботи.

Далі необхідно провести аналіз прибутку, отриманого в результаті здійснення вкладень. При цьому потрібно виходити з тієї умови, що інвестиції в капітал сталого розвитку можуть не давати миттєву й навіть економічну віддачу, тому, аналізуючи той чи інший звітний період, можна побачити збиток. При цьому важливо встановити відхилення досягнутих значень прибутку від проектних і з'ясувати причини відхилень.

Аналіз грошових потоків від еко-соціальної інвестиційної діяльності дає уявлення про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства, як у коротко-, так і в довгостроковому періоді, яке

забезпечується за умови, що обсяг додатного грошового потоку від усіх видів господарської діяльності в певному періоді дорівнює обсягу від'ємного грошового потоку.

Розглянуті вище показники доцільніше аналізувати в динаміці, розраховуючи абсолютні й відносні відхилення. Це дасть можливість визначити закономірності розвитку інвестиційної діяльності сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, і вносити відповідні корективи за наявності відхилень від розробленої програми оновлення й збільшення еко-соціального капіталу у виробничій діяльності.

Таким чином, методику наскрізного контролю обліково-аналітичного забезпечення і визначення її впливу нами розглянуто з позиції контролю досягнення ключових показників ефективності діяльності та індикаторів сталого розвитку сільськогосподарського підприємства. Ця методика включає в себе чотири напрямки контролю:

- показників рентабельності конкретних видів (сортів, класів) продукції, вироблених за умов використання енергозберігаючих технологій або екологічно чистих видів продукції та впливу на загальний відсоток рентабельності всього обсягу продажів;
- за формуванням і цільовим використанням амортизаційного фонду, що забезпечує просте відтворення необоротних еко-соціальних активів, є запорукою успішного функціонування та сталого розвитку сільськогосподарського підприємства;
- обліково-аналітичного управління інвестиціями в капітал сталого розвитку сільськогосподарських підприємств та його інструментарію, що складається з триблокової системи обліку, аналізу та оцінки рентабельності грошових потоків;
- чистої вартості активів сталого розвитку та контролю її формування на основі розмежування вартісної оцінки всього майна підприємства, сформованої за рахунок економічного, екологічного та соціального капіталів.

Всі напрямки забезпечуються окремими методиками, що включаються в систему внутрішнього наскрізного контролю, і, на нашу думку, є найбільш ефективними в частині формування інформації для управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства.

Заключний розділ присвячений розробці стратегії оцінки ризиків і контролю обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку

аграрних підприємств, що зумовлена потребою захисту економічних та еко-соціальних інтересів внутрішнього і зовнішнього середовища сільськогосподарського підприємництва.

Оцінка ризику здійснюється 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 можна здійснювати поетапно: встановлення контексту; визначення всіх ризиків, пов'язаних з навколишнім середовищем (соціальним, екологічним); аналіз ризиків; оцінка й визначення пріоритетності ризиків; облік сталого розвитку; обробка ризиків; постійний контроль і аналіз ризиків.

Ключовими факторами ризику, що впливають на рівень сталого розвитку господарської діяльності аграрного підприємства, які загалом несприятливо позначаються на результатах його підприємницької активності, є соціальними, екологічними й економічними. Серед них нами виділено: некомпетентність, відсутність досвіду, знань й оперативної ділової активності, авантюризм, надмірна довірливість у відносинах з партнерами, прагнення до миттєвої вигоди з одночасним негативним впливом на еко-соціальне середовище тощо.

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

Доцільно аналізувати ті види ризиків в обліку сталого розвитку, наслідки яких можуть бути достовірно монетарно та немонетарно оцінені. 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 зумовлюється 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.

Запропонований 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 в 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 — підвищенням продуктивності праці та мотивованої заробітної плати, кваліфікації працівників, формуванням позитивного іміджу підприємства, створенням відповідних умов праці та дозвілля тощо. Стратегічні екологічні цілі спрямовані, насамперед, на зменшення викидів забруднювальних відходів та врахування екологічних наслідків у процесі господарської діяльності, попередження надзвичайних ситуацій техногенного та природного й техногенного характеру, розуміння соціальної філософії щодо екобезпечного розвитку тощо.

У руслі дослідження впливу обліково-аналітичних ризиків на формування показників оцінки сталого розвитку сільськогосподарських підприємств розкрито основні недоліки бухгалтерської практики, як-от: відображення суми втрат від браку у виробництві, а також відхилень у собівартості готової продукції, відсутність реєстрації доходів і витрат надзвичайного характеру, витрат на страхування, а також витрат на відшкодування шкоди у зв'язку із заподіянням негативного впливу навколишньому еко-соціальному середовищу, невідображення чи приховування наслідків ризиків зміни облікової політики. Спотворення інформації, відображеної в облікових документах та звітності, призводить до нарахування штрафів і пені, пов'язаних із розрахунками з контрагентами і податковими платежами.

Запропоновані розрахунки аналізу впливу обліково-аналітичних ризиків на формування показників оцінки сталого розвитку дають змогу оцінити резерви зниження фінансових та бухгалтерських ризиків, що спричиняють зміну економічного, соціального та екологічного видів капіталу сільськогосподарських підприємств. Це також доводить, що поряд із загальноприйнятими концепціями збереження капіталу чинне місце займає концепція сталого розвитку

— фінансово-еколого-соціальна концепція збереження капіталу сільськогосподарського підприємства. Запропоновано модель концепції як системи та комплексу драйверів, що складається з оперативного-технічного, статистичного, фінансового, управлінського видів обліку сталого розвитку, забезпечує розрахунок прибутку за умов порівняння суми фінансового та еко-соціального капіталу на початок і кінець року (періоду) з урахуванням оцінки ризиків можливого банкрутства, наслідків ризиків у бухгалтерському обліку та аналізу ефективності витрат на зниження ризиків у ньому.

Наскрізний контроль бізнес-процесів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств — це система інформації про бізнес-процеси в рамках всіх технологічних циклів виробництва і управління, що дозволяє відстежити виконання поставлених завдань, дотримання вимог стандартів якості менеджменту, стандартів якості продукції, стандартів екологічної та соціальної безпеки на основі ефективно організованих інтегрованих обліково-аналітичних даних.

Методологічною основою наскрізного контролю бізнес-процесів сталого розвитку сільськогосподарських підприємств є принципи формування обліково-аналітичної інформації, принципи і засоби внутрішнього контролю, методичний інструментарій обліку, аналізу, контролю й оцінки операцій та об'єктів, що становлять логічний зміст бізнес-процесів сталого розвитку.

Виділення в інтегрованій системі обліку сталого розвитку управлінського (немонетарного) обліку пов'язано із застосуванням стандартів управління якістю, для яких необхідна не тільки бухгалтерська, а й оперативна, управлінська інформація. При впровадженні управлінського обліку сталого розвитку, аналізу його бізнес-процесів та вироблення пропозицій щодо їх оптимізації необхідно враховувати зміст стандартів управління якістю, які є системою нормативів, що динамічно розвивається.

Сталий розвиток — це система управління якістю для сільськогосподарського підприємства, що базується на бізнес-процесах (процесному підході) контролю виробничої діяльності та пов'язаних із нею всіх управлінських функцій планування, обліку, аналізу та бюджетування. Відповідно, завжди поряд із системою управління якістю має здійснюватися контроль, який забезпечить управління сталим розвитком. За нових світових трендів вимоги стейкхолдерів сільськогосподарського підприємства полягають не тільки у задово-

ленні їх продукцією належної ціни, якості та кількості, але стосуються і процесу виробництва — за яких умов та які наслідки мали процеси виробництва для соціального та природного середовища. Тому контроль бізнес-процесів виходить на перший план на шляху до сталого розвитку сільськогосподарського підприємства.

Удосконалення методології наскрізного внутрішнього контролю обліково-аналітичного забезпечення спрямовано на організацію процесного контролю сталого розвитку, що передбачає розвиток методології методів управління (верифікація, валідація, випробування) та їхніх важелів (облік та аналіз), що дозволяють здійснювати контроль за план-фактними відхиленнями. Важелі управління створюють потік інформації і даних, які за допомогою методів управління перетворюються на необхідну інформацію для користувачів для прийняття адекватних та своєчасних рішень щодо досягнення та максимізації сталого розвитку за всіма напрямками господарської діяльності.

Методику наскрізного контролю обліково-аналітичного забезпечення і визначення її впливу слід розглядали з позиції контролю досягнення ключових показників ефективності діяльності та індикаторів сталого розвитку сільськогосподарського підприємства. Ця методика включає чотири напрями контролю:

- показників рентабельності конкретних видів (сортів, класів) продукції, вироблених за умов використання енергозберігаючих технологій або екологічно чистих видів продукції та впливу на загальний відсоток рентабельності всього обсягу продажів;
- за формуванням і цільовим використанням амортизаційного фонду, що забезпечує просте відтворення необоротних еко-соціальних активів і є запорукою успішного функціонування та сталого розвитку сільськогосподарського підприємства;
- обліково-аналітичного управління інвестиціями в капітал сталого розвитку сільськогосподарських підприємств та його інструментарію, що складається з триблокової системи обліку, аналізу та оцінки рентабельності грошових потоків;
- чистої вартості активів сталого розвитку та її формування на основі розмежування вартісної оцінки всього майна підприємства як суми економічного, екологічного та соціального капіталу.

ВИСНОВКИ

У монографії здійснено теоретичне узагальнення і подано нове розв'язання важливої науково-прикладної проблеми, що полягає в здійсненні спроби розробити теоретико-методологічні засади, методичне забезпечення та розглянути науково-практичні підходи до формування й ефективної реалізації обліково-аналітичного забезпечення аграрного підприємництва в умовах глобалізації тренду сталого розвитку. На основі проведеного дослідження сформульовано висновки та пропозиції концептуального, теоретико-методологічного, методичного та науково-практичного характеру.

1. Теоретико-методичний підхід до комплексного розуміння сутності поняття сталого розвитку в межах глобального, регіонального та локального рівня управління застосовано як керований процес, спрямований на зміцнення індикаторів стану, рушійної сили та реагування на еко-соціальні та економічні проблеми, а також здатність протистояти внутрішнім і зовнішнім економічним, соціальним, екологічним, природно-кліматичним, фінансовим чинникам, адаптуватися до мінливих умов навколишнього середовища, зберігаючи та/або покращуючи початкову рівновагу.

2. Інституціональне визначення середовища сталого розвитку, що доповнено керованими процесами інституту бухгалтерського обліку та його сукупністю формальних законів, правил, процедур, неформальних угод, звичаїв і норм, які, з одного боку зумовлюють можливості, а з іншого — формують обмеження в соціально-економічній діяльності та поведінці систем і інститутів. Поєднання інституту сталого розвитку з керованими засобами інституту бухгалтерського обліку надає можливості зміцнення конкурентних переваг, збільшення на основі технологічних енергозберігаючих інновацій прибутковості, зниження виробничих витрат, а також здатність протистояти внутрішнім і зовнішнім економічним, соціальним, екологічним загрозам. Бухгалтерський облік при цьому є особливою формою організації суспільства, яка формує закони, правила і процедури і та підпорядковується їм, реалізує їх за допомогою своїх економічних, соціальних та екологічних інститутів.

3. Використання методології та інструментарію інституціонально-еволюційного підходу до дослідження системи зовнішніх інституціональних чинників сталого розвитку економічних систем

дозволило розширити взаємодію системи «суспільство—навколишнє середовище—економіка—інформаційне забезпечення», що надає можливість врахувати більше чинників сталого розвитку й умов функціонування економічних агентів, обґрунтувати необхідність впровадження інновацій в їх обліку, побудувати ієрархію внутрішніх факторів впливу за ментально-інституціональною та функціональною приналежністю.

4. За допомогою методологічного дослідження засад еволюційного становлення та визначення комплексу соціального й екологічного обліку постала можливість узагальнити і сформувати загальну модель обліку сталого розвитку, яка є системою обліково-аналітичного забезпечення виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, що дозволить встановити баланс між забезпеченням соціальних потреб, захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їхню потребу в безпечному і здоровому довкіллі та фінансово-економічним розвитком.

5. Запропоновано розширену змістовно-функціональну комплексну модель обліку сталого розвитку на основі прямокутної системи координат по місцях формування і надання інформації (управлінський та фінансовий облік сталого розвитку) та формою інформації (натуральний та монетарний облік сталого розвитку), останні з яких на основі матриці показують перспективи існування обґрунтованих аргументів відповідно до довгострокового/короткострокового фокусу спостереження за господарськими процесами підприємств та орієнтації сформованої інформації на минуле/майбутнє.

6. Запропонована модель теоретико-методологічної системи облікового забезпечення сталого розвитку, по-перше охоплює внутрішню підсистему обліку сталого розвитку, яка дає змогу визначити конкретні правила та процедури з відображення інформації, пов'язаної із соціальною та екологічною діяльністю, по-друге, загальна складова системи обліку сталого розвитку поєднує інформацію, що надходить у вигляді облікових даних чи документів, яка за допомогою внутрішніх і загальних складових трансформується у наступний зовнішній елемент системи — звітність. При цьому постає можливість визначити розширене визначення предмета обліку сталого розвитку як сукупності процесів руху власних і зовнішніх засобів та

джерел їх утворення і їх вплив на внутрішнє та зовнішнє еко-соціальне середовище.

7. Обґрунтовано системоутворюючі компоненти обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком, що становить впорядковану, самостійну, повністю або частково децентралізовану, адекватну цілям управління систему спостереження, збору, ідентифікації, реєстрації, узагальнення, обробки, контролю, бюджетуванню й аналізу економічної, соціальної та екологічної інформації, заснованої на перевагах сучасних потреб для вироблення, обґрунтування й ухвалення управлінських рішень задля досягнення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

8. Розроблена матриця взаємодії компонентів сталого розвитку за трьома компонентами сталості (економічна, соціальна, екологічна) і п'ятьма рівнями впливу (глобальний, національний, регіональний, організаційний, рівень підприємства) дає змогу сформуванню критеріїв відбору показників із залученням чотирьохетапної стратегії оцінки сталого розвитку в сільському господарстві на основі систематизації методик оцінки сталого розвитку аграрного сектору за допомогою: відображення аспектів сталого еко-соціального та економічного розвитку; виокремлення цілей методик і видів екологічної дії; об'єктів підприємницького або глобального рівня дослідження; підходу застосування; способу агрегації.

9. Запропонована інтегральна система оцінки показників обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку АПК заснована на оцінці економічної, еколого-організаційної та соціально-територіальної складової системи управління сталим розвитком, і дає можливість сформуванню універсального підходу одночасного застосування за двома різними рівнями та об'єктами дослідження: локальний рівень — для сільськогосподарського підприємства, глобальний рівень — для аграрного регіону, області чи країни загалом. Інтегральна оцінка є стрижневим компонентом обліково-аналітичного забезпечення та базисом для прийняття виважених оперативних і стратегічних управлінських рішень, формування стратегії сталого розвитку сільського господарства на рівні підприємства або регіону.

10. Сутність сформованої парадигми розвитку звітності про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства полягає у виокремленні цілей (економічних, соціальних, екологічних) та стадій зростання обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку (від

традиційної системи обліку до нової системи обліку сталого розвитку), що сприятиме транспарентності обліково-аналітичного забезпечення процесу формування звітності для стейкхолдерів сільськогосподарського підприємства, з одного боку, та процесу управління, що задовольняє вимоги власників та менеджерів — з іншого.

11. Розроблено концептуальну основу стандартизації обліково-аналітичного забезпечення та формування звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств, що надасть можливість регламентації бухгалтерського обліку, заснованого на консенсусі формування екологічних, соціальних та економічних показників, для загального й неодноразового використання сільськогосподарськими товаровиробниками щодо відображення результатів діяльності, спрямованих на досягнення оптимального рівня сталого розвитку.

12. На основі ієрархії об'єктів обліку та звітності про сталий розвиток виділено варіації допоміжних корпоративних звітів ті таксономії Балансу сталого розвитку з урахуванням інтеграції в актив природних активів і в пасив — оцінки природного капіталу і природних зобов'язань та таксономією Звіту про фінансові результати сталого розвитку з розрахунком валового екологічно-інтегрованого прибутку (збитку), що надасть стейкхолдерам та менеджерам сільськогосподарського підприємства релевантну інформацію про ефективність діяльності аналізованого підприємства в контексті сталого розвитку.

13. Удосконалено систему ризик менеджменту обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку аграрних підприємств на основі упорядкування процедур досягнення стратегічних, тактичних, операційних та траєкторних цілей сталого розвитку на основі прийомів ризик-менеджменту та інструментарію обліково-аналітичної системи, що дозволить адекватно оцінити динамічність і невизначеність бізнес-середовища аграрних підприємств, що зобов'язує менеджерів впроваджувати комплексну систему виявлення та зменшення ризиків економічної, екологічної та соціальної господарської діяльності.

14. Дослідження методики аналізу впливу обліково-аналітичних ризиків на формування показників оцінки сталого розвитку сільськогосподарських підприємств що дало змогу оцінити резерви зниження фінансових і бухгалтерських ризиків, які впливають на розмір економічного, соціального та екологічного капіталів. Це

доводить, що поряд із загальноприйнятими концепціями збереження капіталу існує фінансово-еколого-соціальна концепція збереження капіталу сільськогосподарського підприємства, що являє собою систему та комплекс драйверів у вигляді оперативного-технічного, статистичного, фінансового, управлінського обліку сталого розвитку, які забезпечують оцінку прибутку за умов порівняння суми фінансового та еко-соціального капіталу на початок та на кінець року, з урахуванням оцінки ризиків можливого банкрутства, наслідків ризиків в бухгалтерському обліку та аналізу ефективності витрат на зниження ризиків в обліку сталого розвитку.

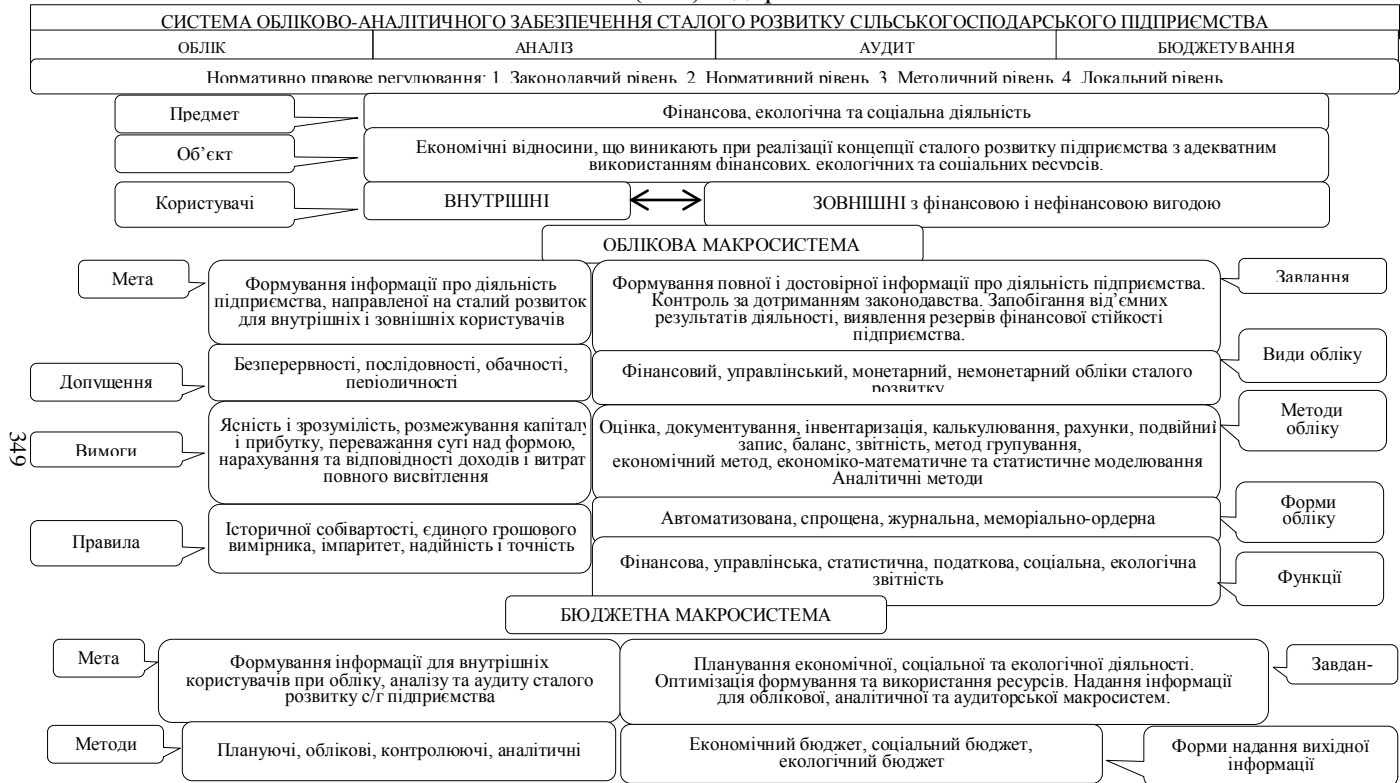
15. Проаналізовано методологічні положення наскрізного внутрішнього контролю процесів обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку із застосуванням методів (верифікації, валідації, випробування) та важелів (обліку та аналізу) управління. Це дозволить здійснювати контроль за план-фактичними відхиленнями бізнес-процесів та ефективного використання важелів управління для формування та трансформації даних в аспекті методів управління для прийняття раціональних та своєчасних рішень щодо досягнення та сприяння сталому розвитку за всіма напрямками господарської діяльності сільськогосподарського підприємства. Безперервний процес наскрізного контролю обліково-аналітичних процесів сталого розвитку сільськогосподарського підприємства запобігає дисбалансу його методів та важелів управління.

16. За допомогою методичного інструментарію досліджено вплив наскрізного контролю на обліково-аналітичне забезпечення на основі показників ефективності та індикаторів сталого розвитку аграрних підприємств, що включають: контроль показників рентабельності конкретних видів (сортів, класів) продукції, вироблених за умов використання енергозберігаючих технологій або екологічно чистих видів продукції та вплив на загальну рентабельність обсягу продажів; контроль за формуванням і цільовим використанням амортизаційного фонду, що забезпечує просте відтворення необоротних еко-соціальних активів; контроль обліково-аналітичного управління інвестиціями в капітал сталого розвитку сільськогосподарських підприємств та його інструментарію, що складається з триблокової системи обліку, аналізу та оцінки рентабельності грошових потоків; контролю чистої вартості активів сталого розвитку та контролю її формування на основі розмежування вартісної оцінки всього майна

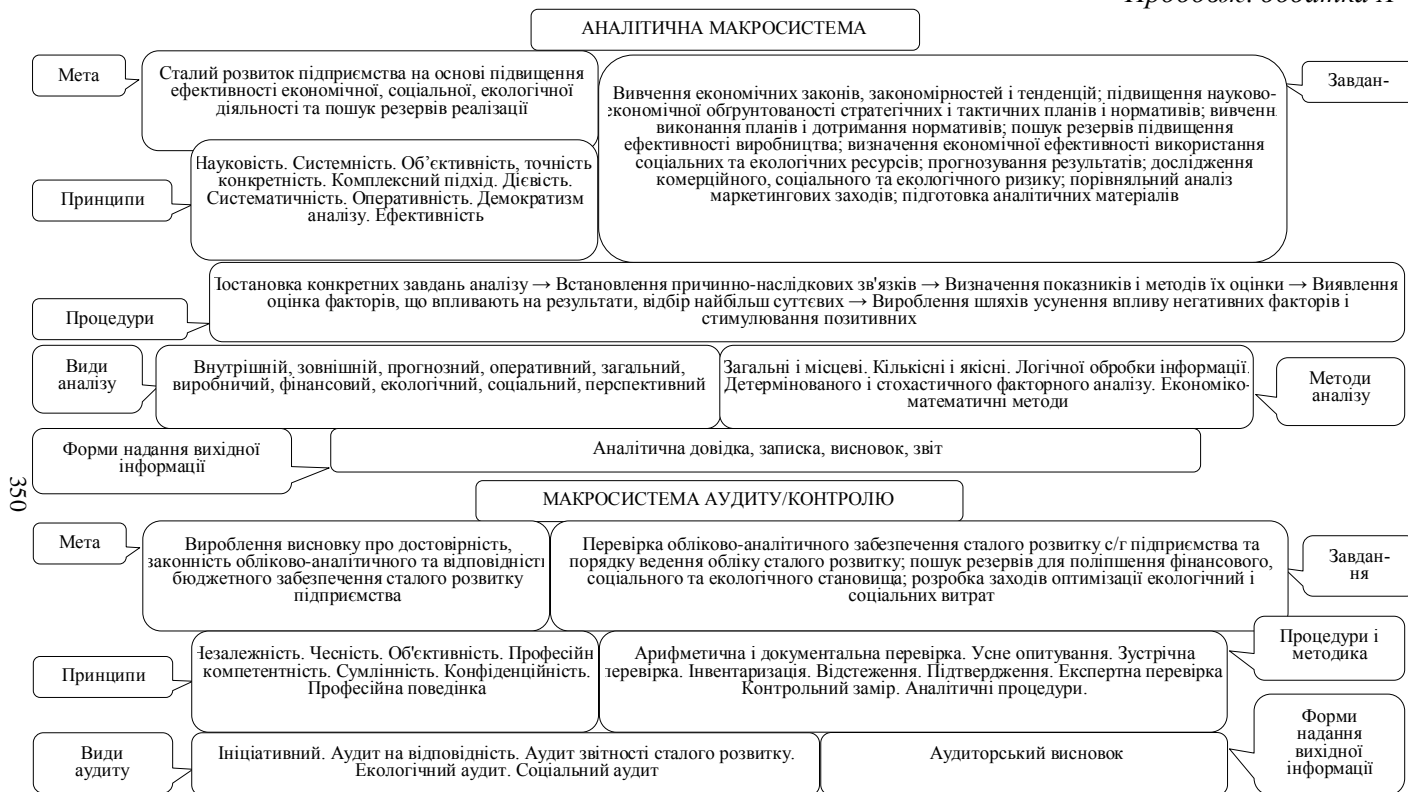
підприємства, сформованої за рахунок економічного, екологічного та соціального капіталів. Всі напрямки контролю забезпечуються окремими методиками системи наскрізного внутрішнього контролю та сприяють ефективності формування інформації для управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства.

ДОДАТКИ

Цілеорієнтована модель системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського (с.-г.) підприємства



349



Систематизація методів оцінки сталого розвитку сільськогосподарських підприємств

Методи	Тип сталості	Цілі	Види дій, що обліковуються	Об'єкт і рівень вивчення	Підхід	Спосіб агрегації	Кількість показників
Агроекологічна діагностика (Diagnostic Agri-environnemental DIAGE) [399]	Економічний	Потенційний вплив на довкілля	Використання ресурсів, біорізноманіття, забруднення пестицидами, відходами, забруднення шумом, неприємними запахами	Підприємство, локальний, глобальний	3 серії критеріїв природоохоронного аспекту (важливість аспекту, управління чутливістю)	Бали	17 природоохоронних аспектів, близько 500 змінних
Агроекологічна діагностика, що зв'язує навколишнє середовище і Територіальний Контракт Господарства (Diagnostic Agri - environnemental Liant <i>Environnement et Control Territorial d'Exploitation DIALECTE</i>) [431]	Екологічний	Вплив сільськогосподарської діяльності на довкілля	Різноманітність рослинницької і тваринницької продукції, раціональне використання ресурсів, вплив на земельні ресурси, водні ресурси, повітря, забруднення відходами	Підприємство, локальний, глобальний	Подвійний підхід (глобальний і по тематиках). Представлення результатів у вигляді радара	Бали	2 напрями, 49 показників-критеріїв, 94 змінні
Агроекологічні показники [<i>Les indicateurs agro-ecologiques</i> IAE) [412, 432]	Екологічний	Оцінка ефекту діяльності сільськогосподарського підприємства у складі агро-екосистеми; оцінка міри досягнення мети інтегрованого сільського господарства; допомога в ухваленні рішень на користь природоохоронної практики	Використання невідновлюваної енергії і інших вичерпних ресурсів, біорізноманіття, якість повітря, водних і земельних ресурсів	Підприємство, локальний, глобальний	Матриця взаємодії на основі двох типів показників : агробіологічні показники оцінюють діяльність сільськогосподарської практики на сукупність довкілля, показники екологічної дії оцінюють вплив сільськогосподарської практики на окремі складові довкілля.	Показники	
Аналіз життєвого циклу в сільському господарстві (<i>Analyse de Cycle de Vie pour l'agriculture</i> (ACVA))	Екологічний	Оцінка використання ресурсів і дії на довкілля, в тому числі продукту або виду діяльності в розрізі	Викиди газів парникового ефекту, що ведуть до руйнування озонового шару, окислення, евтрофікації, токсичності земель, водних	Продукт, локальний, глобальний	Аналіз циклу життя в сільськогосподарському контексті (на прикладі трьох способів виробництва зернових)	Показники	Варіюється

Методи	Тип сталості	Цілі	Види дій, що обліковуються	Об'єкт і рівень вивчення	Підхід	Спосіб агрегації	Кількість показників
[438]		викидів в атмосферу, у водні і земельні ресурси, а також відносно використання енергії і матеріалів	ресурсів, погіршення стану здоров'я людини, вичерпання ресурсів використання непоновлюваної енергії та інших ресурсів, використання простору				
Багатоцільові параметри [495]	Екологічний, економічний, соціальний	Оцінка умов для створення нових систем виробництва (інтегрованої біологічної)	Якість земельних ресурсів, біорізноманіття, якість повітря, водних і земельних ресурсів, якість продукції	Підприємство, локальний	Концепція інтегрованих і органічних систем виробництва.	Показники багатоцільових параметрів	
Властивості агроекологічних систем (<i>Atiribus des systemes agro- dcologiques ASA</i>) [421]	Екологічний економічний	Враховують стан і результативність агроекосистем	Використання простору, евтрофікація, біорізноманіття	Підприємство, локальний	Метод, заснований на кількісній екології систем, використовує властивості екосистем як показники стійкості (наприкладі тваринницьких ферм у Філіппінах). Моделювання балансів маси за допомогою програмного забезпечення.	Баланси маси	
Двоетапний проект спільної робочої групи Французького Інституту Біорізноманіття (IFB) [458]	Екологічний, економічний	Ідентифікація і оцінка залежності підприємств від живих систем; 1) інтегрування біорізноманіття бізнес-стратегії на основі інноваційного підходу, в якому біорізноманіття стає складовою частиною бізнес-стратегії	Біорізноманіття	Підприємство, локальний	Метод обліку біорізноманіття, побудований на основі методу обліку вуглекислого газу (<i>Bilan Carbone</i>)		
Дерево стійкого сільськогосподарського	Екологічний, економічний	Допомога в реалізації проекту	Використання природних ресурсів	Підприємство, локальний,	Оцінка сталості за 4 напрямками:	Відповіді	79 критеріїв відповідно до 4

Методи	Тип сталості	Цілі	Види дій, що обліковуються	Об'єкт і рівень вивчення	Підхід	Спосіб агрегації	Кількість показників
підприємства [459]	і соціальний			глобальний	відтворення передавання життєздатність життєстійкість	«Так, ні»	основних напрямів
Діагностика Солагро (Diagnostic Solagro DS) [453]	Екологічний	Діагностика для оцінки довкілля на рівні підприємства за допомогою глобального підходу, простого і швидкого використання	Використання непоновлюваної енергії і інших ресурсів, ерозія земель, якість ландшафту, природна сільськогосподарське біорізноманіття, використання простору	Підприємство	Оцінка рівня результативності за інтегрованими критеріями, що враховують число виробничих систем (однорічні культури, багаторічні насадження, тваринництво) усередині підприємства, різноманітність культур, управління ресурсами і простором. Застосовується в 300 фермах Франції	Показники	18 інтегрованих критеріїв
Діагностика стійкості мережі сталого сільського господарства [467]	Екологічний, економічний, соціальний	Діагностика	Використання непоновлюваних ресурсів, якість ландшафту, природне і с.-г. біорізноманіття, якість повітря, водних і земельних ресурсів	Підприємство, локальний, глобальний	Синтез трьох методів (RAD 2002). Представлення результатів у вигляді радарів	Бали (від 0 до 5 по кожному показнику)	3 шкали 22 показники-критерії 31 змінна
Дія Клевер (TREFLE) [396]	Екологічний, економічний, соціальний	Діагностика	Різні екологічні ризики	Підприємство, локальний, глобальний	Контроль-оцінка на основі комплексу показників 4 категорій: ресурсів, реалізації, результату і контролю умов	Показники	
Екобаланс як інструмент екологічного управління (Ecobilan, outil de estion ecologique EOGÉ) [469]	Екологічний	Визначення впливу підприємства на довкілля: ідентифікація джерел забруднень і викидів,	Використання непоновлюваної енергії, використання простору, викиди газів парникового ефекту, евтрофікація, екотоксичність, забруднення, відходами	Підприємство, продукт, локальний, глобальний	Аналіз циклу діяльності, на прикладі швейцарських сільськогосподарських підприємств	Показники	13

Методи	Тип сталості	Цілі	Види дій, що обліковуються	Об'єкт і рівень вивчення	Підхід	Спосіб агрегації	Кількість показників
		оцінка ефекту зміни діяльності або структури сільськогосподарських підприємств					
Екобали (Ecopoints EP) [457]	Екологічний	Встановлення розміру допомоги для сільськогосподарських підприємств з метою стимулювання поведінки стосовно до довкілля і с.-г. земель	Ерозія земель, використання азотних добрив і пестицидів, якість ландшафту, сільськогосподарське біорізноманіття	Підприємство, локальний	Оцінюються екстенсивність використання земель і якість управління землями на прикладі сільськогосподарських земель підприємств нижньої Австрії	Бали	
Екологічний відбиток (слід) (Ecological footprint) [460]	Екологічний і економічний		Використання ресурсів	Глобальний	Порівнюється спроможність сільськогосподарського виробництва, рибного лову, поглинання CO ₂ і інших відходів суб'єкта (біологічна здатність суб'єкта) відповідно з його реальним споживанням	Рівні	
Екологічний менеджмент для сільського господарства (Management environmental pour agriculture) [454]	Екологічний	Оцінка екологічної результативності сільськогосподарського підприємства для стимулювання практики ведення сільського господарства	Використання непоновлюваної енергії, використання водних ресурсів, азотних добрив і пестицидів, біорізноманіття, якість земель, якість догляду за тваринами	Підприємство, локальний, глобальний	Система модулів, що містять сценарії типу «Що відбудеться, якщо?» (застосовується у Великобританії)	Екобали	
Індекс сталості модельного сільськогосподарського підприємства [455]	Економічний, соціальний, екологічний	Оцінка сталого розвитку невеликих сільськогосподарських підприємств	Природний, людський та виробничий капітал	Підприємство	Підхід на основі узагальнення кількісних і якісних показників	Бали, відсотки	5 груп, 56 індикаторів
Індекс сталості сільськогосподарського підприємства [L'indice de	Екологічний	Оцінка екологічної сталості ведення діяльності для	Використання азотних добрив і пестицидів	Підприємство, локальний	Індекси можливої заміни купованих сировини і матеріалів на ресурси,	Позитивний або	

Методи	Тип сталості	Цілі	Види дій, що обліковуються	Об'єкт і рівень вивчення	Підхід	Спосіб агрегації	Кількість показників
<i>durabilité de l'agriculteur</i> I DA) [420]		допомоги в ухваленні рішень			вироблювані в негати-господарствах, на вний приклади 33 господарств, бал що займаються виробництвом капусти в Малазії		
Індикатори сталого розвитку [335]	Екологічний, економічний, соціальний	Вимірювання процесів сталого розвитку	Екологічне навантаження, розвиток людського потенціалу, регіональне екологічне регулювання, якість життя	Регіональний, глобальний	Показники вимірювання процесів сталого розвитку	Індекси	11 категорій 45 індикаторів
Інтегральна оцінка сталого розвитку сільського господарства [223]	Екологічний, економічний, соціальний	Застосування методу ізотропної стандартизації показників	Види продукції, рентабельність, соціальні показники, земельні ресурси	Регіональний	Методичний підхід, розмежування показників стимуляторів і дестимуляторів	Індекси	3 групи, 14 показників
Картографічний ландшафтний підхід до сільськогосподарського підприємства [390]	Екологічний	Оцінка земельних ресурсів, місцевості з оцінкою екологічних переваг	Використання простору	Підприємство, локальний, глобальний	Картографічний підхід, уточнює землі с.-г. підприємств з метою оцінки впливу цих підприємств на навколишнє середовище	Карти	
Методика оцінки сталого розвитку сільських територій [163]	Екологічний, демографічний, інституціональний, якість/рівень життя, соціальний	Розрахунок полікомпонентного індикатора стану і розвитку сільських територій, призначеного для визначення вектора їх соціально-економічного розвитку та обґрунтування відповідних управлінських рішень	Забезпечення продовольством, сільськогосподарською сировиною, збереження сільської культури виробництва і побуту, здійснення соціального розвитку, збереження історично освоенного ландшафту і екологічної безпеки	Підприємство, локальний, глобальний	Використання показників, що кількісно характеризують різні групи факторів	Бал від 0 до 1	7 індикаторів
Операційна сталість (<i>Vers une durabilité opérationnelle</i> VDO) [470]	Екологічний, економічний і соціальний	Оцінка умов для створення нових систем виробництва, що дбайливо відносяться до довкілля.	Використання пестицидів, евтрофікація	Підприємство, локальний	Багатоцільове інтерактивне лінійне програмування (на прикладі голландських виробників)		

Методи	Тип сталості	Цілі	Види дій, що обліковуються	Об'єкт і рівень вивчення	Підхід	Спосіб агрегації	Кількість показників
Оцінка сталості сільськогосподарського землекористування [247]	Економічний, екологічний, соціальний	Оцінка екологічної сталості ведення діяльності	Земельні ресурси, мінеральні добрива, засоби захисту рослин, соціальні показники на одиницю площі, продукції	Підприємство, локальний, глобальний	Використання натуральних відсоткових показників	Позитивний, нейтральний або негативний бал	15 індикаторів
Оцінка сталості, індуктивна відповідь (<i>Response-Inducing Sustainability Evaluation RISE</i>) [468]	Екологічний, економічний, соціальний	Діагностика	Різні екологічні ризики	Підприємство, локальний	Візуалізація дій індивідуальних заходів (зміна сільськогосподарської практики) на систему в цілому (сільськогосподарське підприємство).	Показники	
Показники Глобальної Діагностики ділянки (<i>Indicateurs de Diagnostic Global a la parcelle INDIGO</i>) [431]	Екологічний	Діагностика; допомога в ухваленні рішень	Використання азотних добрив і пестицидів	Глобальний	Моделювання	Показники	10 показників 89 змінних
Показники сталості сільськогосподарських підприємств (<i>Indicateurs de durabilite des exploitations agricoles IDEA</i>) [496]	Екологічний, економічний, соціальний	Педагогічна діагностика	Використання непоновлюваних ресурсів, якість ландшафту природне і сільськогосподарське біорізноманіття якість повітря, водних і земельних ресурсів	Підприємство, локальний, глобальний	Представлення результатів по трьох шкалах і у вигляді радарів	Бали (від 0 до 25)	3 шкали 42 показники-критерії, 121 змінна
Система індикаторів сталого сільського розвитку [247]	Економічний, соціальний, екологічний	Оцінка індикаторів сільського розвитку	Подолання бідності; доступ до земельних, водних та інших природних ресурсів; доступ до ринків; розвиток несільськогосподарської діяльності; освіта; динаміка чисельності населення	Регіон, країна	Підхід на основі узагальнення методик ЄС у межах Загальної системи моніторингу та оцінки політики сільського розвитку	Відсотки	6 груп, 59 індикаторів
Сталий розвиток сільських територій у контексті соціальних проблем [352]	Економічний, соціальний	Оцінка сталості соціального розвитку сільських територій в довгостроковій	Демографія, соціально-трудова сфера, рівень і якість життя	Регіон	Оцінка критеріїв у відсотковому значенні	Відсотки	10 груп, 27 критеріїв

Методи	Тип сталості	Цілі	Види дій, що обліковуються	Об'єкт і рівень вивчення	Підхід	Спосіб агрегації	Кількість показників
		перспективи					
Сталість енергетичних культур (<i>Dwabilite des cultures d'netgeliques DCE</i>) [410]	Екологічний, економічний	Оцінка сталості виробництва енергетичних культур	Використання неоновлюваних ресурсів, ерозія земель, використання простору, викиди парникових газів, евтрофікація, управління відходами, якість ландшафту, біорізноманіття	Продукт, локальний, глобальний	Підхід, заснований на аналізі циклу життя з урахуванням додаткових показників, характерних для виробничих сільськогосподарських систем	Показники	
Територіальний підхід [63]	Екологічний	Оцінка і відображення територіальних переваг і недоліків	Різні екологічні ризики	Підприємство, локальний	Враховуються місцеві територіальні особливості	Якісна характеристика	

Методика визначення показників інтегрованої оцінки сталого розвитку у сільському господарстві

Показники	Визначення, критерій	Примітки		Джерело інформації	Межі (бали)
		Підприємницький (локальний) рівень	Галузевий (глобальний) рівень		
Показники економічної сталості					
Економічна життєздатність (ЕЖ)	$ЕЖ = \frac{\text{Брутто результат експлуатації} - \text{Потр}_{\text{Фін}}}{\text{Число працівників}}$ <p>Менше 10% МЗП: 0 від 10 до 19% МЗП: 1 від 20 до 29% МЗП: 2 від 30 до 39% МЗП: 5 від 40 до 49% МЗП: 8 від 50 до 59% МЗП: 10 від 60 до 69% МЗП: 12 від 70 до 79% МЗП: 14 від 80 до 89% МЗП: 16 від 90 до 99% МЗП: 18 від 100 до 109% МЗП: 19 більше 110% МЗП: 20</p>	<p>Брутто-результат експлуатації (в середньому за 3 роки, якщо можливо): додана вартість за мінусом витрат на персонал, податків і зборів. Додана вартість = комерційна маржа (виручка від продажу за вирахуванням собівартості) + продукція підприємства (запаси і необоротні активи, продана продукція) — куплена сировина і матеріали та інші запаси — інші купівлі (як правило, послуги). ПотрФін = Потреби у фінансових коштах = (1/2 амортизаційних відрахувань) + (Σ річних відрахувань). Чисельність працівників с.-г. підприємства чи регіону</p>		Річна фінансова звітність, статистична звітність	0 і до 20
Рівень економічної спеціалізації (РЕС)	Відповідність максимальної виручки від одного виду продукції і балу оцінки: менше 20 % виручки: 10 від 20 до 25 % виручки: 8 від 25 до 50 % виручки: 4 від 50 до 80 % виручки: 2 більше 80 % виручки: 0	Кожний регіон чи с.-г. підприємство має конкретну спеціалізацію, яка визначається максимальною виручкою від проданої продукції. Вужча спеціалізація не сприяє економічній сталості		Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 10
Фінансова автономність (ФА)	$ФА = \frac{\text{Звідрахувань} + \text{фін. витр. по КЗ}}{\text{Брутто результат експлуатації}}$ <p>нижче 5%: 0 між 5 і 10 % : 3 між 10 і 15 % : 6 між 15 і 20 % : 9 між 20 і 25 % : 12 вище 25 % : 15</p>	Сума відрахувань і фінансові витрати по короткострокових зобов'язаннях включають відрахування, пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю (наприклад, фінансові витрати за користування позиками, податкові відрахування і т.д.). Виятком є земельний податок.	Альтернативою розрахунку може бути коефіцієнт автономії (КА) (мін 0,4 (0балів), оптимум 0,6 (15балів)): $КА = \frac{\text{Капітал і резерви}}{\text{Валюта балансу}}$ <p>Значне перевищення – втрата фінансової стійкості; заниження – невикористання ефекту фін. важеля. Зв'язок з коефіцієнтом покриття (КП): $КП = \frac{\text{Прибуток}}{\text{Відсотки до виплати}}$</p>	Річна фінансова звітність, статистична звітність	0 і до 15

Показники	Визначення, критерій	Примітки		Джерело інформації	Межі (бали)
		Підприємницький (локальний) рівень	Галузевий (глобальний) рівень		
			Прибуток Відсотки до виплати (наскільки прибуток забезпечує виплату відсотків по позиках)		
Фінансова стійкість (ФС)	$ФС = \frac{\Sigma \text{Допомоги}}{\text{Брутто результат експлуатації}}$ <p>нижче 20%: 10 між 20 і 40 %: 8 між 40 і 60 %: 6 між 60 і 80 %: 4 між 80 і 100 %: 2 вище 100%: 0</p>	Сума допомоги включає всі види держаної/недержавної допомоги у вигляді субсидій, субвенцій, дотацій, компенсацій тощо		Річна фінансова звітність, статистична звітність	0 і до 10
Забезпеченість енергетичними потужностями (ЗЕП)	$ЗЕП = \frac{\Sigma \text{енергетич. потужн.}}{\text{Площа с.г. угідь}}$ <p>< 1 кВт = 0 1-20 кВт/га = 1-20 > 20 кВт/га: 20</p>	Σ енергетичних потужностей = сума всіх потужностей тракторів, автомобілів, комбайнів, електродвигунів, живої тягової сили тощо		Річна фінансова звітність, статистична звітність	0 і до 20
Рентабельність виробничого процесу (РВП)	$РВП = \frac{\text{Виручка} - \text{Собівартість}}{\text{Виручка}}$ <p>нижче 10 % : 0 між 10 і 20%: 3 між 20 і 30 % : 6 між 30 і 40%: 9 між 40 і 50%: 12 між 50 і 60%: 15 між 60 і 70%: 18 між 70 і 80%: 21 між 80 і 90%: 24 вище 90 %: 25</p>	По суті — рентабельність продажів. Виручка: сума продажів. Собівартість = сума спожитих ресурсів (енергії, води, добрив, пестицидів, насіння, кормів, худоби, ліків, сировини цехів по переробці тощо) + витрати на персонал, що відносяться на продукцію		Річна фінансова звітність, статистична звітність	0 і до 25
Показники еколого-організаційної сталості					
Різноманітність однорічних культур (РОД)	$РОД = \frac{\text{Площі під однорічними культурами}}{\text{Загальна площа с. -г. угідь}}$ <p>Площі під однорічними культурами — найбільша площа під одним видом однорічних культур.</p>	Для глобального (загальнодержавного) застосування і за наявності більше 14 видів с.-г. продукції (у т.ч. бобові) вважати максимальний бал 14.	Тимчасові пасовища менше 5 років (у т.ч. змішані комплекси) рахуються як один вид. +3 бали за наявність бобових, +2 бали, якщо тимчасові пасовища засіяні сумішшю злакових і бобових.	Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 14

Показники	Визначення, критерій	Примітки		Джерело інформації	Межі (бали)
		Підприємницький (локальний) рівень	Галузевий (глобальний) рівень		
	нижче 10 % : 0 між 10 і 20% : 4 між 20 і 30 % : 8 між 30 і 40%: 10 між 40 і 50%: 12 між 50 і 60%: 14 між 60 і 70%: 12 між 70 і 80%: 10 між 80 і 90% 8 вище 90 % : 4		Альтернатива: по кожному вирощуваному виду: 1 бал (але не більше 10 балів)		
Різноманітність багаторічних культур і насаджень (РБКІН)	$\text{РБКІН} = \frac{\text{Площі під баторічними культурами}}{\text{Загальна площа с. - г. угідь}}$		Додаткові альтернативи розрахунку: Садівництво/виноградарство і інші багаторічні насадження (культури) : - по кожному виду: 3 Якщо більше 5 видів: 14 балів Додатково: агrolісівництво, агrolісовівчарство (скотарство), культури чи луки під фруктовим садом - якщо > 1 %: 1 бал - от 10 до 20 % площі с.-г. угідь: 2 бали - більше 20 % площі с.-г. угідь: 3 бали	Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 14
	Глобальний рівень	Локальний рівень			
	нижче 1 % : 0 між 1 і 2%: 2 між 2 і 3 % : 4 між 3 і 4%: 6 між 4 і 5%: 8 між 5 і 6%: 10 між 6 і 7%: 11 між 7 і 8%: 12 між 8 і 9%: 13 більше 9 % : 14	нижче 10 % : 0 між 10 і 20%: 4 між 20 і 30 % : 8 між 30 і 40%: 10 між 40 і 50%: 12 між 50 і 60%: 14 між 60 і 70%: 12 між 70 і 80%: 10 між 80 і 90% 8 більше 90 % : 4			
Різноманітність складу тварин (РСТ)	$\text{РСТ} = \frac{\text{Вирощування с. - г. тварин по регіону}}{\text{Вирощування с. - г. тварин загалом}}$	Вирощування с.-г. тварин по регіону у живій вазі. До 1%: 1 1 – 2%: 2 2 – 3%: 4 3 – 4%: 5 4 – 5%: 6 5 – 6%: 7 6 – 7%: 8 7 – 8%: 10 8 – 9%: 12 Більше 9%: 14	За кожен вид виробництва відповідний бал: ВРХ: 2 Свині: 2 Вівці та кози: 3 Кони: 3 Птахівництво: 2 Інше: 2	Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 14
Рівень розораності	$\text{РРП} = \frac{\text{Площа ріллі}}{\text{Площа с. - г. угідь}}$	Висока розораність земель небажана з економічного і екологічного погляду, адже вона різко знижує природний потенціал території, робить її		Річна фінансова	0 і до 6

Показники	Визначення, критерій	Примітки		Джерело інформації	Межі (бали)
		Підприємницький (локальний) рівень	Галузевий (глобальний) рівень		
території (РРТ)	До 10%: 1 11 – 20%: 2 21 – 30%: 3 31 – 40%: 4 41 – 50%: 5 51 – 60%: 6 61 – 70%: 5 71 – 80%: 4 81 – 90%: 3 Більше 90%: 2	одноманітною, а господарство – вузькоспеціалізованим. Тому середнє значення є оптимальним		звітність, форма 50-сг, статистична звітність	
Сівозміна (чергування культур на ділянці або у часі) (С)	$\text{Сівозміна} = \frac{\text{Площа основної культури}}{\text{Загальна посівна площа}}$	Для глобального рівня застосовується площа зернових і зернобобових культур < 40%: 8 < 45%: 7 < 50%: 6 < 55%: 5 < 60%: 4 < 65%: 3 < 70%: 2 > 70%: 0	Загальна посівна площа = площа с.г. угідь – (постійні пасовища, багатолітні культури і насаджень) Значна присутність (> 10%) змішаних культур + 2 бали Ділянка під однією однорічною культурою більше 3 років — мінус 3 бали	Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 8
Розмір земельних ділянок (РЗД)		$\text{РЗД} = \frac{\text{Площа с. –г. угідь}}{\text{Кількість с. –г. підприємств}}$ До 100 га: 1 101 – 200 га: 2 201 – 300 га: 3 301 – 400 га: 4 401 – 500 га: 5 501 – 600 га: 6 601 – 700 га: 5 701 – 800 га: 4 801 – 900 га: 3 Більше 900 га: 2	Критерії не стосуються природних пасовищ, доріг, гірських пасовищ тощо У садівництві, виноградарстві, овочівництві тощо площу необхідно помножувати на 2. Приклад: середня ділянка під овочами 35 га, що відповідає 5 балам (35*2=70 га) Середній розмір ділянок під культури: < 60 га: 6 60-79 га: 5 80-99 га: 4 100-119 га: 3 120-139 га: 2	Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 6

Показники	Визначення, критерій	Примітки		Джерело інформації	Межі (бали)
		Підприємницький (локальний) рівень	Галузевий (глобальний) рівень		
			140-159 га: 1 > 160 га: 0		
Частка удобреної площі (ЧУП)	Крім того до органічних речовин відноситься гній, зелені та сухі відходи, компоста побічної продукції рослинництва	$\text{ЧУП} = \frac{\text{Удобрена площа}}{\text{Площа ріллі}}$ До 1%: 0 1 – 2%: 1 2 – 3%: 2 3 – 4%: 3 4 – 5%: 4 Більше 5%: 5	Річний внесок органічних речовин: 0% площі с.г. угіль: 0 0-10% площі с.г. угіль: 1 11-20% площі с.г. угіль: 2 21-30% площі с.г. угіль: 3 31-40% площі с.г. угіль: 4 > 41% площі с.г. угіль: 5	Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 5
Витрати на охорону навколишнього природного середовища (ВОНПС)	$\text{ВОНПС} = \frac{\text{Витрати на охорону навкол.серед.}}{\text{Площа с. – г. угідь}}$ До 1 грн/га: 0 1 – 5 грн/га: 1 6 – 10 грн/га: 2 11 – 15 грн/га: 3 16 – 20 грн/га: 5 21 – 25 грн/га: 6 26 – 30 грн/га: 7 31 – 35 грн/га: 8 36 – 40 грн/га: 9 41 – 45 грн/га: 10 46 – 50 грн/га: 11 Більше 50 грн/га: 12	До витрат на охорону навколишнього природного середовища включено капітальні інвестиції та поточні витрати підприємств та органів державної влади		Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 12
Оцінка простору (ОП)	Навантаження трав'яної і зерноїної худоби: До 0,5 екв. голови худоби / га Плтвар: 2 0,5-1 екв. голови худоби / га Плтвар: 4 1-2 екв. голови худоби / га Плтвар: 6 2-3 екв. голови худоби / га Плтвар: 9 4-5 екв. голови худоби / га Плтвар: 6 5-6 екв. голови худоби / га Плтвар: 4 6-7 екв. голови худоби / га Плтвар: 2 більше 7 екв. голови худоби / га Плтвар: 0 Відсутність тваринництва: 0	Плтвар — площі призначені для тварин (пасовища, луки, сіножаті, кормовиробництво тощо)		Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 9
Управління кормовими площами	$\text{УКП} = \frac{\text{Плтвар}}{\text{Площа с. – г. угідь}}$	До 5%: 0 6 – 10%: 1 11 – 15%: 2	Сівозміна сіножатей з пасовищами: 1 Постійні пасовища більше 20%: 2 Площі під кукурудзу на силос < 20%	Річна фінансова звітність,	0 і до 3

Показники	Визначення, критерій	Примітки		Джерело інформації	Межі (бали)
		Підприємницький (локальний) рівень	Галузевий (глобальний) рівень		
(УКП)	ПлТвар — площі, призначені для тварин (пасовища, луки, сіножаті, кормовиробництво тощо)	16 – 20%: 3 21 – 25%: 2 26 – 30%: 1 Більше 30%: 0	ПлТвар: 1 20-40%: 0 > 40%: -1 Відсутність ПлТвар: 0	форма 50-сг, статистична звітність	
Внесення мінеральних добрив (ВМД)	$ВМД = \frac{\text{Обсяг мін. добрив } N}{\text{Площа с. -г. угідь}}$ < 30 кгN /га: 8 30-39 кгN /га: 7 40-49 кгN /га: 6 50-59 кгN /га: 5 60-69 кгN /га: 4 70-79 кгN /га: 3 80-89 кгN /га: 2 90-99 кгN /га: 0 > 100 кгN /га: -2		Додатково додається балів за: Внесення фосфору (Р) більше 40 кг/га: -2 Внесення калію (К) більше 40 кг/га: -2	Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 8
Внесення органічних добрив (ВОД)	$ВОД = \frac{\text{Обсяг орган. добрив}}{\text{Площа с. -г. угідь}}$ До 100 кг: 0 100 – 300 кг: 1 300 – 500 кг: 2 Більше 500 кг: 3		Додаткові розрахунки: Відсутність рідких органічних відходів: 3 Біологічна обробка рідких відходів з розбризуванням на с.-г. угіддях: 2 Створення споруд та полігонів для компостування: 2 Відсутність обробки рідких відходів: 0	Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 3
Пестициди (тиск забруднення) (ТЗ)	$ТЗ = \frac{\text{Оброблена площа}}{\text{Загальна площа с. -г. угідь}}$ Обробка відсутня: 13 < 5%: 12 6-10%: 10 11-15%: 8 16-20%: 6 21-25%: 4 26-30%: 2 31-35%: 1 >35%: 0		Оброблена площа є площею обробки за операційний цикл вирощування культури (1 га оброблений n раз = n га)	Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 13
Ветеринарна обробка (ВО)	Обробка — антибіотики, антипаразити, гормони тощо. Окрім обов'язкових щеплень, гомеопатичних чи	Інформація може бути відсутньою на глобальному рівні	$ВО = \frac{\text{Число вет. прийомів}}{\text{Загальна кількість тварин}}$	Річна фінансова	0 і до 3

Показники	Визначення, критерій	Примітки		Джерело інформації	Межі (бали)
		Підприємницький (локальний) рівень	Галузевий (глобальний) рівень		
	натуральних препаратів		< 50% : 3 50-100% : 2 101-200% : 1 > 200% : 0	звітність, форма 50-ср, статистична звітність	
Управління земельними ресурсами (УЗР)	$УЗР = \frac{\text{Засіяна площа}}{\text{Загальна земельна площа}}$ < 30% : 0 30-40% : 1 41-50% : 2 51-60% : 3 61-70% : 4 71-80% : 5 81-90% : 3 91-100% : 1	Засіяна площа — це площа с.-г. угідь без пару, цілини тощо. Загальна земельна площа — всі види земельних ресурсів		Річна фінансова звітність, форма 50-ср, статистична звітність	0 і до 5
Управління водними ресурсами (УВР)	$УВР = \frac{\text{Площа під зрошенням}}{\text{Загальна площа с. -г. угідь}}$ < 1% : 0 1-5% : 2 > 5% : 4	Види зрошення: крапельна, суцільна, поверхнева тощо		Річна фінансова звітність, форма 50-ср, статистична звітність	0 і до 4
Енергетична залежність (ЕЗ)	$ЕЗ = \frac{\text{Витрати палива}}{\text{Загальна площа с. -г. угідь}}$ < 200 грн/га: 8 200-250 грн/га: 7 250-300 грн/га: 6 300-350 грн/га: 5 350-400 грн/га: 4 400-450 грн/га: 3 450-500 грн/га: 2 500-550 грн/га: 1 > 550 грн/га: 0 Використання біопалива: +2			Річна фінансова звітність, форма 50-ср, статистична звітність	0 і до 10
Соціально-територіальні показники					
Забезпеченість продукцією сільськогосподарських	До 10% : 1 11 – 20% : 2 21 – 30% : 3 31 – 40% : 4	$ЗПСГП = \frac{\text{Прод. виробл. с.-г. підпр.}}{\text{Заг. випуск с.-г. прод.}}$	Продукція, що відповідає стандартам якості — це загальна вартість продукції, що виготовлена за державними і міжнародними стандартами якості	Річна фінансова звітність, форма 50-ср,	0 і до 8

Показники	Визначення, критерій	Примітки		Джерело інформації	Межі (бали)
		Підприємницький (локальний) рівень	Галузевий (глобальний) рівень		
підприємств (ЗПСГП)	41 – 50%: 5 51 – 60%: 6 61 – 70%: 7 Більше 70%: 8		ЯП = $\frac{\text{Прод. , що відп. стандарт}}{\text{Загал. випуск прод.}}$	статистична звітність	
Придатність землі (ПЗ)	$ПЗ = \frac{\text{Землі, що не підлягають обробітці}}{\text{Загальна земельна площа}}$ До 10 %: 8 11 – 20%: 7 21 – 30%: 6 31 – 40%: 5 41 – 50%: 4 51 – 60%: 3 61 – 70%: 2 71 – 80%: 1 Більше 80%: 0	Землі, що не підлягають обробітці — це землі що не є сільськогосподарськими		Річна фінансова звітність, форма 50-ср, статистична звітність	0 і до 8
Забезпеченість трудовими ресурсами (ЗТР)	$ЗТР = \frac{\text{Площа с. – г. угідь}}{\text{Кількість найманих працівників у с. г.}}$ До 30 га /осіб: 0 30 – 40 га/осіб: 1 41 – 50 га/осіб: 2 51 – 60 га/осіб: 3 61 – 70 га/осіб: 4 71 – 80 га/осіб: 5 81 – 90 га/осіб: 6 91 – 100 га/осіб: 7 Більше 100га/осіб: 8			Річна фінансова звітність, форма 50-ср, статистична звітність	0 і до 8
Продуктивність праці (ПП)	$ПП = \frac{\text{Обсяг продукції}}{\text{Кількість працівників}}$ До 100 тис. грн/осіб: 0 100 – 150 тис. грн/осіб: 2 150 – 200 тис. грн/осіб: 4 200 – 250 тис. грн/осіб: 6 250 – 300 тис. грн/осіб: 8 Більше 300 тис. грн/осіб: 9			Річна фінансова звітність, форма 50-ср, статистична звітність	0 і до 9
Зайнятість (З)	$З = \frac{\text{Кількість зайнятих}}{\text{Загальна чисельність осіб}}$ До 2 %: 2	Кількість зайнятих — кількість зайнятих у с.г. виробництві Загальна чисельність осіб —	Кількість зайнятих — кількість працівників, які безпосередньо зайняті у виробництві с.-г. продукції	Річна фінансова звітність,	0 і до 8

Показники	Визначення, критерій	Примітки		Джерело інформації	Межі (бали)
		Підприємницький (локальний) рівень	Галузевий (глобальний) рівень		
	2 – 3%: 4 3 – 4%: 6 4 – 5%: 7 5 – 6%: 8 6 – 7%: 7 7 – 8%: 6 8 – 9%: 4 Більше 9%: 2	загальна чисельність осіб регіону у працездатному віці	(виробничий персонал) До 20 %: 2 20 – 30%: 4 30 – 40%: 6 40 – 50%: 7 50 – 60%: 8 60 – 70%: 7 70 – 80%: 6 80 – 90%: 4 Більше 90%: 2	форма 50-сг, статистична звітність	
Середня заробітна плата (СЗП)	$СЗП = \frac{\text{Фонд оплати праці}}{\text{Кількість працівників}}$ Менше 100% МЗП: 2 100-150% МЗП: 3 150-200% МЗП: 4 200-250% МЗП: 6 250-300% МЗП: 7 Більше 300% МЗП: 10	Фонд оплати праці — нарахована заробітна плата		Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 10
Інтенсивність праці (ІП)	$ІП = \frac{\text{Валовий прибуток}}{\text{Час}}$ До 10 грн/год: 0 10 – 15 грн/год: 1 15 – 20 грн/год: 2 20 – 25 грн/год: 3 25 – 30 грн/год: 4 30 – 35 грн/год: 5 35 – 40 грн/год: 6 40 – 45 грн/год: 7 45 – 50 грн/год: 8 50 – 60 грн/год: 9 Більше 60 грн/год: 10	Час — загальна кількість витраченого часу на виробництво валового продукту		Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 10
Структура соціальних витрат (ССВ)	$ССВ = \frac{\text{Витрати на соціальні заходи}}{\text{Загальні витрати}}$ До 2 %: 2 2 – 3%: 4 3 – 4%: 6 4 – 5%: 8	Витрати на соціальні заходи включають витрати на оплату праці, єдиний соціальний внесок, позики, заохочення тощо. Загальні витрати складають всі витрати операційної діяльності		Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 10

Показники	Визначення, критерій	Примітки		Джерело інформації	Межі (бали)
		Підприємницький (локальний) рівень	Галузевий (глобальний) рівень		
	5 – 6%: 10 6 – 7%: 8 7 – 8%: 6 8 – 9%: 4 Більше 9%: 2				
Частка економічно активного населення (ЕАН)	$\text{ЕАН} = \frac{\text{Працівники віком від 18 до 60 років}}{\text{Кількість працівників}}$ До 40%: 2 40 – 45%: 4 45 – 50%: 6 50 – 55%: 8 55 – 60%: 10 60 – 65%: 8 65 – 70%: 6 70 – 75%: 4 Більше 75%: 2		Для локального рівня (підприємства): До 40%: 2 40 – 45%: 3 45 – 50%: 4 50 – 55%: 5 55 – 60%: 6 60 – 65%: 7 65 – 70%: 8 70 – 75%: 9 Більше 75%: 10	Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 10
Прибуток у розрахунку на одну особу (ПОС)	$\text{ПОС} = \frac{\text{Чистий прибуток (збиток)}}{\text{Кількість осіб}}$ Менше 1х МЗП: 0 1х-5х МЗП: 2 5х-10х МЗП: 4 10х-15х МЗП: 6 15х-20х МЗП: 8 Більше 20х МЗП: 10			Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 10
Освіченість (О)	$O = \frac{\text{Кількість працівників з вищою освітою}}{\text{Кількість осіб}}$ До 5%: 2 5 – 10%: 4 10 – 15%: 5 15 – 20%: 6 20 – 25%: 7 25 – 30%: 8 Більше 30%: 9			Річна фінансова звітність, форма 50-сг, статистична звітність	0 і до 9

Рівень економічного розвитку регіонів України за 2016 р., бали

Область	Економічна життєздатність	Рівень економічної спеціалізації	Фінансова автономність	Фінансова стійкість	Забезпеченість енергетичними потужностями	Рентабельність виробничого процесу	Економічна складова сталого розвитку	
							СУМА	МІСЦЕ
Вінницька	2	4	6	6	2	9	29	18
Волинська	0	8	3	0	2	6	19	21
Дніпропетровська	5	4	6	8	2	9	34	17
Донецька	8	4	6	10	2	9	39	14
Житомирська	12	4	3	8	1	9	37	16
Закарпатська	0	4	0	0	2	6	12	24
Запорізька	19	4	9	10	2	12	56	3
Івано-Франківська	1	8	3	0	3	0	15	23
Київська	20	8	12	10	3	6	59	1
Кіровоградська	20	4	9	10	2	12	57	2
Луганська	10	4	6	10	2	12	44	12
Львівська	2	4	3	10	2	6	27	20
Миколаївська	19	4	9	10	2	9	53	5
Одеська	20	4	6	10	1	12	53	6
Полтавська	20	4	9	8	2	9	52	9
Рівненська	2	4	3	8	2	9	28	19
Сумська	20	4	9	8	1	12	54	4
Тернопільська	12	4	6	10	1	6	39	15
Харківська	20	4	6	10	2	9	51	10
Херсонська	20	4	6	10	1	12	53	7
Хмельницька	19	4	6	10	1	9	49	11
Черкаська	12	4	9	6	2	9	42	13
Чернівецька	0	4	3	6	2	3	18	22
Чернігівська	20	4	9	10	1	9	53	8
Україна	20	4	6	10	2	9	51	X

Рівень еколого-організаційної складової сталого розвитку у сільському господарстві за 2016 р., бали

Область	Рівноманітність однорічних культур	Рівноманітність багаторічних культур і насаджень	Рівноманітність складу тварин	Рівень розораності території	Сівозміна (чергування культур на ділянці або у часі)	Розмір земельних ділянок
Вінницька	8	2	14	2	5	5
Волинська	12	2	7	4	5	2
Дніпропетровська	8	2	14	2	4	6
Донецька	14	0	6	3	5	2
Житомирська	12	0	5	3	7	2
Закарпатська	12	6	4	5	6	4
Запорізька	10	0	4	3	5	4
Івано-Франківська	10	4	6	4	7	5
Київська	10	2	12	3	6	5
Кіровоградська	4	0	4	2	6	5
Луганська	12	0	2	4	6	2
Львівська	12	2	7	4	6	3
Миколаївська	8	0	2	2	5	5
Одеська	8	0	4	3	3	5
Полтавська	4	0	6	2	5	4
Рівненська	12	2	4	4	6	2
Сумська	10	0	4	4	4	2
Тернопільська	8	2	4	3	4	3
Харківська	8	0	6	3	4	2
Херсонська	10	0	4	2	6	5
Хмельницька	10	2	5	3	6	2
Черкаська	4	0	14	2	5	5
Чернівецька	12	8	4	4	8	6
Чернігівська	12	0	4	4	5	2
Україна	10	2	14	3	5	4

Продовж. додатка Г2

Область	Частка удобреної площі	Витрати на охорону навколишнього природного середовища	Оцінка простору	Управління кормовими площами	Внесення мінеральних добрив	Внесення органічних добрив
Вінницька	2	1	6	1	5	0
Волинська	5	1	2	1	8	2
Дніпропетровська	1	9	6	1	8	1
Донецька	1	5	2	2	8	1
Житомирська	4	1	4	3	8	2
Закарпатська	0	1	4	0	8	0
Запорізька	0	5	2	2	8	0
Івано-Франківська	5	2	6	2	8	3
Київська	5	12	4	3	6	3
Кіровоградська	0	1	6	0	7	0
Луганська	1	1	2	1	8	0
Львівська	2	2	2	1	7	1
Миколаївська	1	2	6	1	8	0
Одеська	0	1	4	2	7	0
Полтавська	5	2	9	1	6	3
Рівненська	5	2	4	2	7	2
Сумська	1	1	4	3	5	2
Тернопільська	3	1	6	2	5	1
Харківська	1	2	4	3	7	2
Херсонська	0	0	6	1	8	0
Хмельницька	5	1	4	3	6	3
Черкаська	5	1	9	1	5	3
Чернівецька	1	1	4	1	8	0
Чернігівська	2	1	4	1	6	2
Україна	2	3	4	3	7	1

Продовж. додатка Г2

Область	Пестициди (тиск забруднення)	Управління земельними ресурсами	Управління водними ресурсами	Енергетична залежність	Екологічна складова сталого розвитку	
					СУМА	МІСЦЕ
Вінницька	0	4	0	0	55	9
Волинська	4	0	0	3	58	7
Дніпропетровська	0	3	2	0	67	4
Донецька	1	1	0	4	55	10
Житомирська	0	1	0	3	55	11
Закарпатська	10	0	0	8	68	3
Запорізька	0	3	2	0	48	16
Івано-Франківська	2	0	0	3	67	5
Київська	0	2	0	0	73	1
Кіровоградська	0	4	0	0	39	24
Луганська	2	0	0	4	45	18
Львівська	2	1	0	3	55	12
Миколаївська	0	4	2	0	46	17
Одеська	0	3	2	0	42	22
Полтавська	0	3	0	0	50	14
Рівненська	2	0	0	4	58	8
Сумська	0	2	0	0	42	23
Тернопільська	0	3	0	0	45	19
Харківська	0	3	0	0	45	20
Херсонська	1	2	4	0	49	15
Хмельницька	0	3	0	0	53	13
Черкаська	0	3	2	0	59	6
Чернівецька	6	1	0	5	69	2
Чернігівська	0	1	0	0	44	21
Україна	0	2	2	0	62	x

Соціально-територіальні показники сталого розвитку у сільському господарстві

Область	Забезпеченість продукцією сільськогос- подарських підприємств	Придатність землі	Забезпеченість трудовими ресурсами	Продуктивність праці	Зайнятість	Послуги	Середня заробітна плата
Вінницька	7	5	2	9	2	7	7
Волинська	4	3	7	9	6	6	4
Дніпропетровська	7	5	4	8	6	6	7
Донецька	6	5	8	8	2	6	6
Житомирська	5	3	8	9	8	6	5
Закарпатська	1	2	8	4	2	10	1
Запорізька	6	6	6	6	6	6	6
Івано-Франківська	4	2	4	6	2	10	4
Київська	7	4	1	8	4	7	7
Кіровоградська	7	6	4	8	0	6	7
Луганська	7	5	8	8	2	6	7
Львівська	4	3	8	9	6	7	4
Миколаївська	6	6	6	8	2	6	6
Одеська	6	5	5	6	7	4	6
Полтавська	7	5	2	8	4	7	7
Рівненська	4	2	8	9	6	4	4
Сумська	7	5	5	9	2	6	7
Тернопільська	6	6	6	9	2	6	6
Харківська	6	6	6	9	7	6	6
Херсонська	6	5	6	8	2	6	6
Хмельницька	6	6	4	9	2	6	6
Черкаська	8	5	1	9	2	7	8
Чернівецька	3	4	7	4	2	4	3
Чернігівська	7	4	4	8	2	7	7
Україна	6	5	5	8	7	6	6

Продовж. додатка Г3

Область	Інтенсивність праці	Структура соціальних витрат	Частка економічно активного населення	Прибуток у розрахунку на одну особу	Освіченість	Соціальна складова сталого розвитку	
						СУМА	МІСЦЕ
Україна	7	8	10	8	7	77	x
Вінницька	0	8	10	10	8	68	19
Волинська	0	8	10	4	6	63	21
Дніпропетровська	1	8	10	10	7	72	13
Донецька	4	4	10	10	6	69	16
Житомирська	9	8	10	10	5	81	2
Закарпатська	0	2	8	2	6	45	24
Запорізька	8	6	8	10	9	77	4
Івано-Франківська	2	8	8	0	7	53	22
Київська	8	6	10	10	4	69	17
Кіровоградська	8	8	10	10	8	75	9
Луганська	9	6	8	10	5	74	12
Львівська	7	10	8	2	6	70	14
Миколаївська	8	10	8	8	9	77	5
Одеська	9	10	8	8	7	75	10
Полтавська	9	6	10	10	7	75	11
Рівненська	4	8	10	4	5	64	20
Сумська	10	8	10	10	9	81	3
Тернопільська	10	8	8	2	7	70	15
Харківська	10	8	8	8	9	83	1
Херсонська	10	6	8	10	9	76	7
Хмельницька	9	10	10	8	7	77	6
Черкаська	3	6	10	10	8	69	18
Чернівецька	0	10	8	2	7	51	23
Чернігівська	10	8	8	10	8	76	8

Додаток Д

Перелік інструментів обліково-аналітичного забезпечення для формування загальної основи стандартизації обліку й звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств

Інструменти	Опис	Головна мета	Користувачі	Приклади	Реципієнтність системи обліку і звітності про сталий розвиток с.-г. підприємств
1	2	3	4	5	6
Національні стратегії сталого розвитку	Упровадити й узгодити різні економічні, соціальні та екологічні стратегії та плани, що діють в країні	Визначення національної політики	Уряд	Стратегія сталого розвитку «Україна-2020»	Гармонізація, визначення концептуальної основи сталого розвитку. Узгодження термінів та визначення стійкості
Загальний принцип звітності про сталий розвиток	Комплексні керівні принципи узгодженої звітності про сталий розвиток та оцінки ефективності господарської діяльності	Визначення результатів сталого розвитку підприємства	Сегмент бізнесу	Глобальна ініціатива зі звітності (GRI) Ініціативи в галузі сталого розвитку (SSI)	Гармонізація структури та складових сталого розвитку з аналізом слабких сторін. Узгодження термінів та визначення сталого розвитку
Керівництва (метарівень)	Онлайн-бази даних стандартів і керівництв	Визначення загальних рамок і меж стандарту обліку й звітності про сталий розвиток	Малі та середні підприємства, стейкхолдери, державні органи	Еко-стандарты (Ecolable Index) Торгівля заради сталого розвитку (T4SD's)	Узгодження принципів обліку й звітності про сталий розвиток. Внутрішній бенчмаркінг
Гестування та оцінка	Оцінки еквівалентності й порівняння за стандартами й керівництвами	Визначення загальних рамок і меж стандарту обліку й звітності про сталий розвиток АПК	Сегмент бізнесу	Глобальна програма соціального забезпечення ООН	Узгодження принципів обліку й звітності про сталий розвиток. Внутрішній бенчмаркінг
Альтернативні стандарти сталого розвитку	Необов'язковий набір вимог, призначених для сприяння досягненню цілей сталого розвитку щодо екологічних, соціальних, етичних питань і питань безпеки харчових продуктів на етапах виробництва та переробки. Сертифікація	Виробництво, переробка та торгівля	Споживачі, виробники	ISO 9000	Узгодження принципів обліку й звітності про сталий розвиток. Аналіз відсутніх даних для стандартизації АПК. База показників ефективності

Продовж. додатка Д

1	2	3	4	5	6
Інструменти життєвого циклу	Методика оцінки впливу, пов'язаного з усіма «стадіями життєвого циклу» продукту	Аналіз повного процесу від отримання сировини, виробництва, обробки, розподілу, торгівлі, споживання та утилізації або переробки	Бізнес сегмент	Еко-стандарти екологічної продукції	Узгодження принципів обліку й звітності про сталий розвиток.
Самооцінка та платформа для обміну даними	Надання доступу до звітності про сталий розвиток через ЗМІ	Сільськогосподарські підприємства	Стейкхолдери	Відкрита База Даних Звітності про сталий розвиток (GRI Database Reporting)	Узгодження принципів обліку й звітності про сталий розвиток сільського господарства за видами господарської діяльності

ПРОЕКТ СТАНДАРТУ
обліку і звітності про сталий розвиток для
сільськогосподарських підприємств

I. Загальні положення

1. Цим положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки звітності про сталий розвиток та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

2. Норми цього положення (стандарту) застосовуються до звітності й консолідованої звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств (далі - підприємства) усіх форм власності, які приєднуються до ініціативи формування результатів екологічної, соціальної та економічної діяльності.

3. Терміни, що використовуються в положенні (стандарті), мають такі значення:

стандарт — документ, розроблений на основі консенсусу та затверджений уповноваженим органом, що встановлює призначені для загального і багаторазового використання правила, інструкції або характеристики, які стосуються діяльності чи її результатів, включаючи продукцію, процеси або послуги, дотримання яких є обов'язковим. Стандарт може містити вимоги до термінології, позначок, пакування, маркування чи етикетування, які застосовуються до певної продукції, процесу чи послуги;

стандарт про сталий розвиток АПК — нормативний документ, заснований на консенсусі регламентації формування екологічних, соціальних та економічних показників, що встановлює для загального і неодноразового використання сільськогосподарськими товаровиробниками, щодо діяльності та результатів діяльності, спрямованих на досягнення оптимального рівня сталого розвитку;

стейкхолдери сільськогосподарського підприємства — внутрішні та/або зовнішні фізичні та/або юридичні особи, які мають легітимний інтерес у діяльності сільськогосподарського підприємства, тобто певною мірою залежать від нього та/або можуть впливати на його діяльність;

облік сталого розвитку — система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання інформації про екологічно-соціальний стан та економічні заходи підприємства, що дозволить встановити баланс між задоволенням соціальних потреб, захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі та економічних задач підприємства;

звітність про сталий розвиток — уніфікована, верифікована, документально оформлена інформація щодо діяльності сільськогоспо-

дарського підприємства, що відображає його середовище функціонування, принципи та методи співробітництва зі стейкхолдерами, результати діяльності в соціальній, екологічній та економічній сфері з метою надання інформації у вигляді показників фінансового та нефінансового характеру на засадах сталого розвитку;

індикатори оцінки сталого розвитку — це сукупність облікової та аналітичної інформації в економічній, соціо-екологічній сфері діяльності за певний проміжок часу;

спеціалізація сільськогосподарського підприємства — це переважаюче виробництво відповідного виду (видів) сільськогосподарської продукції, для якого існують найсприятливіші територіальні, природні, економічні, технічні умови підприємства.

4. Метою складання звітності про сталий розвиток є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про результати екологічної, соціальної та економічної діяльності підприємства.

5. Порядок подання фінансової звітності користувачам визначається підприємством та вимогами стейкхолдерів.

6. Стандарт надає підприємству стандартизовані показники сталого розвитку, призначені для передачі даних по складовим (економічній, екологічній, соціальній) на рівні галузі. При розкритті інформації по складових сталого розвитку підприємства можуть використовувати цей стандарт для гарантування розкриття інформації стандартизовано.

7. Принципи стандарту:

- об'єктивність, неупередженість;
- узгодженість виміру;
- повнота;
- релевантність.

II. Специфіка застосування

1. АПК є місцем вирощування, переробки, реалізацією й розподілом сільськогосподарської продукції. У зв'язку з широким спектром видів виробництв даний стандарт може бути застосований специфічно і окремо до кожного виду та напрямку діяльності (спеціалізації) підприємства:

2. Розкриття інформації про сталий розвиток регулюється тими ж загальними принципами та якісними характеристиками, які

регламентують розкриття інформації у обов'язковій фінансовій звітності в цілому.

3. Цей стандарт визначає ті теми сталого розвитку, які мають вплив на фінансовий стан або операційні показники підприємства. Однак, кожна компанія несе повну відповідальність за визначення того, яка інформація повинна бути розкрита в контексті регламенту даного стандарту і інших вказівок.

4. Для кожного індикатора оцінки сталого розвитку, включеного до Стандарту визначаються нормативні облікові показники.

5. Компанія розглядає використання індикаторів обліку сталого розвитку при підготовці розкриття інформації за темами стійкості без виключення. Виключення може бути лише за відсутністю даних або відповідних господарських операцій.

6. По мірі необхідності при розкритті інформації за індикаторами сталого розвитку, підприємству слід розглядати можливість включення описового характеру за будь-яким істотним фактором, необхідним для забезпечення повноти, точності та порівнянності даних. Дані описові частини можуть включати порівняння з попередніми періодами.

7. Даний стандарт регламентує специфічні індикатори відповідно до напрямку сільськогосподарського виробництва підприємства. Якщо підприємство має кілька спеціалізацій, то обрання набору показників може бути за основною діяльністю або рангом отриманого валового доходу.

8. При розкритті інформації за цим стандартом підприємства мають той же рівень точності та відповідальності, які застосовуються при формуванні інформації, що міститься інших звітах.

9. Стандарт, як керівництво, може бути використаний будь-якими сільськогосподарськими підприємствами незалежно від розмірів чи спеціалізації. Використання даного стандарту при формуванні результатів діяльності сталого розвитку не потребує спеціальної сертифікації чи схвалення іншими організаціями, які регулюють формування та подання фінансової звітності.

III. Розкриття інформації

1. Формування результатів обліку та узагальнення інформації у звітності про сталий розвиток визначається загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку для забезпечення відповідності.

2. Консолідована звітність про сталий розвиток підприємств розкривається для всього підприємства незалежно від розміру відокремлених підрозділів.

3. У тих випадках, коли облікові показники та показники діяльності сталого розвитку включають фінансові дані (наприклад, доходи, собівартість реалізованої продукції, витрати, тощо), то такі дані повинні формуватися відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку і узгоджуються з відповідними фінансовими даними традиційної системи обліку. Якщо облікові показники та показники діяльності сталого розвитку включають розкриття фінансових даних, які не підготовлені відповідно до НСБО та ПСБО, підприємство має розкрити таку інформацію відповідно до міжнародних стандартів обліку та звітності.

4. Періодичність підготовки звіту сталого розвитку повинно співпадати з періодами відображення результатів діяльності у фінансовій звітності.

5. Розкриття інформації за Стандартом є добровільним. Він не призначений для заміни будь-яких правових або нормативних вимог, що можуть мати вплив на облікову політику підприємства. Розкриття інформації відповідно до Стандарту не повинно розглядатися як демонстрація дотримання будь-якого закону, постанови або інших вимог.

6. Розкриття інформації по темах сталого розвитку може включати обговорення майбутніх тенденцій і невизначеностей (прогнозів), пов'язаних з операціями і фінансовим станом підприємства, в тому числі з впливом на зовнішнє середовище (екологічне, соціальне, політичне, економічне). Компанії, що розкривають таку інформацію, повинні усвідомлювати відповідальність за суттєві викривлення або опущення в таких висновках.

IV. Склад розширеної фінансової звітності елементами сталого розвитку

1. Розширена фінансова звітність складається з: балансу сталого розвитку (далі — баланс), звіту про фінансові результати сталого розвитку (далі — звіт про фінансові результати), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка

охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітнього року.

2. Для суб'єктів малого підприємництва встановлюється скорочена фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати зі сталого розвитку.

3. Форма і склад таксономії статей фінансової звітності визначаються цим стандартом і наводяться у додатках Є1 і Є2 до цього стандарту.

4. Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті про інформацію екологічної та соціальної діяльності із збереженням їх назви і коду рядка, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

інформація є суттєвою;

оцінка статті може бути достовірно визначена.

5. Показники про податок на прибуток, витрати і збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу наводяться в дужках.

6. До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства.

7. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал трьох складових сталого розвитку: соціальні, екологічні та економічні .

8. У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності з виокремленням еко-соціальної складової.

V. Принципи підготовки звітності про сталий розвиток за напрямками спеціалізації

1. Для галузі рослинництва обов'язково виокремлюються наступні фактори впливу на сталий розвиток (додаток Е1):

- Викиди парникових газів
- Енергетичний менеджмент
- Менеджмент водних ресурсів
- Землекористування та екологічні наслідки

- Харчова безпека та охорона здоров'я
- Охорона праці
- Природно-кліматичний вплив на врожайність
- Екологічні та соціальні наслідки складових постачання сировини та продукції
- Оцінка наслідків соціального і екологічного менеджменту (див. додаток 1 Стандарту)

2. Для галузі тваринництва обов'язково виокремлюються наступні фактори впливу на сталий розвиток (додаток E2):

- Викиди вуглекислого газу
- Енергетичний менеджмент
- Менеджмент водних ресурсів
- Землекористування та екологічні наслідки
- Харчова безпека та охорона здоров'я
- Охорона праці
- Використання антибіотиків у тваринництві
- Догляд за тваринами (утримання)
- Екологічні та соціальні наслідки складових постачання сировини та продукції
- Ризики навколишнього середовища в ланцюгах постачання кормів тварин.

3. Для галузі переробки продукції сільського господарства обов'язково виокремлюються наступні фактори впливу на сталий розвиток (додаток E3):

- Енергетичний менеджмент
- Менеджмент водних ресурсів
- Харчова безпека та охорона здоров'я
- Соціальне значення
- Маркетинг
- Менеджмент пакування
- Екологічні та соціальні наслідки складових постачання сировини та продукції.

Фактори впливу та оцінки сталого розвитку сільськогосподарського підприємства за напрямком спеціалізації рослинництво

Фактор впливу / чинник	Обліково-аналітична характеристика	Форма звіту	Одиниці виміру
1	2	3	4
Викиди парникових газів	Валовий обсяг викидів	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна
	Біогенні викиди двоокису вуглецю (CO ₂)	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна
	Опис довгострокової і короткострокової стратегії або плану управління викидами, скорочення викидів і аналізу майбутньої ефективності	Аналітика, аналіз, прогноз	
Енергетичний менеджмент	Спожита електроенергія, відсоток відновлюваних джерел енергії	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	кВт, %
	Використання ПММ, відсоток відновлюваних джерел енергії (біопаливо)	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	кВт, тонна, %
Менеджмент водних ресурсів	Загальна кількість використаної води, у тому числі на іригацію	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, м ³ , %
	Оцінка ризиків використання водних ресурсів і опис стратегій і практики управління зменшення цих ризиків	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	
Землекористування та екологічні наслідки	Опис стратегій управління землекористуванням і екологічним впливом	Аналітика, аналіз, прогноз	
	Об'єм (частка) стічних вод, що повторно використовуються. Об'єм (частка) стічних вод, що скидається у навколишнє середовище	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, м ³ , %
	Кількість випадків недотримання дозволів, стандартів і правил щодо використання води чи відведення стічних вод	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Кількість
	Кількість споживання добрив: азотних, фосфатних та калійних добрив	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна
	Кількість споживаних пестицидів за рівнями безпеки	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна

Продовж. додатка Е1

1	2	3	4
Харчова безпека та охорона здоров'я	Аудит безпеки виробленої продукції (відповідність органічному виробництву)	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, %, прогноз
	Відсоток сертифікованих сільськогосподарських оборотних засобів, отриманих від постачальників	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, %, прогноз
	Кількість (об'єм, частка) невідповідності продукції загальним принципам, нормам, стандартам, що були виявлені в результаті зовнішньої чи внутрішньої перевірки	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, %, прогноз
	Опис стратегій управління ГМО	Кількісна, аналітика, аналіз	
Охорона праці	Частка відділень, цехів, підрозділів, що відповідають відповідному рівню безпеки трудової діяльності	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	%, кількість
	Загальний коефіцієнт травматизму (важкого, середнього, легкого) для постійних та сезонних працівників	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	%, кількість
	Опис зусиль по оцінці, моніторингу та скорочення впливу пестицидів	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	
Природно-кліматичний вплив на врожайність	Оцінка втрат врожаю, та його компенсація	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Вартісна, %, тонна
	Середня врожайність і п'ятирічне відхилення за основними видами культур	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, центнер, гектар
	Визначення потенційно рентабельних та збиткових культур, прогноз майбутніх змін	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	
Екологічні та соціальні наслідки складових постачання сировини та продукції	Відсоток сільськогосподарської сировини, отриманої з регіонів з високим або надзвичайно високим дефіцитом води	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	%, тонна
	Опис стратегій управління екологічними та соціальними ризиками, що виникають внаслідок постачання сировини	Аналітика, аналіз, прогноз	
	Відсоток сертифікованої або/та стандартизованої сільськогосподарської сировини	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	%, тонна
Оцінка наслідків соціального і екологічного менеджменту	Оцінка позиції у нормативному і політичному середовищі, пов'язаних з екологічними і соціальними чинниками, і опис вжитих заходів з управління представленими ризиками і можливостями	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	

Фактори впливу та оцінки сталого розвитку сільськогосподарського підприємства за напрямком спеціалізації тваринництво

Фактор впливу / чинник	Обліково-аналітична характеристика	Форма звіту	Одиниці виміру
1	2	3	4
Викиди вуглекислого газу	Валовий обсяг викидів	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна
	Біогенні викиди двоокису вуглецю (CO ₂)	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна
	Опис довгострокової і короткострокової стратегії або плану управління викидами, скорочення викидів і аналізу майбутньої ефективності	Аналітика, аналіз, прогноз	
Енергетичний менеджмент	Спожита електрична енергія, відсоток відновлюваних джерел енергії	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	кВт, %
	Використання ПММ, відсоток відновлюваних джерел енергії (біопаливо)	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	кВт, тонна, %
Менеджмент водних ресурсів	Загальна кількість використаної води	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, м ³ , %
	Оцінка ризиків використання водних ресурсів і опис стратегій і практики управління зменшення цих ризиків	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	
Землекористування та екологічні наслідки	Опис ризиків та стратегій управління викидами стічних вод чи рідких відходів	Аналітика, аналіз, прогноз	
	Об'єм (частка) твердих відходів і гною, що переробляється та скидається у навколишнє середовище	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, м ³ , %
	Кількість випадків недотримання дозволів, стандартів і правил щодо використання води чи відведення стічних вод	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Кількість
	Площа, частка сільськогосподарських угідь призначених для пасовищ, луків, тощо	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Гектар
	Виробництво білків з концентрованих кормів для тварин	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна
Харчова безпека та охорона здоров'я	Кількість (об'єм, частка) невідповідності продукції загальним принципам, нормам, стандартам, що були виявлені в результаті зовнішньої чи внутрішньої перевірки	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, %, %
	Аудит безпеки виробленої продукції (відповідність органічному виробництву)	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, %, %
	Відсоток сертифікованих сільськогосподарських оборотних засобів, отриманих від постачальників	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, %, %
	Обговорення ринків, що забороняють імпорт продуктів	Аналітика, аналіз, прогноз	
	Опис стратегій управління ГМО	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	

Продовж. додатка Е2

1	2	3	4
Охорона праці	Частка відділень, цехів, підрозділів, що відповідають відповідному рівню безпеки трудової діяльності	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	%, кількість
	Загальний коефіцієнт травматизму (важкого, середнього, легкого) для постійних та сезонних працівників	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	%, кількість
	Опис зусиль по оцінці, моніторингу та скорочення впливу пестицидів	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	
Використання антибіотиків у тваринництві	Відсоток продукції тваринництва, який вироблено при використанні антибіотиків та нетерапевтичних антибіотиків	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	%, кількість
Догляд за тваринами (утримання)	Використання штучного запліднення тварин	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Вартісна, %, тонна
	Безкліткове утримання тварин	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	%, кількість
	Загальні умови утримання	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	
Екологічні та соціальні наслідки складових постачання сировини та продукції	Відсоток сільськогосподарської сировини, отриманої з регіонів з високим або надзвичайно високим дефіцитом води	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	%, тонна
	Опис стратегії управління екологічними та соціальними ризиками, що виникають внаслідок постачання сировини	Аналітика, аналіз, прогноз	
	Відсоток сертифікованої або/та стандартизованої сільськогосподарської сировини	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	%, тонна
Ризики навколишнього середовища в ланцюгах постачання кормів тварин	Обговорення стратегії управління можливостями і ризиками джерел годівлі, представлених зміною клімату	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	

Фактори впливу та оцінки сталого розвитку сільськогосподарського підприємства за напрямком спеціалізації переробка

Фактор впливу / чинник	Обліково-аналітична характеристика	Форма звіту	Одиниці виміру
1	2	3	4
Енергетичний менеджмент	Спожита електрична енергія, відсоток відновлюваних джерел енергії Використання ПИММ, відсоток відновлюваних джерел енергії (біопаливо)	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	кВт, %
Менеджмент водних ресурсів	Загальна кількість використаної води	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	кВт, тонна, %
	Кількість випадків аварій чи забруднення природних джерел води	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, м ³ , %
	Оцінка ризиків використання водних ресурсів і опис стратегій і практики управління зменшення цих ризиків	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Кількість
Харчова безпека та охорона здоров'я	Кількість (об'єм, частка) невідповідності продукції загальним принципам, нормам, стандартам, що були виявлені в результаті зовнішньої чи внутрішньої перевірки	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, %, %
	Аудит безпеки виробленої продукції (відповідність органічному виробництву)	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, %, %
	Відсоток сертифікованих сільськогосподарських оборотних засобів, отриманих від постачальників	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, %, %
	Обговорення ринків, що забороняють імпорт продуктів	Аналітика, аналіз, прогноз	
Соціальне значення	Виручка від продуктів для дотримання здорового способу життя і правильного харчування	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, грн., %
	Виручка/оцінка продуктів, що продано/передано до соціальних закладів	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, грн, %
	Опис процесу ідентифікації й управління продуктами та інгредієнтами внаслідок уподобань/правил харчування	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, грн, %

Продовж. додатка ЕЗ

1	2	3	4
Маркетинг	Відповідальність виробництва продуктів харчування	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	
	Виробництво та просування продуктів здорового харчування	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, грн, %
	Виручка від продуктів, що містять генетично модифіковані організми (ГМО)	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, грн, %
	Повідомлення про порушення через невідповідність нормативного маркування	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Тонна, грн, %
	Кількість юридичних та нормативних штрафів і звернень, пов'язаних з маркетингом	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Кількість, грн,
Менеджмент пакування	Продукція, що поставляється в упаковці, частка від перероблених або поновлених матеріалів	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Кількість, тонна, грн, %
	Опис стратегій зниження впливу упаковки на навколишнє середовище	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	Кількість, тонна, грн, %
Екологічні та соціальні наслідки складових постачання сировини та продукції	Відсоток інгредієнтів продуктів харчування, сертифікованих за екологічними і/або соціальними стандартами третіх сторін, за схемою сертифікації	Аналітика, аналіз, прогноз	%, тонна, грн,
	Соціальна і екологічна відповідальність постачальників (підрядників) та/або перед покупцями (замовниками)	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	
	Перелік пріоритетних виробництв харчових продуктів (екологічні та соціальні міркування)	Кількісна, аналітика, аналіз, прогноз	

	КОДИ	
Дата (рік, місяць, число)		01
за ЄДРПОУ		
за КОАТУУ		
за КОГФГ		

Підприємство _____
 Територія _____
 Організаційно-правова форма господарювання _____
 Вид економічної діяльності _____ за КВЕД _____
 Середня кількість працівників і _____
 Адреса, телефон _____
 Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака Складено
 (зробити позначку "в" у відповідній клітинці): за поло-
 женнями (стандартами) бухгалтерського обліку за
 міжнародними стандартами фінансової звітності

**Баланс сталого розвитку (Звіт про фінансовий
 стан) на _____ 20 р.**

Форма N 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
в т.ч. еко-соціального призначення	1003		
<i>первісна вартість</i>	<i>1003/1</i>		
<i>накопичена амортизація</i>	<i>1003/2</i>		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
в т.ч. еко-соціального призначення	1006		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Земельні ділянки	1013		
Капітальні витрати на поліпшення земель	1014		
Інші об'єкти еко-соціального призначення	1014/1		
Інвестиційна нерухомість	1015		
в т.ч. еко-соціального призначення	1016		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
в т.ч. еко-соціального призначення	1091		
Усього за розділом I	1095		
II. Оборотні активи			
Запаси	1100		
в т.ч. еко-соціального призначення	1101		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
в т.ч. еко-соціального призначення	1137		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
в т.ч. еко-соціального призначення	1171		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195		
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи	1200		
Баланс	1300		

Продовження додатка Є1

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
<i>в т.ч. Природний капітал</i>	1411		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495		
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
<i>Пенсійні зобов'язання</i>	1505		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
<i>в т.ч. витрат персоналу</i>	1521		
Цільове фінансування	1525		
<i>в т.ч. еко-соціального призначення</i>	1526		
<i>Благодійна допомога</i>	1527		
<i>Страхові резерви</i>	1530		
<i>в т.ч. резерв довгострокових зобов'язань</i>	1531		
<i>в т.ч. резерв збитків або резерв належних виплат</i>	1532		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
товари, роботи, послуги	1610		
розрахунками з бюджетом	1615		
у тому числі з податку на прибуток	1620		
розрахунками зі страхування	1621		
розрахунками з оплати праці	1625		
<i>за розрахунками з учасниками</i>	1630		
<i>із внутрішніх розрахунків</i>	1640		
<i>за страховою діяльністю</i>	1645		
Поточні забезпечення	1650		
<i>на природоохоронної і соціальної діяльності</i>	1660		
Доходи майбутніх періодів	1661		
Інші поточні зобов'язання	1665		
Усього за розділом III	1690		
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1695		
Баланс	1900		

Керівник

Головний бухгалтер

КОДИ	
	01

Підприємство _____
(найменування)**Звіт про фінансові результати сталого розвитку (Звіт про сукупний дохід) за _____ 20 р.**

Форма N 2 Код за ДКУД 1801003

--

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
<i>з неї надбавка до ціни за дотримання екологічних стандартів (наприклад, продукція, вирощена в умовах біологічного або органічного землеробства)</i>	2001		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
<i>з неї витрати на експертно-аудиторські послуги з сертифікації виробництва, ґрунтів, сировини і готової продукції на предмет екологічної безпеки</i>	2051	()	()
Валовий:			
прибуток	2090		
збиток	2095	()	()
Еко-соціальні витрати в тому числі:	2100		
<i>по заміщенню використаних невідновлюваних ресурсів</i>	2101		
<i>по відновленню навколишнього середовища (щодо обмеження причин забруднень і їх наслідків)</i>	2102		
<i>інші витрати за видами природоохоронних та соціальних заходів (видалення відходів, боротьба з забрудненням води, повітря; на утримання і експлуатацію основних фондів природоохоронного та соціально призначення, штрафи, пеня, неустойки)</i>	2103		
Валовий еко-соціальний інтегрований:			
прибуток	2110		
збиток	2115		
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	()	()
Витрати на збут	2150	()	()
Інші операційні витрати	2180	()	()
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припливної діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

Продовження додатка Є2

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
Разом	2550		

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник

Головний бухгалтер

Підходи до визначення сутності поняття «ризик» та «підприємницький ризик»

Автор (джерело)	Сутність поняття
А.П. Альгин [5]	Ризик – діяльність, пов'язана з подоланням невизначеності в ситуації неминучого вибору, у ході якої є можливість кількісно та якісно оцінити ймовірність досягнення передбачуваного результату, невдачі і відхилення від мети
О.Р. Беднарська [15]	Ризик виникає в усіх сферах діяльності підприємства, які могли бути спрогнозованими під час планування з певним рівнем ймовірності
О.В. Бондар [30]	Ризик виникає при будь-яких видах діяльності, пов'язаних із виробництвом продукції, товарів, послуг, характеризується як небезпека потенційно можливої, ймовірної втрати ресурсів чи недоодержання доходу порівняно з варіантом, розрахованим на раціональне використання ресурсів
З.С. Варналій [41]	Ризик виникає в усіх сферах діяльності бізнесмена: виробництві, реалізації товарів та послуг, фінансовому та торговельному посередництві, здійсненні науково-технічних і комерційних проєктів
Я.Д. Вишняков, Н.Н. Радаєв [49]	Ризик — це кількісна міра здатності підприємця творчо використовувати елемент невизначеності в процесі відтворення або окремих його моментах для отримання додаткової вартості.
С.М. Ілляшенко [111]	Ризик у загальному випадку необхідно розглядати як можливість або загрозу відхилення результатів конкретних рішень або дій від очікуваних
Ю.В. Сенейко [285]	Ризик – можливість настання певної ситуації, яка може виникнути в будь-якій діяльності і може відхилитись від поставленої мети (привести до виникнення втрат або недоотримання прибутку) або залишитись незмінною
Ю.В. Тюленєва [354]	Ризик це категорія відтворювання в ринковій економіці, він пов'язаний з кожним етапом, елементом, ланкою господарської діяльності, починаючи від створення умов виробництва (закупівлі сировини, матеріалів, устаткування, найму робочої сили) і кінчаючи виробництвом товарів і послуг і їх реалізацією.
О.В. Шепеленко [386]	Ризик є способом господарювання в непередбачених умовах (обставинах), при якому створюються завдяки особливим здібностям підприємця можливості і необхідність запобігати, зменшувати несприятливу дію стохастичних умов і одержувати в цих умовах підприємницький дохід.
А.Е. Шевелєв, Е.В. Шевелева [384, с.721]	Сутність ризику полягає у відхиленні фактичного результату здійсненого рішення від очікуваного (прогнозованого, планованого, передбачуваного)
І.В. Чуприна [381, с. 193]	Підприємницький ризик – це діяльність суб'єктів господарювання, пов'язаної з подоланням невизначеності в ситуації неминучого вибору, в процесі якої є можливість оцінити вірогідність досягнення бажаного результату, невдачі і відхилення від мети, що містяться у вибраних альтернативах всіх видів підприємницької діяльності.

Вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності до відображення інформації про ризики

Група 1	Вимоги до відображенні інформації про ризики 2	Посилання на стандарт 3
Формування облікової політики	У процесі застосування облікової політики організації керівництво виробляє такі судження, які можуть значно впливати на суми, що відображаються у фінансовій звітності, в тому числі, коли практично всі ризики і вигоди, пов'язані з володінням фінансовими активами і активами, що здаються в оренду передаються іншим організаціям	МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансової звітності»
	Організація зобов'язана розкривати інформацію про облікову політику щодо фінансових інструментів і політиці керівництва щодо пов'язаних з ними ризиками	МСФЗ (IAS) 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»
Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності	Організація зобов'язана розкривати у звітності мету і політику управління ризиками, а також основні невизначеності, з якими вона стикається. Організація зобов'язана розкривати в примітках до фінансової звітності інформацію про джерела невизначеності, які несуть в собі значний ризик виникнення необхідності істотних коригувань балансових вартостей активів і зобов'язань протягом наступного фінансового року. При цьому інформація повинна розкриватися таким чином, щоб допомогти користувачам фінансових звітів зрозуміти судження керівництва, які воно виробляє про майбутнє	МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансової звітності»
	Стандарт має на меті допомогу користувачам фінансової звітності в оцінці ризиків і прибутків компанії та прийнятті більш обгрунтованих рішень щодо майбутнього компанії в цілому на основі надання інформації про сегменти діяльності організацій	МСФЗ (IAS) 14 «Звітність за сегментами»
	Оцінка користувачами фінансової звітності ризиків і можливостей, з якими доведеться мати справу організації, залежить від відносин між пов'язаними сторонами	МСФЗ (IAS) 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»
	Організації зобов'язані розкривати інформацію про ризики, пов'язані з фінансовими інструментами компанії. Організація зобов'язана описувати цілі та політику управління фінансовими ризиками, включаючи політику хеджування всіх основних видів прогнозованих угод, стосовно яких ведеться облік хеджування	МСФЗ (IAS) 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»
	Для кожного класу оціночних зобов'язань компанія повинна розкривати фактори, що відносяться до невизначеності суми або часу вибуття економічних вигод. Для кожного класу умовних зобов'язань компанія повинна розкривати стислий опис характеру умовного зобов'язання і, коли це доцільно, фактори, що відносяться до невизначеності суми або часу вибуття	МСФЗ (IAS) 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
	В примітках до фінансової звітності компаніям слід розкривати інформацію про стратегії управління ризиком, пов'язаним із сільськогосподарською діяльністю	МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство»
	Страховик зобов'язаний розкривати інформацію про ризики і невизначеності, супутніх діяльності компанії	МСФЗ (IFRS) 4 «Страхові контракти»

Продовж. додатка 3

1	2	3
	<p>Організація зобов'язана розкривати невизначеності, пов'язані з вибуттям активів або припиненням діяльності</p> <p>Стандарт зобов'язує розкривати у звітності інформацію, яка дозволить користувачам оцінити ризики і заходи управління ризиками, що виникають у зв'язку з фінансовими інструментами. В тому числі, для кожного виду ризику повинні розкриватися певні кількісні і якісні дані</p>	<p>МСФЗ (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність»</p> <p>МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти — розкриття інформації»</p>
<p>Методи бухгалтерського обліку</p>	<p>Ризики і вигоди, що супроводжують володіння орендованим активом, визначають класифікацію оренди як операційної або фінансової</p>	<p>МСФЗ (IAS) 17 «Оренда»</p>
	<p>Невизначеність є причиною, по якій деякі статті не піддаються точному розрахунку, а можуть бути лише оцінені. При цьому оцінка повинна ґрунтуватися на найсвоєї доступній, достовірній інформації</p>	<p>МСФЗ (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»</p>
	<p>Однією з умов визнання доходу є передача значних ризиків і винагород, пов'язаних з власністю на товари</p>	<p>МСФЗ (IAS) 18 «Виручка»</p>
	<p>Коли підприємець вносить в спільну діяльність або продає активи, визнання будь-якої частини прибутку або збитків від операції повинна відбивати зміст даної операції. Поки активи утримуються спільним підприємством, і за умови, що підприємець передав суттєві ризики та винагороди, пов'язані з правом володіння, підприємець зобов'язаний визнавати тільки ту частину прибутку, яка належить до частки участі інших підприємців</p>	<p>МСФЗ (IAS) 31 «Участь у спільній діяльності»</p>
	<p>При знеціненні активів необхідно враховувати ризики і невизначеності, властиві активу</p>	<p>МСФЗ (IAS) 36 «Знецінення активів»</p>
	<p>При оцінці резерву організація зобов'язана брати до уваги існуючі ризики і невизначеності. Стандарт вимагає обережності в оцінці ризику і невизначеності, з метою недопущення формування невиннованих великих резервів або для навмисного завищення суми зобов'язань</p>	<p>МСФЗ (IAS) 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»</p>
	<p>Існуючі невизначеності повинні враховуватися при оцінці справедливої вартості активу</p>	<p>МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи»</p>
	<p>Передаючи фінансовий актив, організація зобов'язана оцінювати ступінь, в якій за нею зберігаються ризики і вигоди, пов'язані з володінням цим фінансовим активом. Стандарт також описує інструменти та особливості обліку хеджування ризиків</p>	<p>МСФЗ (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»</p>
<p>Ризик є частиною конфігурації грошових потоків, що виникають від отриманого об'єкта інвестиційної нерухомості і повинен враховуватися при визначенні справедливої вартості активу</p>	<p>МСФЗ (IAS) 40 "Інвестиційна нерухомість"</p>	

Додаток И

Специфіка класифікаційного поділу ризиків щодо сфери управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства

Загальні критерії класифікації	Класифікаційні види ризиків	Трансформація класифікаційних видів ризику щодо управління сталим розвитком сільськогосподарського підприємства
1	2	3
1. За типом об'єктів схильних до ризику	- ризики, пов'язані з власністю (майном): ризики з нерухомого, рухомого майна, нематеріальних активів;	- цінний ризик (виникає при оформленні операцій купівлі-продажу основних засобів і НМА, пов'язаний з визначенням і врахуванням вартості об'єктів);
	- ризики, пов'язані з доходами	- операційний ризик (пов'язаний з урахуванням ділової репутації)
	- ризики, пов'язані з персоналом	ризик, обумовлені рівнем кваліфікації персоналу, умов оплати праці та несвочасною виплатою заробітної плати.
	- ризики, пов'язані з відповідальністю	- ризики, пов'язані з відповідальністю - ризики, пов'язані з неналежним виконанням службових обов'язків, наприклад, з наданням фінансової звітності з порушенням встановлених термінів.
2. По джерелу шкоди	- природні ризики	ризик, наприклад, падежу тварин в зв'язку з форс-мажорними умовами, наприклад, неврожасм і відсутністю необхідних кормів.
	- технічні ризики	ризик втрат, пов'язаних зі станом і урахуванням матеріально-технічної бази підприємства.
	- ризики, пов'язані з людським фактором	ризик виникнення невиробничих витрат.
	- ризики, пов'язані з економічною активністю	- ризик зниження ліквідності; - операційний ризик.
	- політичні ризики	ризик банкрутства.
3. По типу негативних наслідків	- фундаментальний (регулярний для даного об'єкта, ситуації) ризик	ризик, пов'язаний з вибракуванням тварин, що закуповуються у постачальників, зниженням сортності продукції.
	- спорадичний (нерегулярний, викликаний рідкісними подіями або форс-мажорними обставинами) ризик	ризики, пов'язані з фінансовою кризою, що вплинула на попит продукції і платоспроможність покупців.

Продовж. додатка И

1	2	3
4. За характерною схильністю до ризику	- за специфікою результатів (чистий і спекулятивний ризик) - за місцем появи (внутрішні та зовнішні)	ризик недоотримання прибутку від вкладень в нові види продукції чи види господарської діяльності. внутрішні: - ризик збільшення витрат; - операційний ризик; - ризик достатності власного капіталу; - ризик залежності; - ризик недоотримання доходу зовнішні: - валютний ризик; - кредитний ризик; - ризик обліку розрахунків з кредиторами, інвесторами
	- за ступенем залежності збитку від вихідної події	- первинні ризики; - вторинні ризики.
	- за характером розподілу тягаря ризику	- односторонні ризики; - двосторонні ризики; - багатосторонні ризики.
	- за рівнем виникнення ризику (на різних рівнях управління)	- ризик обліку дебіторської і кредиторської заборгованості; - ризик, пов'язаний з формуванням облікової політики
	- за рівнем прояву негативних наслідків	- економічні ризики, пов'язані з бізнесом, що включають проєктні; - ризики підрозділу; - ризики підприємства; - галузеві ризики; - загальноекономічні і глобальні ризики.
5. За характерною уразливістю	- за ступенем впливу природного середовища на ризик	- природно-кліматичні ризики.
	- за ступенем впливу соціального середовища на ризик	ризик зниження купівельного попиту
	- за ступенем обліку тимчасового чинника	- безстрокові ризики; - термінові ризики.
	- по залежності уразливості від часу	- статичні ризики; - динамічні ризики.
	- за тривалістю виявлення і ліквідації негативних наслідків	- ризики з короткостроковим виявленням; - ризики з довгостроковим виявленням.
6. За характерною взаємодією з іншими ризиками	- за ступенем поширеності	- масові ризики; - унікальні ризики.
	- за характером впливу на різні об'єкти	- загальні ризики; - приватні ризики.
	- за ступенем диверсифікації	- ризики, до диверсифікуються; - ризики, до не диверсифікуються.

Продовж. додатка И

1	2	3
7. За характеристикою наявної інформацією про ризик	- за ступенем передбачуваності	- передбачувані (прогнозовані) ризики; - непередбачувані (непрогнозовані) ризики.
	- за типом інформації	ризики, що визначаються на основі кількісної та якісної інформації
	- за ступенем достовірності інформації	- ризики, пов'язані з професійним підтвердженням обліково-аналітичної інформації та звітності.
8. За величиною ризику	- за частотою виникнення збитків	- рідкісні ризики; - ризики середньої частоти; - часті ризики.
	- за розміром (тяжкості) шкоди	- малі ризики; - середні ризики; - високі ризики; - катастрофічні ризики.
9. За характеристикою витрат, пов'язаних з ризиком	- по можливим финансовым последствиям (прямой* ущерб и косвенные потери)	- ризик збільшення прямих; расходів
	- за характером витрат	- ризики, пов'язані з визнанням витрат, що відносяться на собівартість сільськогосподарської продукції прямим шляхом; - ризики, пов'язані з формуванням витрат за видами продукції асортиментного ряду; - витрати, пов'язані з покриттям негативних впливів наступили ризикових подій
	- за характером розподілу витрат	ризики, пов'язані з вибором бази розподілу витрат
10. За специфікою бізнесу	- галузеві ризики	- ризики, пов'язані з заготовленням сировини; - ризики, пов'язані з організацією сільськогосподарського виробництва; - технологічні ризики; - ризики, пов'язані з якістю випущеної продукції.

Додаток К

Показники оцінки фінансового стану організації

Показники	Розрахунок	Економічна сутність
1	2	3
Аналіз беззбитковості продажів		
Критичний обсяг продажів в натуральному вираженні	Постійні витрати / (Ціна за од. продукції – Змінні витрати)	Показує обсяг продажів в натуральному вираженні, при якому прибуток дорівнює нулю
Критичний обсяг продажів у вартісному вираженні	Постійні витрати / ((Виручка від реалізації – змінні витрати) / Виручка від реалізації)	Показує обсяг продажів у вартісному вираженні, при якому прибуток дорівнює нулю
Запас фінансової міцності в натуральному вираженні	Фактичний обсяг продажів – Критичний обсяг продажів	Показує різницю між фактичним обсягом реалізованої продукції і критичним обсягом продажів в натуральному вираженні
Запас фінансової міцності у вартісному вираженні	(Фактичний обсяг продажів – Критичний обсяг продажів) x Ціна за од. продукції	Показує різницю між фактичним обсягом реалізованої продукції і критичним обсягом продажів у вартісному вираженні
Розрахунок фінансових коефіцієнтів		
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	(Грошові кошти + Короткострокові фінансові вкладення) / Короткострокові зобов'язання	Показує, яку частину короткострокової заборгованості організації може покрити за рахунок наявних грошових коштів і короткострокових фінансових вкладень. Нормальне значення коефіцієнта > 0,2
Коефіцієнт критичної ліквідності	(Грошові кошти + Короткострокові фінансові вкладення + Короткострокова дебіторська заборгованість) / Короткострокові зобов'язання	Показує, яку частину короткострокової заборгованості організації може покрити в найближчій перспективі за умови повного стягнення короткострокової дебіторської заборгованості. Нормальне значення коефіцієнта > 1,0
Коефіцієнт поточної ліквідності	Оборотні активи / Короткострокові зобов'язання	Показує, в якій мірі поточні активи організації покривають її короткострокові зобов'язання. Нормальне значення коефіцієнта > 2,0
Коефіцієнт автономії	Власний капітал / Валюта балансу	Характеризує частку власних джерел у загальній сумі коштів підприємства. Нормальне значення коефіцієнта > 0,5
Коефіцієнт фінансової залежності	Позиковий капітал / Валюта балансу	Показує питому вагу позикового капіталу в загальній величині джерел майна організації. Нормальне значення коефіцієнта < 0,5
Коефіцієнт фінансового важеля	Позиковий капітал / Власний капітал	Показує, скільки позикових коштів залучається на рубль власного капіталу організації. Нормальне значення коефіцієнта < 1,0
Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними оборотними засобами	(Власний капітал – Необоротні активи) / Оборотні активи	Показує, яка сума оборотних активів сформована за рахунок власного капіталу. Нормальне значення коефіцієнта > 0,1

Продовж. додатка К

1	2	3
Рентабельність продажів	Прибуток / Виручка від продажів	Показує, скільки прибутку припадає на одиницю реалізованої продукції
Рентабельність капіталу	Прібішь / Середньорічна вартість активів	Показує, який прибуток, отримує підприємство з кожної гривні, вкладеної в активи, тобто ефективність використання всього майна підприємства
Рентабельність власного капіталу	Прибуток / Середньорічна вартість власного капіталу	Показує величину прибутку, отриману на кожну гривню вкладень акціонерів в дане підприємство
Оцінка ймовірності банкрутства		
Модель Альтмана	$Z=0,717K1 + 0,847K2 + 3,107K3 + 0,42K4 + 0,995K5$	Ймовірність банкрутства: $Z < 1,81$ – дуже високий; $1,81 < Z < 2,77$ – високий; $2,77 < Z < 2,99$ – середній; $Z > 2,99$ – низький.
	K1 = власний оборотний капітал / сума активів;	
	K2 = нерозподілений прибуток / сума активів;	
	K3 = прибуток до сплати відсотків / сума активів;	
	K4 = балансова вартість власного капіталу / позиковий капітал;	
K5 = обсяг продажів / сума активів.		
Модель Тоффлера і Тішю	$Z = 0,53K1 + 0,13K2 + 0,18K3 + 0,16K4$	При $Z > 0,3$ – низька ймовірність банкрутства.
	K1 = прибуток від реалізації / короткострокові зобов'язання;	
	K2 = оборотний капітал / сума зобов'язань;	
	K3 = короткострокові зобов'язання / сума активів;	
K4 = обсяг продажів / сума активів		
Модель Давидової – Белікова:	$Z = 8,38K1 + 1,0K2 + 0,054K3 + 0,63K4$	$Z \leq 0$ – максимальний ступінь банкрутства 90–100%; $0 < Z < 0,18$ – високий ступінь банкрутства 60–80%; $0,18 < Z < 0,32$ – середній ступінь банкрутства 35–50%; $0,32 < Z < 0,42$ – низький ступінь банкрутства 15–20%; $Z > 0,42$ мінімальний ступінь банкрутства 10%.
	K1 = оборотні активи / валюта балансу	
	K2 = Чистий прибуток / власний капітал	
	K3 = виручка / валюта балансу	
K4 = чистий прибуток / валюта балансу		
Модель R	$R=0,838X1 + X2 + 0,054X3 + 0,63X4$	Ймовірність банкрутства: Менше 0 — Максимальна (90–100%) 0,0 – 0,18 — Висока (60–80%) 0,18 – 0,32 — Середня (35–50%) 0,32 – 0,42 — Низька (15–20%) Більше 0,42 — Мінімальна (до 10%)
	X1 = оборотні активи / загальна вартість активів	
	X2 = чистий прибуток / власний капітал	
	X3 = чистий дохід / загальна вартість активів	
X4 = чистий прибуток / всі види витрат від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності		

Продовж. додатка К

1	2	3
Модель Ліса	$Z = 0,063X_1 + 0,092X_2 + 0,057X_3 + 0,001X_4$,	Якщо $Z \geq 0,037$, то немає загрози банкрутства; якщо $Z < 0,037$, то велика загроза банкрутства
	$X_1 = \text{оборотний капітал} / \text{сума активів}$	
	$X_2 = \text{валовий прибуток} / \text{сума активів}$	
	$X_3 = \text{нерозподілений прибуток} / \text{сума активів}$	
	$X_4 = \text{власний капітал} / \text{валовий прибуток}$	
Модель Сайфуліна–Кадикова	$R = 2X_1 + 0,1X_2 + 0,08X_3 + 0,45X_4 + 1,0X_5$	Якщо $R < 1$, то підприємство має незадовільний фінансовий стан; $R \geq 1$ – фінансовий стан задовільний
	$X_1 = \text{оборотні активи} / \text{валюта балансу}$	
	$X_2 = \text{чистий прибуток} / \text{власний капітал}$	
	$X_3 = \text{виручка} / \text{валюта балансу}$	
	$X_4 = \text{чистий прибуток} / \text{собівартість}$ $X_5 = \text{виручка} / \text{валюта балансу}$	

Аналіз наслідків ризиків в обліку сталого розвитку Підпр1

№ з/п	Показник	Період		
		2014	2015	2016
1	2	3	4	5
1	Загальна сума курсових різниць за всіма видами активів і зобов'язань, виражених в іноземній валюті	69	66	-29
2	Результат від переоцінки основних засобів	0	-455	0
3	Результат від переоцінки нематеріальних активів	0	0	0
4	Різниця між загальною величиною створеного резерву під зниження вартості матеріальних цінностей і загальною величиною відновленого резерву під зниження вартості матеріальних цінностей.	0	0	0
5	Різниця між загальною величиною створеного резерву під знецінення фінансових вкладень і загальною величиною відновленого резерву під знецінення фінансових вкладень	0	0	0
6	Різниця між загальною величиною створеного резерву-по сумнівних боргах і загальною величиною відновленого резерву по сумнівних боргах	0	0	0
7	Сума змін поточної ринкової вартості всіх видів фінансових вкладень, за якими визначається поточна ринкова вартість	0	0	0
8	Загальна сума всіх видів створених резервів майбутніх витрат	472	523	0
9	Фактичний розмір здійснених витрат за всіма видами створених резервів майбутніх витрат	445	523	0
10	Втрати, розкрадання і нестачі майна	-8	-5	-4
11	Загальний розмір втрат від браку витрат його на виправлення за мінусом сум, стягнутих з робітників	0	0	0
12	Сума відхилень фактичної собівартості готової продукції від нормативної	-210	-283	-254
13	Втрати від витрат і псування товарів та продукції на складах, під час транспортування, втрати від заміни неякісних товарів, штрафи, пені та неустойки за порушення умов господарських договорів	-3	-21	-18
14	Різниця між втратами від надзвичайних ситуацій та надзвичайними доходами	0	0	0
15	Сума витрат на відшкодування шкоди у зв'язку з нанесенням шкоди навколишньому середовищу	0	0	0
16	Сума наслідків ризиків зміни облікової політики	0	0	0
17	Сума наслідків ризиків перекручування інформації	0	0	0
18	Зміна капіталу під впливом наслідків ризику зміни вартості активів ДК1 (Сума рядків 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7)	69	-389	-29
19	Зміна капіталу під впливом наслідків ризиків здійснення, майбутніх витрат ДК2 (Ряд8 – Ряд9)	27	0	0
20	Зміна капіталу під впливом наслідків майнових ризиків ДК3 (Ряд 10)	-8	-5	-4
21	Зміна капіталу під впливом наслідків виробничих ризиків ДК4 (Ряд11 + Ряд12)	-210	-283	-254
22	Зміна капіталу під впливом наслідків комерційних ризиків ДК5 (Ряд13)	-3	-21	-18
23	Зміна капіталу під впливом наслідків надзвичайних ситуацій ДК6 (= 14)	0	0	0

Продовж. додатка ЛІ

1	2	3	4	5
24	Зміна капіталу під впливом наслідків, екологічних та соціальних ризиків ΔК7 (Ряд15)	0	0	0
25	Зміна капіталу під впливом наслідків бухгалтерських (інформаційних) ризиків ΔК8 (Ряд16 + Ряд17)	0	0	0
26	Загальна зміна капіталу під впливом ризику ΔКР	-125	-698	-305
27	Капітал (валюта балансу станом на 01.01 року) К	33845	34048,8	38100,4
28	Загальна зміна капіталу за період ΔК	12666	13127,4	13393,7
29	Відносна зміна капіталу за рахунок впливу ризиків в бухгалтерському обліку	-0,004	-0,020	-0,008
30	Частка зміни капіталу під впливом наслідків всіх ризиків в бухгалтерському обліку в загальній зміні капіталу	-0,010	-0,053	-0,023
31	Доходи від створінням служби внутрішнього аудиту або залучення зовнішніх аудиторів	0	0	0
32	Витрати на створення служби внутрішнього аудиту або залучення зовнішніх аудиторів	0	0	0
33	Ефект від залучення зовнішніх аудиторів	0	0	0
34	Повернення антиризикових заходів	0	0	0
35	Рентабельність антиризикових заходів	0	0	0
36	Частка зміни-капіталу під впливом ефекту від впровадження антиризикових заходів	0	0	0

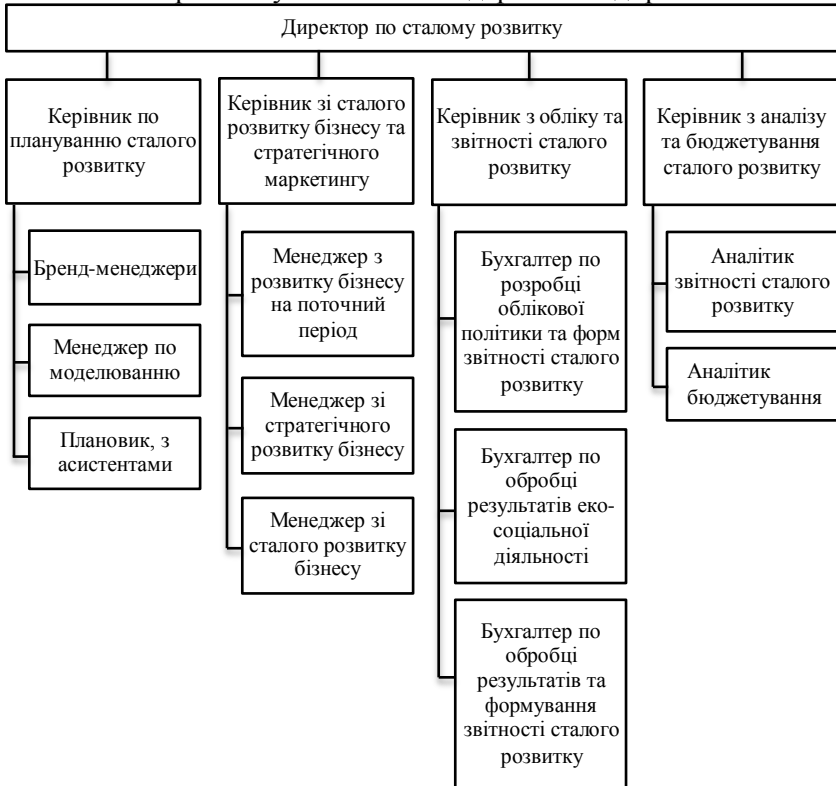
Аналіз наслідків ризиків в обліку сталого розвитку Підпр2

№ з/п	Показник	Період		
		2014	2015	2016
1	2	3	4	5
1	Загальна сума курсових різниць за всіма видами активів і зобов'язань, виражених в іноземній валюті	808	754	-1346
2	Результат від переоцінки основних засобів	0	0	0
3	Результат від переоцінки нематеріальних активів	0	0	0
4	Різниця між загальною величиною створеного резерву під зниження вартості матеріальних цінностей і загальною величиною відновленого резерву під зниження вартості матеріальних цінностей.	0	0	0
5	Різниця між загальною величиною створеного резерву під знецінення фінансових вкладень і загальною величиною відновленого резерву під знецінення фінансових вкладень	3	4	5
6	Різниця між загальною величиною створеного резерву-по сумнівних боргах і загальною величиною відновленого резерву по сумнівних боргах	0	0	0
7	Сума змін поточної ринкової вартості всіх видів фінансових вкладень, за якими визначається поточна ринкова вартість	0	0	0
8	Загальна сума всіх видів створених резервів майбутніх витрат	0	0	0
9	Фактичний розмір здійснених витрат за всіма видами створених резервів майбутніх витрат	0	0	0
10	Втрати, розкрадання і нестачі майна	0	0	0
11	Загальний розмір втрат від браку витрат його на виправлення за мінусом сум, стягнутих з робітників	0	-1	-4
12	Сума відхилень фактичної собівартості готової продукції від нормативної	0	0	0
13	Втрати від витрат і псування товарів та продукції на складах, під час транспортування, втрати від заміни неякісних товарів, штрафи, пені та неустойки за порушення умов господарських договорів	-527	-437	-264
14	Різниця між втратами від надзвичайних ситуацій та надзвичайними доходами	-12	-7	-2
15	Сума витрат на відшкодування шкоди у зв'язку з нанесенням шкоди навколишньому середовищу	0	0	0
16	Сума наслідків ризиків зміни облікової політики	0	0	0
17	Сума наслідків ризиків перекручування інформації	0	0	0
18	Зміна капіталу під впливом наслідків ризику зміни вартості активів ДК1 (Сума рядків 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7)	811	758	-1341
19	Зміна капіталу під впливом наслідків ризиків здійснення, майбутніх витрат ДК2 (Ряд8 – Ряд9)	0	0	0
20	Зміна капіталу під впливом наслідків майнових ризиків ДК3 (Ряд 10)	0	0	0
21	Зміна капіталу під впливом наслідків виробничих ризиків ДК4 (Ряд11 + Ряд12)	0	-1	-4
22	Зміна капіталу під впливом наслідків комерційних ризиків ДК5 (Ряд13)	-527	-437	-264

Продовж. додатка Л2

23	Зміна капіталу під впливом наслідків надзвичайних ситуацій ΔК6 (= 14)	0	0	0
24	Зміна капіталу під впливом наслідків, екологічних та соціальних ризиків ΔК7 (Ряд15)	0	0	0
25	Зміна капіталу під впливом наслідків бухгалтерських (інформаційних) ризиків ΔК8 (Ряд16 + Ряд17)	0	0	0
26	Загальна зміна капіталу під впливом ризику ΔКР	284	-1661	-464
27	Капітал (валюта балансу станом на 01.01 року) К	8913,9	10800,3	12221,3
28	Загальна зміна капіталу за період ΔК	7447,58	7886,05	10219,5
29	Відносна зміна капіталу за рахунок впливу ризиків в бухгалтерському обліку	0,032	-0,154	-0,038
30	Частка зміни капіталу під впливом наслідків всіх ризиків в бухгалтерському обліку в загальній зміні капіталу	0,038	-0,211	-0,045
31	Доходи від створінням служби внутрішнього аудиту або залучення зовнішніх аудиторів		1535	1357
32	Витрати на створення служби внутрішнього аудиту або залучення зовнішніх аудиторів		1387	1197
33	Ефект від залучення зовнішніх аудиторів		148	160
34	Повернення антиризикових заходів	0	9,64	11,79
35	Рентабельність антиризикових заходів	-	10,67	13,37
36	Частка зміни-капіталу під впливом ефекту від впровадження антиризикових заходів		34,6	2,3

Рекомендована структура відділу наскрізного внутрішнього контролю сталого розвитку сільськогосподарських підприємств



СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Акимова Т. А. Теория организации : учеб; пособие для вузов. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 367 с.
2. Акофф Р. Планирование будущего корпорации /пер. с англ. В.И. Данилова-Данильяна. Москва : Прогрес, 1985. 328 с.
3. Алаев Э. Б. Экономико-географическая терминология. Москва : Мысль. 1977. 199 с.
4. Алигаджиева Е. М. Эколого-социальный учет и анализ корпоративной отчетности в условиях МСФО : автореф. дис. канд. экон. наук : 08.00.12. Орел, 2010. 24 с.
5. Альгин А. П. Риск и его роль в общественной жизни. Москва : Мысль, 1989. 189 с.
6. Амеліна А. О., Секіріна Н. В. Сучасний стан та напрямки розвитку соціоорієнтованого обліку в Україні. Матеріали міжнар. конф. “Modern problems and ways of their solution in science, transport, production and education 2013”. 18-29 червня 2013 р. SWORLD. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer31/505.pdf> (дата звернення: 28.02.2017р.).
7. Андрианова В. В. О человеческом капитале. *Культура народов Причерноморья*. 1998. № 3. С.316–318.
8. Ансофф И. Стратегическое управление. Пер. с англ. – Москва : Экономика, 2005. 306 с.
9. Антонова О. В. Формирование механизма устойчивого развития экономики промышленных предприятий, регионального рыбохозяйственного комплекса: методический аспект : дис. канд. экон. наук : 08.00.05. Астрахань, 2006. 166 с.
10. Афанасьев Н. В., Рогожин В. Д., Рудыка В. И. Управление развитием предприятия : монография. Харьков : Изд. Дом «ИНЖЭК», 2003. 184 с.
11. Банк В. Р. Теория и практика комплексного анализа финансового состояния хозяйствующих субъектов : учебное пособие. Астрахань : ЦНТЭП, 2003. 338 с.
12. Баришнікова О. М. Особливості організації системи верифікації звітності сталого розвитку. *Економіка та держава*. 2016. № 8. С. 131–140.
13. Баришнікова О. М. Формування, облікове забезпечення та верифікація звітності сталого розвитку підприємств: дис. ...

кандидата екон. наук: 08.00.09 / Житомир. держ. техн. ун-т. Житомир, 2016. 282 с.

14. Барлыбаев А. А., Барлыбаев У. А., Ситнова И. А. Институциональные и организационно-управленческие факторы устойчивого социально-экономического развития села: региональный аспект. *Аграрная наука*. 2011. №4. С. 23–26.

15. Беднарська О. Р. Суть та види ризиків у плануванні діяльності машинобудівного підприємства. *Вісник НУ «Львівська політехніка»*. Серія : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2007. № 606 С. 8–15. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/255/1/02.pdf>. (дата звернення: 12.10.2017)

16. Безверхий К. В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства. *Облік і фінанси*. 2014. № 3. С. 8–14.

17. Безродна Т. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. *Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля*. 2008. № 10, ч. 2. С. 58–62.

18. Белый И. И. Управление экономической устойчивостью промышленного предприятия. *Проблемы экономифизики и эволюционной экономики* : материалы Всероссийской интернет-конференции Международный институт А. Богданова. URL : <http://www.ephes.m/article/contentyarticle.php?art=4belyi.htm>. (дата звернення: 18.08.2017)

19. Бенчмаркінг. *Вікіпедія – вільна енциклопедія* : веб-сайт. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/Бенчмаркінг> (дата звернення: 25.12.2017р.).

20. Беренда Н. І., Остапенко Н. В. Розвиток екологічного обліку в Україні з врахування світового досвіду. Теоретичні та практичні аспекти стійкого розвитку фінансової системи України : кол. моногр., Умань: Візаві, 2013. Ч. 2. С. 205–214.

21. Белов О. В., Кириченко Л. М. Методичні підходи до оцінки рівня конкурентоспроможності торговельного підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2011. Спецвип. 33, ч. 1. С. 18–25.

22. Бідюк П. І., Вертелецький В. В., Жирова А. О. Аналіз ризику банкрутства підприємств з використанням чітких та нечітких моделей. *Економічний вісник НТУУ «КПІ»*. 2015. Вип. 12. С. 477–490.

23. Біла С. О. Інституційне забезпечення соціальноекономічного розвитку проблемних територій (світовий досвід). *Стратегічні пріоритети*. 2009. №3(12). С. 172–183.
24. Білецький Е. В., Янушкевич Д. А., Шайхлісламов З. Р. Управління якістю продукції та послуг : навч. посіб. Харків : ХТЕІ, 2015. 222 с.
25. Білик М. Д. Бюджетування у системі фінансового планування. *Фінанси України*. 2003. № 3. С. 97–109.
26. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : підручник. Київ : КНЕУ, 2004. 628 с.
27. Блакита А. В., Поляк Р. С. Нефінансова звітність як інструмент оцінювання соціальної відповідальності бізнесу. *Науковий вісник ХДУ. Серія «Економічні науки»*. 2015. №15. Ч. 4. С. 126–129.
28. Бобылев С. Н., Ходжаев А. Ш. Экономика природопользования: учебник. Москва, 2003. 567 с.
29. Богданова Ж. А. Развитие социального учета: определение основных понятий. *Інноваційна економіка*. 2013. № 7 (45). С. 293–296.
30. Бондар О. В. Ситуаційний менеджмент : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 326 с.
31. Будівельні контракти : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 : Наказ М-ва фінансів України від 28 квіт. 2001 р. № 205. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01> (дата звернення: 22.12.2017).
32. Бudyко О. В. Формування цілісної обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання. *Економічний аналіз*. 2013 У. 12. ч. 4. С. 192-196.
33. Бudyко О. В. Екологічний облік як складова інформаційного забезпечення управління сталим розвитком підприємства. *Економіка в умовах сталого розвитку: контекст підприємств, регіонів, країн : матеріали Міжнар. наук. конф., 20 листоп. 2013 р., Дніпропетровськ – Хмельницький*. 2013. С. 180–182.
34. Бudyко О. В. Класифікація обліково-аналітичної інформації з метою інформаційного забезпечення управління сталим розвитком підприємства. *Інноваційна економіка*. 2015 № 1(56). С. 207–212.
35. Бudyко О. В. Облік в системі інформаційного забезпечення управління сталим розвитком підприємства. *Науковий вісник ХДУ. Серія «Економічні науки»*. 2015. Вип. 10. Ч. 2. С. 165–170.

36. Бутько О. В. Формування цілісної обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання. *Економічний аналіз*. 2013 Вип.12. Ч. 4. С. 192–196.
37. Научные основы формирования концепции устойчивого развития региона: новые идеи и решения / Буркинский Б. В., Степанов В. Н., Харичков С. К., Крисилов А. Д. Одесса : Препринт, 1996. 42 с.
38. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : ЖІТІ, 2005. 640 с.
39. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: монография. Житомир : ЖГТУ, 2008. 484 с.
40. Ванберг В. «Теория порядка» и конституционная экономика. *Вопросы экономики*. 1995. № 12. С. 86–95.
41. Варналій З.С. Соціальна відповідальність суб'єктів підприємництва в умовах скорочення бюджетного фінансування. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки*. Випуск 11. К.-Подільський: Медобори. 2016. С. 437–446.
42. Васильчук І. П. Нефінансова звітність як інструмент управління сталим розвитком корпорацій. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : «Економіка і менеджмент»*. 2015. Вип. 11. С. 212–215.
43. Васюник Т. І. Амортизаційна політика та її роль у відтворенні основного капіталу національної економіки. *Науковий вісник ХДУ. Серія «Економічні науки»*. 2015. Вип.15.Ч.5. С. 31–34.
44. Веблен Т. Теория праздного класса / пер. с англ. С. Г. Сорокиной. Москва : Прогресс, 1984. 367 с.
45. Вейцман Н. Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу. Москва : Госфиниздат, 1958. 112 с.
46. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ : Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
47. Вербіцька І. І. Ризик-менеджмент як сучасна система управління ризиками підприємницьких структур. *Сталий розвиток економіки. Менеджмент, маркетинг, підприємництво*. 2013. № 5(22). С. 282–291.

48. Вильямсон Оливер Е. Частная собственность и рынок капитала. *ЭКО*. 1993. № 5. С. 17-25.
49. Вишняков Я. Д., Радаев Н. Н. Общая теория рисков : учеб. пособие для студ. высш. учеб.заведений. 2-е изд., испр. Москва: Издательский центр «Академия», 2008. 368 с.
50. Волощук Л. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства. *Праці ОПУ*. 2011. Вип. 2 (36). С. 329–338.
51. Вольчик В. В. Институционализм. Вторичность нового мифа (возможности и пределы институциональной экономики). *Экономический вестник Ростовского госуниверситета*. 2003. Т. 1. № 1. С. 126–134. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalizm-vtorichnost-novogo-mifa-vozmozhnosti-i-predely-institutsionalnoy-ekonomiki> (дата звернення: 25.10.2016).
52. Воробей В., Журовська І. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу. Київ : Представництво ООН в Україні, 2010. 84 с.
53. Вороновська О. В. Сутність і розвиток екологічного обліку. *Галицький економічний вісник*. 2011. № 2(31). С.195–200.
54. Гавриш О. А. Институціональні аспекти забезпечення стійкого розвитку підприємств. *Ефективна економіка*. 2012. № 4. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1060> (дата звернення: 20.12.2016).
55. Гангал Л. С. Концептуальні засади облікового забезпечення управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств на основі екологічних показників. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 6. С. 71–75.
56. Геєць В. М. Институційні перетворення і суспільний розвиток. *Економіка і прогнозування*. 2005. № 2. С. 9–36.
57. Гейер Е. С. Вплив видів обліку на методологію визначення фінансового результату. *Вісник ДонНУЕТ. Серія «Економічні науки»*. 2010. № 3 (47). С. 342–349.
58. Герасименко О. Соціальний облік та нефінансова звітність як інструменти реалізації соціальної відповідальності. *Вісник КНУ ім. Т. Шевченка. Економіка*. 2012. № 137. С. 39-42.
59. Глазьев С. Ю. Теория долгосрочного технико-экономического развития. Москва : ВладДар, 1993. 310 с.

60. Глазьев С. Ю. Экономическая политика в контексте эволюционного похода. *Экономические науки современной России*. 2000. № 1 (5). С. 23–26.
61. Гоголь Т. Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці. *Вісник ТНЕУ*. 2012. Вип. 2. С. 151–158.
62. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: Аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
63. Голованов Е.Б. Методический подход в оценке устойчивого развития региональной экономики. *Современные технологии управления*. 2015. № 3(51). URL: <http://sovman.ru/article/5104/> (дата звернення: 18.04.2017).
64. Голубев Д. І. Особливості ризику та невизначеності при оцінці ефективності управління інвестиційних проектів. *Вісник ЗНУ. Економічні науки*. 2015. № 2. С. 17–26.
65. Грибановский В. Н. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики России. *Управленческий учет*. 2005. № 5. URL : <http://www.upruchet.ru/articles/2005/1/1764.html> (дата звернення: 17.05.2017).
66. Гринів Л. С. Економічні функції природного капіталу. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна*. 2000. Вип. 7. С. 227–232.
67. Гриценко О. І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. №2, С. 678–683.
68. Гриценко О. І. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання. *Молодий вчений*. Херсон, 2014. № 2(05). С. 31–34.
69. Грицишен Д. О. Склад об'єктів та розвиток методу бухгалтерського обліку господарської діяльності як соціально-еколого-економічної системи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 1. С. 442–468.
70. Дагаев А. А. Рычаги инновационного роста. *Проблемы теории и практики управления*. 2000. № 5. С. 70–76.
71. Данилишин Б. М., Шостак Л. Б. Устойчивое развитие в системе природно-ресурсных ограничений. Киев : СОПС Украины НАНУ, 1999. 367 с.

72. Данилов-Данильян В. И., Лосев К. С. Экологический вызов и устойчивое развитие: учеб. пособие. Москва : Прогрес-Традиция, 2000, 416 с.
73. Дементьев В. В. Институциональная теория в Украине: направления исследований, особенности, перспективы. *Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна*. 2006. Вип. 103-1. С. 17-31.
74. Дементьев В. В. Що ми досліджуємо, коли досліджуємо інститути? *Економічна теорія*. 2009. №1. С. 75–92.
75. Денніс Медоуз. *Вікіпедія — вільна енциклопедія : веб-сайт*. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/ДеннісМедоуз> (дата звернення: 02.10.2017).
76. Дерій В. А., Дерій М. В. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2014. №2. с. 95–103. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/2326.pdf> (дата звернення: 28.02.2017).
77. Довга Т. Формування екологічної звітності сміттєпереробних підприємств. *Вісник КНУ ім. Тараса Шевченка*. 2012. № 143. С. 50–53.
78. Документы Парламентской Ассамблеи Совета Европы Об экологическом учете как инструменте устойчивого развития. *Совет Европы* : веб-сайт. URL : http://www.coe.int/t/r/parliamentary_assembly/%5Bussian_documents%5D/%5B2004%5D/%5BParis_2004%5D/Rec.1653-Rus.asp (дата звернення 27.02.2017 р.).
79. Дорогунцов С., Федорищева А. Проблеми екологізації промисловості у регіональній політиці. *Регіональна економіка*. 1998. №1. с. 12-20.
80. Дорош Н. І. Аудит : теорія і практика : монографія. Київ : Знання, 2006. 495 с.
81. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс : учебник для вузов 5-е изд., перераб. и доп. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 735 с.
82. ДСТУ 1.1:2015. Національна стандартизація. Стандартизація та суміжні види діяльності». Національний стандарт України. Вид. офіц. Київ : ДП «УкрНДНЦ», 2015. 54 с.
83. ДСТУ ІЕС/ISO 31010:2013. Керування ризиком. Методи загальної оцінки ризику. [Чинний від 2014-07-01]. Київ : Мінекономрозвитку України, 2015. 80 с. (Національні стандарти України).

84. ДСТУ ISO 9001:2015. Системи управління якістю. Вимоги. Національний стандарт України. Вид. офіц. Київ: ДП «УкрНДНЦ», 2016. 30 с.
85. Економічний розвиток України : інституціональне та ресурсне забезпечення: монографія / О. М. Алимов та ін. Київ, 2005. 540 с.
86. Євдокимов В. В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата екон. наук: 08.06.04. Київ, 2005. 21 с.
87. Жарова Л. В., Хлобистов Є. В. Інтегральна екологічна оцінка в забезпеченні сталого регіонального розвитку. *Сталий розвиток та екологічна безпека суспільства в економічних трансформаціях* / за ред. д.е.н., проф. Хлобистова Є. В. Сімферополь : ПП «Підприємство Фенікс», 2010. С. 178–192.
88. Живко З. Б. Системний підхід до управлінського процесу підприємства: інформаційні технології та взаємодія підсистем безпеки. *Науковий вісник ЛДУВС. Серія економічна*. Вип. 1. Львів : ЛьвДУВС, 2013. С. 230–237. .
89. Жук В. М. Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку). *Збірник наукових праць ПДАТУ*. 2009. Вип. 17, Том 2. С. 139–146.
90. Жук В. М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 3. С. 4–14.
91. Жук В. М. Теоретичні аспекти Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 1. С.17–25.
92. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. 454 с.
93. Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. *Агроекологічний журнал*. 2012. № 2. С. 18–23.
94. Жук В. М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 8-9. С. 14–23.
95. Жук В. М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2009. Вип. 6(24). Ч.1. С. 148–159.

96. Жук В. М. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монографія. Санкт-Петербург: АНО ИПЭВ, 2013. 416 с.
97. Завадський Й. С., Попова В. В. Місце аграрної галузі в забезпеченні базових потреб макроекономічної системи. *Економіка АПК*. 2003. № 11(109). С. 66–70.
98. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07 лют. 2013 р. № 73. Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 02.11.2017).
99. Загородній А. Г. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2007. № 5(76). С. 94–102.
100. Загурський О. М. Аналіз інституціонального устрою аграрного сектора України. *Економіка. Управління. Інновації*. Вип. № 1 (11). 2014 URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/eui_2014_1_41.pdf (дата звернення: 16.12.2016).
101. Зайганова М. А. Теоретические основы устойчивого развития хозяйственных систем. автореферат дис. канд. экон. наук : 08.00.01 – Экономическая теория. Санкт-Петербург, 2008. 18 с.
102. Залізко В. Д. Шляхи підвищення ефективності виробничих ресурсів сільського господарства України у контексті зміцнення економічної безпеки. *Економіка АПК*. 2014. № 10. С. 19–26.
103. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра экон. наук : 08.00.09. Житомир, 2010. 40 с.
104. Захарова Т. В., Камысовская С. В. Институциональные аспекты формирования социальной отчетности: российский и международный поход. *Вести Ин-та дружбы народов Кавказа «Теория экономики и управления народным хозяйством» Экономические науки*. 2011. № 4 (20). С. 84–92.
105. Захарченко О. В. Соціальний капітал як чинник взаємодії громадянського суспільства та місцевого самоврядування. *Наукові записки НаУКМА*. 2005. Т. 45. С. 32–40.

106. Згуровский М. З. Сталий розвиток у глобальному і регіональному вимірах: аналіз за даними 2005 р. Київ : НТУУ «КПІ», ВПІ ВПК «Політехніка», 2006. 84 с.
107. Зобов'язання : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 від 31 січ. 2000 р. № 20. Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (дата звернення: 02.11.2017).
108. Ильичева Е. В. Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. Орел. 2010. 48 с.
109. Іванова Л. Б. Основні завдання бухгалтерського обліку в антикризовому управлінні суб'єкта реального сектора економіки. *Економіка і регіон*. 2011. № 4(31). С. 198–202.
110. Івахно А. Ю. Соціально-економічний та екологічний сталий розвиток аграрної сфери України. автореф. дис. канд. экон. наук : 08.00.03. Київ, 2011. 19 с.
111. Ілляшенко С. М. Управління інноваційним розвитком : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Суми : Університетська книга; Київ : Княгиня Ольга, 2005. 324 с.
112. Каблак М. І. Оцінка стану внутрішнього інформаційного забезпечення сільськогосподарських підприємств. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2011. Вип. 7(1). С. 166–169.
113. Кантаєва О. В., Кузнецова О. В. Місце бухгалтерського обліку в системі управління соціальною відповідальністю бізнесу. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*, 2012. № 4 (62). С. 103–106.
114. Капелюшников Р. І. Новая институциональная теория. Московский либертариум : веб-сайт. 1998. URL : <http://www.libertarium.ru/10625> (дата звернення: 08.12.2016).
115. Карагод В. С, Баймуратов И. Ю. Сравнительный анализ международных, американских и германских стандартов финансовой отчетности. *Труды РУДН*. 2002. 80 с.
116. Карпенко Л. М. Методичний інструментарій до аналізу показників рентабельності підприємства. *Науковий вісник ОНЕУ*. 2012. № 18 (170) . С. 72–83.
117. Кашуба В. М. Риск-менеджмент как система управления финансовыми рисками компании. *ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика*. 2012. № 2. С. 68–83.

118. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. Москва: Эксмо, 2007. 960 с. URL: <http://socioline.ru/files/5/316/кейнс.pdf> (дата звернення: 19.03.2017).
119. Кирдина С. Г. Теория институциональных матриц (пример российского институционализма). URL : <http://www.kirdina.ru/doc/news/14feb06/1.pdf> (дата звернення: 12.12.2016).
120. Кирсанова Т. А., Кирсанова Е. В., Лукьянихин В. А. Экологический контроллинг – инструмент экоменеджмента : . Сумы : Козацький вал, 2004. 222 с.
121. Кіндрацька Л. М. Управлінський аспект бухгалтерського обліку в Україні. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доповідей науково-практичної конференції. Львів. 2009. С. 90.
122. Кірейцев Г. Г., Нехай В. А. Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства в умовах антикризового управління. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 3. С. 84–89.
123. Клейнер Г. Б. Эволюция институциональных систем. Москва : Наука, 2004. 240 с.
124. Клименко Д. О. Зародження бухгалтерії та формування бухгалтерського обліку як науки. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. Вип. 8 (29). Ч. 1. 2011. С. 236–245.
125. Клиновий Д. В., Петровська І. О. Концептуальні засади комплексної оцінки природного багатства України. *Збірник наукових праць НУДПСУ*. 2014. № 1. С. 105–111.
126. Князь С. В., Юрман Я. В., Романишин С. Б., Фльорко В. А. Показники рентабельності: сутність і класифікація. *Вісник НУ «Львівська політехніка»*. Серія: *Проблеми економіки та управління*. Вип. № 466. 2002. С. 169–185.
127. Коблянська О. І. Актуальні аспекти обліку екологічних зобов'язань. *Вісник Університету банківської справи НБУ*. 2014. № 2 (20). С. 212–214.
128. Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Учет, анализ и финансовый менеджмент : учеб.-метод. пособие. Москва: Финансы и статистика, 2006. 688 с.
129. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або як ефективно управляти фінансами. Харьков : Фактор, 2007. 336 с.
130. Кожухова О. С. Экологический учет и экологический контроллинг: взаимосвязь и интеграция. *Управление экономическими*

- системами. 2012. № 3. URL : <http://www.uecs.ru/ekonomikaprionodopolzovaniyz/item/1165-2012-03-26-11-23-42> (дата звернення: 01.03.2017).
131. Колесніченко І. М., Литвиненко А. В. Інституціональна економіка : навч. посіб. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 236 с.
132. Колот А. М. Корпоративна соціальна відповідальність: еволюція та розвиток теоретичних поглядів. *Економічна теорія*. 2013. № 4. С. 5–26.
133. Концептуальна основа фінансової звітності. IASB. Стандарт. Міжнародний документ, від 01.09.2010 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення 27.05.2017).
134. Коржнев М. М. Природно-ресурсні основи сталого розвитку : підручник . Київ : Вид. КНУ, 2001. 270 с.
135. Коробкова З. В. Устойчивое развитие промышленных предприятий в глобализированной экономике. *Совершенствование институциональных механизмов в промышленности* : сборник научных трудов. Новосибирск : ИЭОПП СО РАН, 2005. С. 90–101.
136. Коробкова З. В. Экономический механизм устойчивого развития предприятия в условиях растущей хозяйственной глобализации. *Функционирование предприятий в российской экономике: проблемы и решения* : сборник научных трудов . Новосибирск : ИЭОПП СО РАН, 2006. С. 57–68.
137. Король С. Нефінансова звітність підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 6. С. 102–113.
138. Соціальна відповідальність: теорія і практика розвитку : монографія / [А.М. Колот, О.А. Грішнова та ін.]; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А.М. Колота. Київ : КНЕУ. 2012. 501 с.
139. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : ЛКА, 2015. 239 с.
140. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2016. 276 с.
141. Косов Ю.В. Генезис концепции устойчивого развития. *Экология и образование*. 2002. № 1–2. URL: http://www.slon-party.ru/reading/polit_libr/bibl-kosov_eco.html (дата звернення: 05.06.2016).

142. Костирко Р. О. Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові. *Економіка України*. 2013. № 2. С. 18–28.
143. Костирко Р. О., Лісничка Т. В. Інтегрована звітність – інструмент забезпечення сталого розвитку суспільства. *Економіка. Менеджмент. Підприємництво*. 2012. № 24(І). С. 189–195.
144. Костишин Н. С. Сутність екологічних зобов'язань як об'єкт екологічного обліку. Формування ринкової економіки. *Збірник наукових праць КНЕУ ім. Вадима Гетьмана*. 2015. Вип. 33. С. 582–589.
145. Костюченко В. М. Інтегрована звітність як інноваційна модель звітності корпоративних підприємств України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1126–1130.
146. Коуз Р. Фирма, рынок и право / пер. с англ. Б. Пинскера. Москва: Новое издательство, 2007. 224 с.
147. Кочерга М. М. Ефективність екологічного менеджменту в сільському господарстві. *Агросвіт*. 2013. № 6. С. 29–33.
148. Кошельок Г. В., Терещенко О. М. Оптимізація співвідношення власного та позикового капіталу підприємства. *Науковий вісник ХДУ. Серія Економічні науки*. 2016. Вип. № 21. С. 116–121. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/5948> (дата звернення: 11.09.2017).
149. Кравченко В. А. Виявлення та опис підприємницьких ризиків: практичний алгоритм для українського бізнесу. *Вісник ЗНУ*. 2008. № 1(3). С. 63–70.
150. Кравченко В. Сучасні стандарти ризик-менеджменту: основа для побудови дієвої системи управління маркетинговими ризиками компанії. *Маркетинг в Україні*. 2007. № 5. С. 36.
151. Краснокутська Н. С., Ришкова Я. С. Теорія зацікавлених сторін: основні положення та сфери дослідження. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2014. Вип. 1. С. 96–104.
152. Краюхин Г. А., Немченко Г. И., Токарева Е. Ю. Экономика РФ: от институционального зазеркалия к институциональному оформлению отношений. *Налоги. Инвестиции. Капитал*. 2007. № 1–4. С. 44–56.
153. Кремень О. І., Філатова Г. П. Методичні підходи до розрахунку чистих активів підприємства. *Економічний простір*. 2014. № 88. С. 199–206.

154. Кубах Т. Г. Фінансовий капітал та його місце в структурі капіталу. URL: http://www.rusnauka.com/27_NII_2013/Economics/14_145950.doc.htm (дата звернення: 11.03.2017).
155. Кудашкина Ю. Ю. Механизмы устойчивого сельского развития. *Регионоведение*. 2009. № 4. URL: <http://sisupr.mrsu.ra/2008-1/pdf/728-kudashkina.pdf>. (дата звернення: 02.16.2017).
156. Кузнецов В. И. К теории переходной экономики. *Мировая экономика и международные отношения*. 1994. №12. С.5–14.
157. Кузнецов О. Л., Мантатов В. В., Сактоев В. Е. Образование и наука в целях устойчивого развития Байкальского региона. *Вестник ВСНТУ*. 2006. № 1. С.91–96.
158. Кузь В. І. Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання. *Науковий вісник БДФЕУ. Економічні науки*. 2013. Вип. 2. С. 207–215.
159. Кузьминський Ю. А. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування. *Фінанси України*. 2006. № 8. С. 59.
160. Кузьмін О. С., Мельник О. Г. Основи менеджменту : підручник. Київ : ТОВ «Академвидав», 2003. 416 с.
161. Кулик В. А. Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє : монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2010. 186 с.
162. Купалова Г., Матвієнко Т. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля. *Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2012. Вип. 142. С. 12–16.
163. Кусакина О. Н., Дыкань Ю. А. Методика оценки устойчивого развития сельских территорий. *Фундаментальные исследования*. 2015. № 5 (ч. 4). С. 748-752. URL : <https://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=38335> (дата звернення: 15.09.2016).
164. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов. Москва : Финансы и статистика, 2004. 592 с.
165. Кучерова Е. Н., Ильин А. В. Теоретические основы устойчивого развития предприятия. *Актуальные проблемы социально-экономического развития современной России*: материалы научно-практической конференции. Вязьма : ВФ ГОУ МГИУ, 2007. С. 189–194.
166. Лаговська О. А. Розвиток бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія,

методологія, організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 09.00.09. Житомир, 2012. 40 с.

167. Лапыгин Ю. Н., Лапыгин Д. Ю., Лачина Т. А. Стратегическое развитие организации: учеб. пособие. Москва : КНОРУС, 2005. 288 с.

168. Лебарс А. Французская система стандартизации бухгалтерского учёта. *Бухгалтерский учёт*. 1994. № 8. С. 8–19.

169. Левашов В. К. Глобализация и устойчивое развитие. *Устойчивое развитие. Наука и практика*. 2002. № 1. С. 19–38.

170. Левицька С. О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 797. С. 255–262. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_36 (дата звернення: 28.02.2017).

171. Легенчук С. Ф. Развитие бухгалтерского обліку на основе концепции методологического анархизма П. Фейерабенда: PRO ET CONTRA. *Економіка: реалії часу*. 2012. № 2(3). С. 88–91.

172. Легенчук С. Ф., Брохун Н. С. Принцип безперервності в бухгалтерському обліку: історичні аспекти, сутність та шляхи розвитку. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. Вип. 38. С. 197–205.

173. Лень В. С. Обліково-аналітична система підприємства: обґрунтування визначення, модель. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2016. № 1(5). С. 281–290.

174. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика : навч. посіб. Тернопіль : Навчальна книга – Богдан, 2012. 744 с.

175. Лень В. С., Колівешко О. М. Екологічний облік: поняття та зміст. *Вісник ЧДТУ. Серія: Економічні науки*. 2014. № 2 (74). С. 223–229.

176. Литвиненко А. В., Островерхова Г. В. Заходи соціального розвитку підприємства: оцінка ефективності та управління. *Бізнес-інформ*. 2014. № 5. С. 215–219.

177. Литвинцева Г. П. Институциональная экономическая теория: учебник. Новосибирск : Изд-во НГТУ, 2003. 336 с.

178. Лищенко О. Г., Півненко В. В. Оптимізація амортизаційної політики підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 4. С. 70–75.

179. Лізогуб Р. П. Удосконалення інформаційної складової планування та управління екологічними витратами. *Качество экономического развития: глобальные и локальные аспекты* : матеріали IV Международной научно-практической конференции (24–25 мая 2012 г.). URL : http://www.confcontact.com/2012_05_25/2_lizogub.php (дата звернення: 01.03.2017).
180. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.
181. Лопатинський Ю. М., Тодорюк С. І. Детермінанти сталого розвитку аграрних підприємств: монографія. Чернівці : ЧНУ, 2015. 220 с.
182. Маевский В. И. Эволюционная макроэкономическая теория. *Институциональная экономика* / под ред. Д. С. Львова. Москва : ИНФРА-М, 2001. С. 290-311.
183. Майданевич П. М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(1). URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%281%29_46 (дата звернення: 22.11.2017).
184. Майкова С. Э., Окунев Д. В. Терминологические аспекты постановки проблем управления социальным развитием современной организации. *Регионология*. 2009. №1. С. 4–11 URL : <http://sisupr.mrsu.ru/wp-content/uploads/2014/11/17-maikova.pdf> (дата звернення: 27.05.2016).
185. Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку : навч. посіб. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2003. 476 с.
186. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи: Наукова доповідь. Житомир : ЖДТУ, 2006. 84 с.
187. Манцуров І. Г. Інституційне планування в системі державного регулювання економіки: монографія. Київ : НДЕІ, 2011. 655 с.
188. Маренич Т. Г. Модельовання системи бухгалтерського обліку. *Вісник ХНТУСГ. Економічні науки*. 2013. Вип. 137. С. 29–37.
189. Маренич Т. Г. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 2. С. 21–26.

190. Марушко Н. С. Інформаційні системи ведення обліку: сучасний стан і тенденції розвитку. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2015. Вип. 25.3. С. 370–377.
191. Маршалл А. Основы экономической науки / пер. с англ. Москва: Эксмо, 2007. 832 с. URL : http://eteor.at.ua/_ld/0/20_HFk.pdf (дата звернення: 25.12.2017).
192. Матвійчук М. З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві. *Інноваційна економіка*. 2013, № 6(44). С. 299–305.
193. Математическая энциклопедия / гл. ред. И. М. Виноградов. Москва : Советская энциклопедия, 1985. 1244 с.
194. Мацьків Р. Т. Нефінансова звітність – складова управління соціальною відповідальністю підприємств нафтогазового комплексу. *Ефективна економіка*. 2015. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3926> (дата звернення: 19.11.2017).
195. Мельник М. В., Когденко В. Г. Экономический анализ в аудите: учеб. пособие. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 543 с.
196. Мельникова О. М. Адаптивна система показників фінансового стану підприємства. *Теорія та практика державного управління*. 2011. Вип. 3 (34). URL: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2011-3/doc/2/24.pdf> (дата звернення: 08.08.2017).
197. Мизиковский Е. А. Теория бухгалтерского учёта: учебник. Киев : Экономистъ, 2002. 400 с.
198. Мних Є. В., Барабаш Н. С. Фінансовий аналіз: підручник. Київ : КНТЕУ, 2014. 536 с.
199. Морозова Г. С. Економічний механізм сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. автореферат дис. на здобуття наук. ступеня кандидата екон. наук : 08.00.04. Харків, 2010. 23 с.
200. Москалюк Г. О. Нефінансова звітність у реалізації концепції сталого розвитку в Україні. Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації: монографія / під ред. В. Ф. Максимової. Одеса: ОНЕУ, 2014. С. 323–373.
201. *Мультитран* : веб-сайт. URL: <http://www.multitran.ru/>.
202. Мункуев А. А. Развитие методов эколого-экономического обоснования управленческих решений на предприятии : автореферат дис. канд. екон. наук : 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством. Москва, 2005. 22 с.

203. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: учебник / пер. с англ. под ред. Соколова Я. В., Смирновой И. А. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
204. Найт Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль / пер с англ. Москва : Дело, 2003. 360 с.
205. Нападівська Л. В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.
206. Науково-практичні дослідження обліково-інформаційного забезпечення ефективного розвитку аграрного сектору економіки / за ред. Л.В.Синяєвої, О.В.Вороновської. Мелітополь: Видавничий будинок Мелітопольської міської друкарні, 2013. – 728 с.
207. Национальные счета для бывшего СССР, источники, метод. расчеты, Москва : Совместное издание ОЭСР и Статистического комитета СНГ, 1994. 104 с.
208. Неверов А. В., Деревяго И. П. Устойчивое природопользование: сущность, концепция, механизм реализации : монография. Минск : БГТУ, 2005. 173 с.
209. Нефінансова звітність за стандартом GRI у світі та Україні. *Baker Tilly* : веб-сайт. URL : <http://www.bakertilly.ua/news/id1129>.
210. Нидлз Б., Андерсон Х., Кондуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / пер. с англ. Москва : Финансы и статистика, 2000. 213 с.
211. Низ А. В. Экономика и окружающая среда / пер. с англ. К. Г. Гофмана. Москва : Экономика, 1981. 192 с.
212. Новицкий А. А. Инновационная экономика России. Теоретико-методологические основы и стратегические приоритеты. Москва : Либроком, 2009. 328 с.
213. Новицька А. О. Ільніцький Е. М. Процес управління підприємством та шляхи його вдосконалення. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.5. С. 270–274.
214. Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение : монография. / пер. с англ. Е.И. Николаенко. THESIS. 1993. Вып. 2. С. 69–91.
215. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / пер. з англ. І. Дзюби. Київ: Основи, 2000. 198 с.
216. Норт Д. К. Институты, идеология и эффективность экономики. *От плана к рынку: будущее посткоммунистических*

республік / под ред. Л.И Пияшевой и Дж. А. Дорна. Москва : Catallaxy, 1993. С. 307–319.

217. Нуреев Р. М. Экономические субъекты постсоветской России (институциональный анализ): монография. Москва : МГНФ, 2001. 532 с. URL : <http://bibliograph.com.ua/economicheskaya-teoriya-4/index.htm> (дата звернення: 12.12.2016).

218. Огійчук М. Ф. Єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності в Україні та їх відповідність методології країн і розвинутою економікою. *Світ бухгалтерського обліку*. 1997. №5. С. 3–6.

219. Олейник А. Н. Институциональная экономика: учебное пособие. Москва : Инфра-М, 2009. 704 с.

220. Олейник А. Н. Институциональная экономика: учеб. пособие. Москва : ИНФРА-М, 2002. 416 с.

221. Олексів І. Б., Харчук В. Ю. Теоретико-методологічні засади управління підприємством на засадах урахування інтересів стейкхолдерів. *Демократичне врядування*. 2014. Вип. 13. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeVr_2014_13_20 (дата звернення: 18.12.2016).

222. Олійник О. О., Олійник Т. І. Обліково-аналітична інформація у бюджетуванні бізнес-процесів інтегрованих сільськогосподарських підприємств. *Вісник БУМіБ*. 2014. № 2. С. 92–95.

223. Оліферук С. І. Інтегральна оцінка сталого розвитку сільського господарства: регіональний аспект. *Економіка і прогнозування*. 2014. № 4. С. 73–84.

224. Оніщенко Н. М. Теоретико-методологічні засади формування та розвитку правової системи: автореферат дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юр. наук : 12.00.01. Київ, 2002. 36 с.

225. Орехова Е. А. Экономическое развитие страны: сущность проявления и особенности реализации в современной России. Саратов : Изд-во ФГОУ ВПО «Саратовский ГАУ», 2006. С. 267–286.

226. Осадча О. О. Реформування інформаційного забезпечення за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств. *Наукові записки НУ «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2014. Вип. 26. С. 119–123.

227. Осадча Т. С. Бухгалтерський облік та аналіз ренти: теорія і методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра ек. наук : 08.00.09. Житомир, 2017. 40 с.

228. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета : учебник. Москва : Финансы и статистика, 2003. 347 с.
229. Палий В. Ф., Соколов Я. В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета : учебник. Москва : Финансы и статистика, 1981. 224 с.
230. Партин Г. О. Бюджетування в системі управління витратами підприємства. *Фінанси України*. 2003. № 5. С. 50–53.
231. Пелиньо Л. М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. Вип. 18.2. С. 70–75.
232. Перелет Р. А. Обеспечение устойчивости природной среды: количественная оценка. *Механізм регулювання економіки*. 2008. №1. С. 22–29.
233. Петренко Н. І., Бутинець Т. А. Методологія і методика в господарському контролі. *Міжнародний збірник наукових праць ЖДТУ*. 2011. Вип. 3(21). С. 301–307. URL : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/download/45978/42284> (дата звернення: 05.03.2017).
234. Петренко С. М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем : монографія. Донецьк: ДонНУЕТ, 2007. 290 с.
235. Пизенгольц М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве : учебник. 4-е изд., перераб. и доп. Москва : Финансы и статистика, 2002. 480 с.
236. Пługина Ю. А. Інтелектуальний розвиток: сутність поняття. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2011. № 36. С. 193–196.
237. Побережний Р. О. Основні напрямки розвитку підприємств машинобудування. *Вісник НТУ «ХП»*. Харків, 2012. № 13. С. 90–100.
238. Подання фінансової звітності : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1. Мінфін України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (дата звернення: 21.11.2017).
239. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 07.12.2017 р. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.01.2018).

240. Поздеев В. Л. Анализ циклических колебаний в развитии хозяйствующего субъекта: монография. Йошкар-Ола : МГТУ, 2007. 212 с.
241. Попов Л. А. Развитие бухгалтерского учета и отчетности в коммерческих организациях в условиях устойчивого развития экономики : автореферат дис. докт. экон. наук : 08.00.12. Ростов н/Д, 2015. 25 с.
242. Попова Л. В., Маслов Б. Г., Маслова И. А. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы. *Финансовый менеджмент*. 2008. № 3. с. 34–67.
243. Попова О. Л. Економічний механізм сталого розвитку аграрної сфери. автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра экон. наук : 08.00.03. Київ, 2009. 42 с.
244. Попова О. Л. Система індикаторів сталого сільського розвитку. *Статистика України*. 2010. № 4. С. 61–65.
245. Попова О.Л. Сталий розвиток агросфери України: політика і механізми : монографія. Київ, 2009. 352 с.
246. Попова О. Л. Теоретичні основи стійкого розвитку агросфери та формування адекватної української стратегії. *Збірник наукових праць ННЦ “Інститут землеробства УААН”*. 2010. Вип. 3. С. 18–27.
247. Попович А. А. Оцінка сталості сільськогосподарського землекористування в Україні. *Агросвіт*. 2016. № 10. с. 43–52.
248. Посібник із КСВ. Базова інформація з корпоративної соціальної відповідальності : посібник. Лазоренко О. та ін. Київ : Видавництво «Енергія», 2008. 96 с.
249. Правдюк Н. Л. Довгострокове іпотечне кредитування в аграрній сфері економіки: можливості та ризики. *Економіка АПК*. 2011. № 11. С.51–56.
250. Правдюк Н. Л. Інформаційна роль фінансового обліку для сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 11–12. С. 185–188.
251. Правдюк Н. Л. Огляд шляхів розвитку теорії бухгалтерського обліку України у контексті міжнародного досвіду. *Збірник наукових праць ВНАУ*, 2014. С. 103–114.
252. Правило Стёрджеса. *Вікіпедія — Вільна енциклопедія* : веб-сайт. URL : https://ru.wikipedia.org/wiki/Правило_Стёрджеса (дата звернення: 02.04.2018).

253. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI. Дата оновлення: 07.12.2017 р. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/514-17> (дата звернення: 15.11.2017).

254. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 05.10.2017 р. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 15.11.2017).

255. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : Закон України від 5 жовт. 2017 р. № 2164. Уряд. кур'єр. 2017. 9 листоп.

256. Про господарські товариства : Закон України від 19.09.1991 р. № 1576-XII. Дата оновлення: 23.03.2017 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1576-12> (дата звернення: 15.11.2017).

257. Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні : Закон України від 06.09.2012 р. № 5207-VI. Дата оновлення: 13.05.2014. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5207-17> (дата звернення: 15.11.2017 р.).

258. Про стандартизацію : Закон України. Київ: Відомості Верховної Ради (ВВР), 2014 № 31. ст.1058. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1315-18> (дата звернення: 24.11.2017).

259. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#n10> (дата звернення: 10.10.2017).

260. Проданчук М. А. Нефінансова звітність – ефективний інструмент в реалізації управлінських рішень. *Збірник наукових праць ТДАТУ (економічні науки)*. 2013. № 2(2). С. 202–214.

261. Прокопишин О. С., Гнатишин Л. Б. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. *Наукові праці: науково-методичний журнал. Серія : Економіка*. 2016. Т. 275. Вип. 263. С. 78–83.

262. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 1999. 422 с.

263. Пушкарь М. С. Філософія обліку : монографія. Тернопіль : Карг- бланш, 2002. 156 с.
264. Пшеничний В. А. Учетно-аналитическое обеспечение экологического менеджмента предприятий газовой отрасли : автореферат дис. канд. экон. наук : 08.00.12. Ставрополь. 2012. 20 с.
265. Раєвська О. В. Управління розвитком підприємства: методологія, механізми, моделі : монографія. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2006. 496 с.
266. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 2-е изд., испр. Москва : ИНФРА-М, 1999. 479 с.
267. Рамазанов С. К. Проблема сталого розвитку й інтегральна модель еколого-економічного управління в умовах глобальних криз. *Економіка розвитку*. 2016. № 2(78). С. 63–72.
268. Решетило В. П., Федотова Ю. В. Аналіз невизначеності як категорії економічної науки. *Економіка і суспільство*. 2016. № 2. С. 13–16.
269. Рішняк І. В. Системний аналіз категорій ризику та невизначеності. *Вісник НУ «Львівська політехніка»*. Серія: Інформаційні системи та мережі. 2003. № 489. С. 263–275.
270. Рожелюк В. М., Денчук П. Н. Концептуальні основи обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства. *Сталій розвиток економіки*. 2013. № 1. С. 270–274.
271. Розенталь О. Упреждать, а не бороться с последствиями. *Экология и жизнь*. 2002. № 2. С.19–20.
272. Романенко О. А., Комірна О. В. Аналіз інтегрованої звітності у забезпеченні сталого розвитку суспільства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип.17. С. 880–887. URL : <http://global-national.in.ua/archive/17-2017/177.pdf> (дата звернення: 21.09.2017).
273. Романова Т. В., Волошина О. А., Гавриленко О. О. Стандартизація української продукції при виведенні на європейський ринок. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 8. С. 603–608. URL: <http://global-national.in.ua/issue-8-2015> (дата звернення: 22.10.2017).
274. Романюк С. Стратегічне планування регіонального розвитку та просторовий розвиток України. *Збірник наукових праць ЧДТУ*. 2008. Вип. 20. С. 230–237.

275. Рубанова Н. Н. Экологический учет на предприятиях промышленности строительных материалов : автореферат дис. канд. экон. наук : 08.00.12. Ставрополь, 2005. 17 с.

276. Руда М. В., Сухорольский М. П., Бондар Т. О. Становлення соціально відповідального бізнесу у сучасному інформаційному суспільстві. *Вісник НУ «Львівська політехніка». Серія : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2016. № 851. С. 100-109.

277. Руководство по национальным счетам. Счёт Производства: источники и методы. ООН. Департамент по международным экономическим и социальным вопросам. Статистическое бюро. Методологические исследования. Серия F. № 39. Нью-Йорк, 1986. 222 с.

278. Руководство по отчетности в области устойчивого развития. URL: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-G3-Russian-Reporting-Guidelines.pdf> (дата звернення: 15.04.2017).

279. Саблук П. Т. Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період. *Економіка АПК*. 2008. № 4. С.19–37.

280. Савків У. С., Сундук Н. В. Моделювання сталого розвитку регіональної системи. *Наука й економіка*. 2015. Вип. 3. С. 124–129. додаток

281. Савченко О. Ф., Дацій О. І., Байда А. О., Зима Г. І. Екологічні витрати: проблеми права, обліку та оподаткування. *Економіка і держава*. 2015. № 5. С. 11–19.

282. Садовенко А., Масловська Л., Середа В., Тимочко Т. Сталий розвиток суспільства: навч. посібник. Вид. 2-ге Київ : Академія муніципального управління, 2011. 392 с.

283. Саєнко Ю. Соціальна відповідальність бізнесу: розуміння та впровадження : монографія. Київ, 2005. 30 с.

284. Самофатова В. А., Кулакова І. С. Амортизаційна політика: теоретичні засади та її роль в підвищенні ефективності діяльності підприємств. *Економіка харчової промисловості*. 2015. Т. 7, № 3. С. 55–60.

285. Санникова И. Н., Шавкунова Н. А. На пути к бухгалтерскому экологическому учету и отчетности. Международный бухгалтерский учет. 2009. № 3. URL : <http://www.lawmix.ru/bux/32193> (дата звернення: 01.03.2017).

286. Саприкіна Л. М. Формування парадигми екологічно відповідального споживання. *Проблеми економіки*. 2013. № 2. С. 312–317.
287. Сахно Л. А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 1. С. 89–92.
288. Свірко С. В., Баришнікова О. М. Звітність сталого розвитку як засіб відображення стану економіко-екологічної безпеки підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 3 (33). С. 309–325.
289. Сенейко Ю. В. Сучасні підходи до трактування категорії «ризик». *Регіональна економіка*. 2006. № 1. С. 206–210.
290. Сергієнко-Бердюкова Л. В., Баришнікова О. М. Формування звітності про сталий розвиток: міжнародні системи регулювання. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 2. С. 317–329.
291. Серов Г. П. Экологический аудит : учеб.-практ. пособие. Москва : Экзамен, 1999. 448 с.
292. Система. Одинадцятитомний «Словник української мови» (СУМ-11) URL : <http://sum.in.ua/s/systema>.
293. Скоробогатов А.С. Институциональная экономика. Курс лекций. СПб. : ГУ ВШЕ, 2006. 160 с. URL : <http://institutional.narod.ru/skorobogatov/skorobogatov.htm> (дата звернення: 12.05.2017).
294. Словник української мови в 11 томах. (1970–1980 рр.) URL: <http://sum.in.ua/s/stalyj> (дата звернення: 19.01.2018).
295. Сокіл О. Г. Бухгалтерський облік, як основа інформаційного забезпечення управління сталим розвитком підприємства. *Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 11-12 трав. 2017 р. Тернопіль : ФОП Паляниця В.А., 2017. С. 141-142.
296. Сокіл О. Г. Концептуальні основи методології трансформації традиційної системи обліку у бухгалтерський облік сталого розвитку *Проблеми економіки*. 2017. №1. С. 398–403.
297. Сокіл О.Г. Еволюція бухгалтерського обліку сталого розвитку. *Сталий розвиток економіки*. 2017. № 1(34). С. 67–75.
298. Сокіл О. Г. Забезпеченість та ефективність використання обліково-інформаційного забезпечення агропромислового

виробництва. *Збірник наукових праць ТДАТУ (економічні науки)*. 2012. №1(13). С. 157–165.

299. Сокіл О. Г. Зміст, класифікація та трансформація ризиків обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку аграрних підприємств. *Сталий розвиток економіки*. 2018. № 1(38). с. 156–165.

300. Сокіл О. Г. Інституціональне середовище сталого розвитку. *Збірник наукових праць ТДАТУ (економічні науки)*. 2016. № 4(33). С. 12–20.

301. Сокіл О. Г. Інституціональні чинники сталого розвитку соціально-економічних систем. *Агросвіт*. 2017. № 6. С. 28–34.

302. Сокіл О. Г. Інституціональність, як головна характеристика сталого розвитку. *Молодий вчений*. 2017. №1.1(41.1). С. 77-82.

303. Сокіл О. Г. Інтегральна оцінка показників обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку АПК Київської області. *Економіка України в умовах євроінтеграції: виклики та перспективи розвитку* : збірник матеріалів І наук.-практ. конф., 19 квіт. 2018 р. Умань: УДПУ ім. П. Тичини, 2018. С. 202–205.

304. Сокіл О. Г. Категорії чинників та пов'язані з ними інститути обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку. *Актуальні питання економіки, управління та права* : збірник матеріалів міжнар. наук.-практ. конф., 19 лют. 2018 р. Полтава : ЦФЕНД, 2018. С. 22–23.

305. Сокіл О. Г. Концептуальні основи сталого розвитку в економічних та облікових теоріях. *Ефективна економіка*. 2016. № 10. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5194> (дата звернення: 02.12.2016).

306. Сокіл О. Г. Концепція обліково-аналітичного забезпечення звітності зі сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. *Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці* : збірник матеріалів ІІІ міжнар. наук.-практ. конф., 18-19 квіт. 2018 р. Ужгород : УНУ, 2018. С. 452–455.

307. Сокіл О. Г. Концепція стандартизації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2018. № 1 (51). С. 449–456. DOI: [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2018.1\(51\).442-448](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2018.1(51).442-448).

308. Сокіл О. Г. Локалізація витрат по досягненню сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. *Облік, аналіз, аудит і*

оподаткування в умовах глобалізації економіки : тези доповідей І міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 21 квіт. 2017 р. Ужгород : Видавництво УжНУ «Говерла», 2017. С 103–105.

309. Сокіл О. Г. Межі, індикатори та критерії обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку. *Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу* : збірник матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 22 бер. 2018 р. Харків : ХДУХТ. URL : <http://conf.hduht.edu.ua/index.php/m-i-conf/80-sec-1/874-mezhi-indykatory-ta-kryterii-oblikovo-analitychnoho-zabezpechennia-staloho-rozvytku> (дата звернення: 29.04.2018).

310. Сокіл О. Г. Методологічна основа обліково-аналітичного забезпечення формування звітності сільськогосподарських підприємств про сталий розвиток. *Науковий вісник НАСОО*. 2018. № 1–2. С. 47–56.

311. Сокіл О. Г. Методологічні положення обґрунтування показників обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. *Молодий вчений*. 2017. № 12(52). С. 762–768.

312. Сокіл О. Г. Методологія бухгалтерського обліку сталого розвитку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. № 1 (36). С. 247–259.

313. Сокіл О. Г. Методологія наскрізного контролю обліково-аналітичних процесів сталого розвитку аграрних підприємств. *Агросвіт*. 2018. № 7. С. 18–25.

314. Сокіл О. Г. Нормативно-регуляторні аспекти сучасного обліку сільськогосподарських підприємств. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2012. Вип. 4 (70) С. 108–114.

315. Сокіл О. Г. Основні чинники формування обліково-інформаційного забезпечення аграрного виробництва. *Науковий вісник НУБІП України. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес»*. 2012. Вип. 169 Ч.1. С.190–193.

316. Сокіл О. Г. Парадигмальне моделювання обліково-аналітичного забезпечення звітності сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси*. 2017. № 4 (78). С 81–89.

317. Сокіл О. Г. Показники обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку. *Статистичне та експертно-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком економіки і соціальної*

сфери : збірник матеріалів III міжнар. наук.-практ. конф., 5 груд. 2017 р. Чернігів : ЧНТУ, 2017. С. 38–40.

318. Сокіл О. Г. Процес контролю обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. *Актуальні проблеми розвитку аграрного сектору економіки України* : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 5-6 квіт. 2018 р. Херсон : ХДАУ, 2018. С. 203–206.

319. Сокіл О. Г. Система обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2017. № 2(19). С. 103–116.

320. Сокіл О. Г. Система оцінки сталого розвитку в сільському господарстві. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки* : матеріали IX міжнар. наук.-практ. конф., 02 груд. 2017 р. Луцьк : РВВ ЛНТУ, 2017. Вип. 11. Ч. 1. С. 245–247.

321. Сокіл О. Г. Таксономія звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2018. Vol.4. No.1. Pp.120–135. URL : <http://are-journal.com/are/article/view/156/144> (дата звернення: 14.05.2018).

322. Сокіл О. Г. Техніко-інформаційні макросистеми обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. *Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції* : збірник матеріалів X міжнар. наук.-практ. конф., 24 лист. 2017 р. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 151-154.

323. Сокіл О. Г. Функції, принципи та складові системи обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарських підприємств. *Збірник наукових праць ТДАТУ (економічні науки)*. 2017. № 3 (35). С. 270–278.

324. Сокіл О. Г. Бухгалтерський облік сталого розвитку, як новий засіб обліково-аналітичного забезпечення. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. № 4. С. 7–18.

325. Сокіл О. Г. Концепція бухгалтерського обліку сталого розвитку. *Облік і фінанси*. 2017. № 1. С. 85–92.

326. Сокіл. О. Г. Методологія обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємства. *Економіка розвитку*. 2017. № 2 (82). С. 67–76.
327. Соколов В. Я., Бычков С. М. Двойная бухгалтерия во Франции. *Бухгалтерский учет*. 1994. №5. С. 36–38.
328. Соколов Я. В. Бухгалтерский управленческий учет: от истоков до наших дней : монография. Москва : Аудит : ЮНИТИ, 2009. 213 с.
329. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета : монография. Москва : Финансы и статистика, 2000. 496 с.
330. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: учебник. Москва : Финансы и статистика, 2004. 272 с.
331. Соколова О. Амортизаційна політика в системі антикризового регулювання економіки. *Вісник НАДУ при Президентові України*. 2012. Вип. 1. С. 187–195.
332. Соломкина Л., Сухомлинова Н., Баранов В. Эколого-экономическая оценка систем земледелия. *Экономика сельского хозяйства России*. 2005. № 4. С. 31.
333. Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності пасивів): навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 312 с.
334. Сорока Л. С. Розвиток екологічного обліку в контексті економічної безпеки. *Збірник наукових праць ТДАТУ (економічні науки)*. №4(28). 2014. С. 287–293.
335. Сталій розвиток регіонів України / Болдак А. О. та ін. ; за наук. керівн. М. З. Згуровського. Київ, 2009. 197 с.
336. Сталій розвиток. *Вікіпедія — вільна енциклопедія* : вебсайт. URL : https://uk.wikipedia.org/wiki/Сталій_розвиток (дата звернення: 22.03.2017).
337. Стасюк О. М., Бевз І. А. Інтегральна оцінка конкурентоспроможності регіонів України. *Економіка та прогнозування*. 2012. №1. С. 75–86.
338. Степанов К. А. Принцип непрерывности деятельности предприятия в бухгалтерском учете и отчетности: автореферат дис. канд. экон. наук: 08.00.12. Казань, 2008. 24 с.
339. Степанова В. Н. Стратегия устойчивого развития территории. Одесса : ИПРЭИ НАН Украины, 2001. 140 с.
340. Сталій розвиток: світоглядна ідеологія майбутнього / Хвесик М.А., Бистряков І.К., Левковська Л.В., Пилипів В.В.; за ред.

акад. НААН України М.А.Хвесика. Київ : ДУ "ІЕПСР НАН України", 2012. 465 с.

341. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учёт и финансовый анализ: подготовительный курс / пер. с англ. Ю. А. Огибина. Санкт-Петербург : АОЗТ «Литера плюс», 1994. 272с.

342. Стратегія сталого розвитку України на період до 2030 року. Проект версія 3.2 станом на 05.12.2016. URL : <http://www.sd4ua.org/wp-content/uploads/2015/02/Strategiya-stalogo-rozvytku-Ukrayiny-do-2030-roku.pdf> (дата звернення: 25.11.2017).

343. Супрунова Е. А., Рудских И. А. Развитие экологического учета в условиях экологизации производства URL : imek-kmm.ru/.../aa209252449c93744325e79f0c446971.doc.html (дата звернення: 21.04.2017).

344. Сухарев О. С. Вопросы методологии институционального анализа: нормативные оценки и теория. *Journal of Institutional Studies (Журнал інституціональних досліджень)*. 2010. Том 2. № 3. С. 24–40.

345. Тараничева О. В. Экологические затраты промышленных предприятий. *Инновационное развитие экономики России: новый этап*. 2012. № 4. URL : http://nauch/sc_article/2012/04/Taranicheva.shtml (дата звернення: 25.02.2017).

346. Тарасова Т. О. Фундаментальні положення обліково-аналітичного забезпечення ризик-менеджменту в умовах безперервності діяльності. *Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки*. 2015. № 5. С. 173–181.

347. Тарасюк Г. М. Контроль в системі управління плановою діяльністю підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2010. Вип. (1)16. С. 284–299.

348. Теорія бухгалтерського обліку : монографія. Київ : КНТУ, 2008. 735 с.

349. Ткачук Г. О. Ідентифікація економічних ризиків в обліково-аналітичній системі підприємства. *Економіка харчової промисловості*. 2015. Т. 7, № 4. С. 80–88.

350. Торадо М. П. Экономическое развитие: учебник: пер. с англ. под ред. С. М. Яковлева, Л. З. Зевина. Москва : Экономический факультет МГУ, ЮНИТИ, 1997. 671 с.

351. Трегобчук В. М. Регіональні аспекти екологічної політики та переходу на модель сталого й екологічнобезпечного розвитку.

Національні і регіональні особливості реформування соціально-економічних відносин і регулювання екологічних процесів в Україні та Польщі: монографія. Київ: Ін-т економіки НААН України, 1997. С. 34–68.

352. Троцковский А. Я., Родионова Л. В., Сергиенко А. М. Устойчивое развитие сельских территорий в контексте социальных проблем развития Алтайского края. *Известия АГУ*. 2010. № 2/1(66). С. 324–333.

353. Тэпман Л. Н. Риски в экономике : учеб. пособие для вузов. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 380 с.

354. Тюленева Ю. В. Визначення категорії «ризик підприємницької діяльності» як основа ефективної діяльності підприємств. *Економічний вісник НТУУ «КПІ»*. 2009. № 6. С. 47–52.

355. Тюха І. В. Соціально-економічний розвиток підприємства: сутність та видові прояви. *Ефективна економіка*. 2012. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1195> (дата звернення: 28.07.2017).

356. Урсул А. Д. Переход России к устойчивому развитию. Ноосферная стратегия. Москва : «Ноосфера», 1998, 500 с.

357. Усатова Л. В. Формирование управленческой и налоговой составляющей учетно-аналитической системы расходов в условиях неопределенности в период трансформации международных стандартов: автореферат дис. докт. экон. наук : 08.00.04. Орел, 2008. 48 с.

358. Ухач В. З. Інститут права власності на землю за звичайним правом (вибрані аспекти). *Проблеми гармонізації національного та міжнародного законодавства: досягнення і перспективи* : матеріали науково-практичної інтернет-конф. 19 трав. 2015 року. URL : http://legalactivity.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=1048%3A250515-12&catid=121%3A1-0515&Itemid=143&lang=en (дата звернення: 17.12.2016).

359. Фабіянська В.Ю. Порівняльна оцінка концепцій збереження капіталу. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. URL : http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/LAwg5Q.pdf (дата звернення: 10.03.2018).

360. Філяк М. С. Система показників у механізмі регулювання сталого розвитку території : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.03 / Львів. нац. ун-т ветер. медицини та біотехнологій. Львів, 2016. 238 с.

361. Фінансова звітність за сегментами : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 : наказ М-ва фінансів України від 19 трав. 2005 р. № 412. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.
362. Фінансові інвестиції : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 : наказ М-ва фінансів України від 26 квіт. 2000 р. № 91. URL:<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.
363. Фінансові інструменти : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 : наказ М-ва фінансів України від 30 лис. 2001 р. №559. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>.
364. Фоміна М. В. Сталий розвиток економіки в умовах глобалізації: теорія і методологія. автореферат дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.01. Донецьк, 2010. 34 с.
365. Фон Нейман Дж., Моргенштерн О. Теория игр и экономическое поведение / пер. с англ. Москва: Наука, 1970. 708 с. URL : <https://rosexpertpravo.ru/literature/teoriya-igr-i-ekonomicheskoe-povedenie-dzh-fon-neyman-o-morgenshtern-perevod-s-angl-pod-red-i-s-doba-42250.html> (дата звернення: 27.02.2017).
366. Фостолович В. А., Агапова М. В. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств. *Інноваційна економіка*. 2013. № 1. С. 141–144.
367. Хамідова О. М., Хамідова А. Ш. Складання соціальної звітності як важливий етап реалізації соціально-відповідального маркетингу підприємства галузі мінеральних добрив. *Економіка Крима*. 2010. № 2 (31). С. 222–226.
368. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / пер. с нем. под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. Москва : Финансы и статистика, 1997. 800 с.
369. Харко А. Ю. Бюджетування в процесі управління підприємства. *Фінанси України*. 2001. № 9. С. 87–91.
370. Хвесик М. А. Наукові основи національної стратегії сталого розвитку України : наукове видання. Київ : ДУ ІЕПСР НАН України, 2013. 40 с.
371. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / Под. ред. Я. В. Соколова. Москва : Финансы и статистика. 2002. 574с.

372. Цепанський Е. В. Форми та методи управління соціально-економічним розвитком: теоретичний аспект. *Університетські наукові записки*. 2009. № 3(31). С. 273–279.
373. Цибуляк В. Я. Інституційні засади сільського розвитку в Україні: науково-прикладний аспект : монографія. Київ : НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогнозів. НАН України», 2014. 272 с.
374. Чабан В. Складова інноваційної інфраструктури: венчурний капітал. *Фінанси України*. 2005. № 4. С. 35–40.
375. Чайківський І. А. Механізми забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. *Інноваційна економіка*. 2014. №6(55). С. 108–114.
376. Чепракова Т. Н. Бухгалтерський екологічний учет в системе управления организациями АПК (на примере отраслей растениеводства Ставропольского края) : автореферат. дис. канд. екон. наук : 08.00.12. Ставрополь, 2006. 17 с.
377. Черевко О. В. Стратегія соціально-економічного розвитку регіонів України : монографія. Черкаси: Брама-Україна, 2006. 424 с.
378. Чорнобай, Л. І., Дума О. І. Бізнес-процеси підприємства: класифікація та структурно-ієрархічна модель. *Економічний аналіз*. 2015. Т. 22. № 2. С. 171–182.
379. Чумак А. Н. Теоретичні основи екологічного аудиту. Вісник ХДЕУ. 2007. URL : <http://docs.google.com> (дата звернення: 26.09.2017).
380. Чумак Р. М. Диверсифікація як важлива умова сталого функціонування сільськогосподарських підприємств та розвитку сільських територій. *Економіка та управління АПК*. 2012. Вип. 9. С. 41–45.
381. Чуприна І. В. Поняття та класифікація ризиків в підприємницькій діяльності. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки*. 2012. № 4. С. 187–193.
382. Чухно А. Інституціоналізм: теорія, методологія, значення. *Економіка України*. 2008. №6. С. 4-13.
383. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч посіб. Київ : Знання-Прес, 2003. 444 с.
384. Шевелєв А. Е., Шевелєва Е. В. Ризики в бухгалтерском учете: учеб. пособие. Москва: КНОРУС, 2007. 280с.
385. Шевчук В. Я. Макроекономічні проблеми сталого розвитку : монографія. Київ: Гео-принт, 2006. 200 с.

386. Шепеленко О. В. Управління підприємницькими ризиками суб'єкта господарювання. *Вісник ДонНУЕТ. Серія «Економічні науки»*. 2011. № 4(52). С. 189–199.
387. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит: учеб. для вузов. Москва: ИНФРА-М, 2004. 410 с.
388. Шигун М. М. Корпоративна соціальна звітність як перспектива інформування про людський капітал вітчизняних компаній. *Вісник ЗНУ*. 2011. № 1(9). С. 173–178.
389. Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку : теорія і методологія : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2009. 632 с.
390. Ширококов В. Г., Алтухова Ю. В. Развитие учетно-аналитического обеспечения управления устойчивым развитием экономических систем на основе международного опыта. *Международный бухгалтерский учет*. 2010. №12. С. 41–45.
391. Шпикуляк О. Г. Інституції аграрного ринку : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 480с.
392. Щеулин А. С. Устойчивое инновационное региональное развитие как научно-прикладное направление. *Устойчивое развитие. Наука и Практика*. 2004. №2. С. 16.
393. Экологический учет. *Англо-русский экономический словарь* : веб-сайт. URL : http://economy_en_ru.academic.ru/22562 (дата звернення: 02.05.2017).
394. Якошь І. С. Ризик як міра невизначеності. *Економічний вісник Донбасу*. 2009. № 1. С. 136–139.
395. Abdel-Rahim Heba Y.M. Green accounting — a proposition for EA/ER conceptual implementation methodology. *Journal of Sustainability and Green Business*. 2010. Vol. 5(1). P 27-33. URL : <http://www.aabri.com/manuscripts/10449.pdf> (Last accessed: 16.10.2017).
396. Accompagner des groupes vers l'agriculture durable / Collectif d'auteurs. Dijon: Educagri editions, 2003. 224 p.
397. *Accounting for Sustainability. (A4S)* : site. URL : <https://www.accountingforsustainability.org/en/index.html> (Last accessed: 23.01.2017).
398. Adams S., Simnett R. Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Not-for-Profit Sector. *Australian Accounting Review*. 2011. Vol. 21. Issue 3. P. 292–301.

399. AGRIDIAG: Agri-environmental farm diagnostic tool "Dialecte" in vocational training : site. URL : <http://agridiag.szie.hu/?q=en> (Last accessed: 12.10.2016).
400. Anielski M. A Sustainability Accounting System for Canada. Pembina Institute. *National Round Table on the Environment and the Economy*. 2002. 130 p.
401. Anielski M. A., Campbell B., Duguay L. Yukon. Sustainable Progress Indicators: Framework, Indicators and Implementation Approach. The Pembina Institute for Appropriate Development, March 2000.
402. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). Industry as a partner for sustainable development. 2002. 72 p. URL : http://www2.accaglobal.com/pubs/general/activities/library/sustainability/us_archive/tech-unep-001.pdf (Last accessed: 17.02.2018).
403. Azar C., Holmberg J., Lindgren K. Socio-ecological Indicators of Sustainability. *Ecological Economics*. 1996. Vol. 18. P. 89–112.
404. Ballou B., Heitger D., Landes C. The Future of Corporate Sustainability Reporting. A Rapidly Growing Assurance Opportunity. *Journal of Accountancy*. 2006. №12. P. 1–9.
405. Bebbington J. Sustainable Development: a review of the international development, business and accounting literature. *Aberdeen Papers in Accountancy, Finance & Management*. 2002. Vol. 4. p. 25–39.
406. Becker B. Sustainability assessment: a review of values, concepts, and methodological approaches. Consultative Group on International Agricultural Research. Washington, DC : The World Bank. 1997. 70 p.
407. Bennett M., James P. The Green Bottom Line. Environmental Accounting for Management. Current Practice and Future Trends. *Sheffield: Greenleaf Publishing*, 1998. p. 30–60.
408. Bernstein B. B., McKenzie D. H., Hyatt D. E., McDonald V. J. A framework for trend detection: coupling ecological and managerial perspectives. *Proceedings of the international symposium on ecological indicators*, Ft. Lauderdale, Florida, 16-19 Oct 1990. Elsevier, London/New York. 1992 № 2. P. 1101–1114.
409. Bieker T., Dyllick T., Gminder C.U., Hockerts K. Towards A Sustainability Balanced Scorecard: Linking Environmental and Social Sustainability to Business Strategy. *Conference Proceedings of Business*

Strategy and en Environment. Leeds, UK: ERP Environment. 2001. P. 22–31.

410. Biewinga E. E., G. van der Bij I. Sustainability of energy crops. A methodology developed and applied. Report no. 234. Centre for Agriculture and Environment (CLM). Utrecht, The Netherlands, 1996. 23 p.

411. Blake D., Frederick W., Myers M. Abt Associates Annual Report and Social Audit 1974. Social Auditing, New York: Praeger Publishers, 1976. 157 p.

412. Bockstaller C., Girardin P., van der Werf Ii M.G. Use of agro-ecological indicators for the evaluation of farming systems. *European Journal of Agronomy*. 1997. № 7. P. 261–270.

413. Buried Treasure. Uncovering the business case for corporate sustainability. First Edition. London : SustainAbility, 2001. 62 p.

414. Burritt R., Hahn T., Schaltegger S. Towards a Comprehensive Framework for Environmental Management Accounting - Links Between Business Actors and Environmental Management Accounting Tools. *Australian Accounting Review*. 2002. Vol. 12. No. 2. P. 39–50.

415. 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.

416. CICA. Reporting on Environmental Performance. Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants, 1994.

417. Cobb C., Halstead T., Rowe J. The Genuine Progress Indicator — Summary of data and methodology. San Francisco : Redefining Progress, 1995. URL : <https://noblogs.org/oldgal/2734/Anielsky%20-%20Us%20GPI%20methodology%20handbook.pdf> (Last accessed: 15.12.2017).

418. Costanza R., Folke C. Ecological Economics and Sustainable Development. Paper prepared for the international Experts Meeting for the Operationalization of the Economics of Sustainability. Manila, Philippines. 1994. July 28–30.

419. Costanza, R. Cutler J. C. Natural capital. : Encyclopedia of Earth. Eds. Cutler J. Cleveland (Washington, D.C.: Environmental Information Coalition, National Council for Science and the Environment).

First published in the Encyclopedia of Earth February 26, 2007; Last revised July 31, 2008.

420. Creating a farmer sustainability index: a Malaysian case study / D.C. Taylor and others. *American Journal of Alternative Agriculture*. 1993. № 8. P. 175–184.

421. Dalsgaard J. P. T., Oficial R. T. A quantitative approach for assessing the productive performance and ecological contributions of smallholder farms. *Agricultural Systems*. 1997. № 55. P. 503–533.

422. Donaldson L., Davis J. Boards and Company Performance — Research Challenges the Conventional Wisdom. *Corporate Governance: An International Review*. 1994. Vol. 2 Issue 3. p. 151–160.

423. Dumanski J, Pieri C. Application of the pressure-state-response framework for the land quality indicators (LQI) program. *Land quality indicators and their use in sustainable agriculture and rural development* : roceedings of the workshop organized by the Land and Water Development Division FAO Agriculture Department, Agricultural Institute of Canada, Ottawa, 25–26 Jan 1996. p 41.

424. Ecolabel Index : site. URL : <http://www.ecolabelindex.com/ecolabels/> (Last accessed: 25.12.2017).

425. Econnexions. Pour Her l'environnement et Pfictionomie. Concepts, sources et methodes du Systeme des comptes de l'environnement et des ressources du Canada. Canada. Statistique, 1997.

426. Enterprise Risk Management — Integrated Framework. Canberra: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2004. URL : <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf> (Last accessed: 22.10.2017).

427. Enterprise risk management. Вікіпедія — вільна енциклопедія : веб-сайт. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Enterprise_risk_management (Last accessed: 22.10.2017).

428. Environmental Management in Organizations. The Role of Management Accounting, Financial and Management Accounting Committee, International Federation of Accountants, 1998, Study #6, New York: March.

429. ЕУ: компанії ризикують втратити інвестиції через відсутність нефінансової інформації. *Відповідальна поведінка бізнесу в Україні* : веб-сайт. URL : <http://csr-ukraine.org/news/eу-компанії-ризикують-втратити-інвести/> (Last accessed: 24.11.2017).

430. Genuine Progress Indicator. Shifting public policy to achieve a sustainable economy, a healthy environment and a just society. URL : http://rprogress.org/sustainability_indicators/genuine_progress_indicator.htm (Last accessed: 25.09.2017).

431. Girardin P. Evaluation de l'impact environnemental des pratiques agricoles. Responsable de l'équipe «Agriculture durable» UMR «Agriculture - Environnement» Nancy-Colmar. URL : http://idea.chlorofil.fr/fileadmin/documents/comprehension/Evaluation_de_l_impact_environnemental_des_pratiques_agricoles.pdf (Last accessed: 26.11.2017).

432. Girardin P., Bockstaller C., van der Werf Ii. M. G. Assessment of potential impacts of agricultural practices on the environment: the AGRO-ECO method. *Environmental Impact Assessment Review*. 2000. № 20. P. 227–239.

433. Global Reporting Initiative. Sustainability Reporting Guidelines. URL : <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf> (Last accessed: 27.12.2017).

434. Gray R. A re-evaluation of social, environmental and sustainability accounting: An exploration of an emerging trans-disciplinary field? *Sustainability Accounting and Management Policy Journal*. 2010, vol. 1(1). P. 11–32.

435. Gray R. Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting & Attestation: A Personal Perspective. *E-Journal of Radical Organisation Theory*. 2005. Draft 2B, April. URL : <http://www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/researchresources/dps-socenv-curdev.html> (Last accessed: 20.03.2016).

436. GRI standards. *GRI — Global Reporting Initiative* : site. URL : <https://www.globalreporting.org/standards/> (Last accessed: 20.03.2016).

437. Hamilton K. Genuine Saving as a sustainability indicator. Environment department papers. Washington, D.C. : The World Bank. 2000. URL : <http://documents.worldbank.org/curated/en/908161468740713285/Genuine-saving-as-a-sustainability-indicator> (Last accessed: 21.08.2017).

438. Harmonisation of environmental life cycle assessment for agriculture: Final Report Concerted Action AIR3-CT94-2028. / E. Audsley, S. Alber, R. Clift, S. Cowell and others. Silsoe, United Kingdom: Silsoe Research Institute, 1997.

439. Harrington L., Jones I.G., Wino M. Indicators of sustainability. Report brad. Measurements and a consultancy team. Centro Internacional de Agricultural Tropical (CIAT). 1993. Cali, Colombia, 631 p.

440. Heckbert S. Agent-based modelling of emissions trading for coastal landscapes in transition. *Journal of Land Use Science*. 2011. Vol. 6 No. 2/3, P. 137–150.

441. Heckbert S., Isendahl J., Gunn S., Brewer S., Scarborough V., Chase A.F., Chase D.Z., Costanza R., Dunning N., Beach T., Luzzander-Beach S., Lentz D., Sinclair, P. Growing the ancient Maya social-ecological system from the bottom up / in Isendahl J. and Stump D. (Eds), *Applied Archaeology, Historical Ecology and the Useable Past*, Oxford University Press, Oxford 2013.

442. Hicks, J. R. Maintaining capital intact: a further suggestion. *Economica* IX. Reprinted as Chapter 9 in R. H. Parker and G. C. Harcourt (eds). 1969. *Readings in the Concept & Measurement of Income*. Cambridge at the University Press. P. 132–138.

443. Integrated Environmental and Economic Accounting (commonly referred as SEEA). United Nations, European Commission, International Monetary Fund OECD and World Bank. 2003. 598 p. URL : <https://unstats.un.org/unsd/envaccounting/seea2003.pdf> (Last accessed: 27.12.2017).

444. Integrated Environmental and Economic Accounting An Operational Manual. United Nations Department of Economic and Social Affairs Statistics Division. Series F, No. 78, New York, 2000, 260 p.

445. International Federation of Accountants. Вікіпедія — Вільна енциклопедія : веб-сайт. URL : https://en.wikipedia.org/wiki/International_Federation_of_Accountants (Last accessed: 25.02.2017).

446. ISEAL Sustainability standards. What's essential for a standards system to deliver positive impact? ISEAL alliance : site. URL : https://www.isealalliance.org/sites/default/files/resource/2017-11/ISEAL_Credibility_Principles_Brochure.pdf (Last accessed: 27.12.2017).

447. Kee P., de Haan M. Accounting for Sustainable Development. Statistical Commission of the Netherlands. <http://www.cbs.nl/nr/ronlyres/7e93afcb-b0c3-497f-be70-661a59d168bc/0/accountingforsustainabledevelopment.pdf> (Last accessed: 30.03.2016).

448. Kragt M. E., Newham L. T. H., Bennett J., Jakeman A. J. An integrated approach to linking economic valuation and catchment modeling. *Environmental Modelling & Software*. 2011. Vol. 26, P. 92–102.
449. Kuhn, T. S. The Function of Dogma in Scientific Research. A. C. Crombie (ed.). *Scientific Change : Symposium on the History of Science*, University of Oxford, 9-15 July 1961). New York and London: Basic Books and Heineman, 1963. P. 347–69.
450. Lamberton G. Accounting for sustainable development — a case study of city farm. *Critical Perspectives on Accounting*. 2000. №11. P. 583–605.
451. Lamberton G. Sustainability accounting — a brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*. 2005, vol. 29 (1). P. 7–26.
452. LBG the global standard for measuring corporate community investment. Measuring community investment : site. URL : <http://www.lbg-online.net/#> (Last accessed: 13.03.2017).
453. Le diagnostic agri-environnemental pour une agriculture respectueuse de l'environnement. Trois methodes passees a la loupe / P. Pointereau, J.L. and others. Travaux et Innovations, Societe Agricole et Rurale d'Edition et de Communication. Paris. France. 1999. URL: <http://ekladata.com/RLLTnOVxppbny-hdNX-9OHE3QhM.pdf> (Last accessed: 13.04.2017).
454. Lewis K. A., Bardon K. S. Computer-based informal environmental management system for agriculture. *Environ. Model. Software*. 1998. № 13. P. 123–137.
455. Majewski E. Measuring and Modelling Farm Level Sustainability. *Visegrad Journal on Bioeconomy and Sustainable Development*. 2013. № 2. P. 2-10. URL : https://vua.uniag.sk/sites/default/files/Majewski_2-10.pdf (Last accessed: 18.04.2017).
456. Mathews M. R. Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 1997. Vol. 10 (4). P. 481–531.
457. Mayrhofer P. Regionalprogramm Okopunkte Niederosterreich. Informationsheft NO Landschaftsfonds. Wien, Austria, 1996. 142 p.
458. Moudet J. Integrating biodiversity into business strategies. The Biodiversity Accountability Framework. Paris: FRB-Oree, 2008. 15 p. URL :

http://www.biodiversityeconomics.org/applications/library_documents/lib_document.rm?document_id=1156§ion_id=28 (Last accessed: 16.04.2017).

459. Mutua J. Conservation Agriculture With Trees: Principles and Practice. Nairobi. Kenya: World Agroforestry Centre, (ICRAF). 2014. 100 p.

460. National footprint and Biocapacity accounts. The underlying calculation method / M. Wackernagel, and others. Oakland, USA: Global Footprint Network, 2005. 21 p.

461. Nilsson J., Bergstrom S. Indicators for the Assessment of Ecological and Economic Consequences of Municipal Policies for Resource Use. *Ecological Economics*. 1995. Vol. 14. P. 175–184.

462. Norman D., Janke R, Freyenberger S, Schurle B, Kok H. Defining and implementing sustainable agriculture. Kansas Sustainable Agriculture Series, Paper #1. 1997. Kansas State University, Manhattan, KS.

463. Opschoor H., Reijnders L. Towards Sustainable Development Indicators. In Search of Indicators of Sustainable Development, Dordrecht: Kluwer, 1991.

464. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). Environmental indicators: a preliminary set organization for economic cooperation and development. Paris : OECD Publication, 1991. 185 p.

465. Rasul G., Thapa G. B. Sustainability analysis of ecological and conventional agricultural systems in Bangladesh. *World Dev.* 2003. № 31(10). P. 1721–1741.

466. Reflections of Past Leaders of the NRTEE. National Round Table on the Environment and the Economy. Canada. Scribd.com. Library and Archives of Canada. URL : <https://ru.scribd.com/document/132453802/Reflections-NRTEE#.UVHNPmCdMHL.twitter> (Last accessed: 05.04.2017).

467. Reseau Agriculture Durable. *Agriculture Durable* : site. URL: <http://www.agriculture-durable.org/lagriculture-durable/evaluer-la-durabilite/> (Last accessed: 01.04.2017). изменить номер согласно алфавита

468. RISE – getting sustainability down to earth. *BFH-HAFL*: site. URL : <https://www.hafl.bfh.ch/en/research-consulting-services/agricultural-science/sustainability-and-ecosystems/sustainability-assessment/rise.html> (Last accessed: 18.04.2017).

469. Rossier D. L'ecobilan, outil de gestion ecologique de l'exploitation agricole? *Revue suisse Agric.* 1999. № 31 (4). P. 179–185.
470. Rossing W. A. H., Jansma J. E., de Ruijter F. J., Schans J. Operationalising sustainability: exploring options for environmentally friendly flower bulb production systems. *European Journal of Plant Pathology.* 2012. № 103. P. 217–234.
471. Schaltegger S, Burritt R. L. Corporate Sustainability in Folmer H and Tietenberg T. The International Yearbook of Environmental and Resource Economics 2005/2006. A Survey of Current Issues Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2005. P. 185–222.
472. Schaltegger S. Stinson C. Issues and Research Opportunities in Environmental Accounting. Discussion paper 9124; Basel : Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum, 1994. 361 p.
473. Schaltegger S., Burritt R. Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice. 2000. 462 p. URL : <http://books.google.co.in/books> (Last accessed: 01.03.2017).
474. Schaltegger S., Burritt R. Environmental Management Accounting - Overview and Main Approaches. Center for Sustainability Management (CSM) Lueneburg and Canberra. 2000. 23 p.
475. Schaltegger S., Burritt R. L. Contemporary Environmental Accounting, London: Greenleaf, 2000. 63 p.
476. Schaltegger S., Muller K., Hindrichsen H. Corporate Environmental Accounting. Geneva : Chichester, 1996. 306 p.
477. Schaltegger S., Sturm A. Ökologische Rationalität. Ansatzpunkte zur Ausgestaltung von ökologieorientierten Managementinstrumenten. *Die Unternehmung.* 1990. Vol. 4. P. 273–290.
478. Schaltegger S.; Burritt R. L. Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders? *Journal of World Business.* 2010. Vol. 45 (4). P. 375–384.
479. Social accounting. Вікіпедія — Вільна енциклопедія : веб-сайт. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Social_accounting (Last accessed: 26.02.2017).
480. Sokil O., Sokil Ya. Agricultural sustainability and the impact factors as the government priority policy issue in Ukraine. *Policy issues and challenges in the global financial system and economies* : Borsa Istanbul Finance & Economics Conference (BIFEC) 2013., Sep. 30 – Oct. 1, 2013. Istanbul: Borsa, 2013. P. 31–39.
481. Sokil O. G. Unification of Ukrainian Accounting System. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні*

зв'язки : збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.- практ. конф., 26 лют. 2015 р. / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 587–590.

482. Sue Ogilvy. Developing the ecological balance sheet for agricultural sustainability. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2015. Vol. 6 Issue: 2. P.110–137. URL : <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2014-0040> (Last accessed: 17.04.2017).

483. Sustainability Accounting Standards Board. SASB : site. URL : <https://www.sasb.org/> (Last accessed: 21.02.2017).

484. Sveinsson Th., Haiberg N., Kristensen I.S. Problems Associated with Nutrient Accounting and Budgets in Mixed Farming Systems. *Mixed Farming Systems in Europe* : proceedings of workshop Drontcn/Wageningen., May 25-28, 1998. URL : <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.508.4343&rep=rep1&type=pdf> (Last accessed: 08.10.2017).

485. The Accounting Profession and Sustainability. *The CPA Journal* : site. URL : <https://www.cpapjournal.com/2017/07/18/accounting-profession-sustainability/> (Last accessed: 05.09.2017).

486. The Canadian Environmental Network. EC's Sustainability Sector Tables. URL : http://www.cen-rce.org/eng/consultations/consultations_in_progress/04_12_Sector_Sustainability.html (Last accessed: 17.10.2017).

487. The Sustainable Supply Chains UNGC. *The Global Social Compliance Programme (GSCP)* : site. URL : <http://supply-chain.unglobalcompact.org/site/article/126> (Last accessed: 27.12.2017).

488. The Well-Being of Nations: The Role of Human and Social Capital. OECD, 2001.

489. Turner G.M., Hoffman R., Mcinnis B.C., Poldy F., Foran B. A tool for strategic biophysical assessment of a national economy – the Australian stocks and flows framework. *Environmental Modelling and Software*. 2011. Vol. 26, P. 1134–1149.

490. Uphoff, N., Buck, L. Strengthening Rural Local Institutional Capacities for Sustainable Livelihoods and Equitable Development. Cornell International Institute for Food, Agriculture and Development, June 22, 2006. URL: <http://siteresources.worldbank.org/EXTSOCIALDEVELOPMENT/Resources/244362-1170428243464/3408356-1170428261889/3408359-1170428299570/Strengthening-Rural-Local-Institutional-Capacities.pdf> (Last accessed: 22.05.2017).

491. Value of sustainability reporting: A study by EY and Boston College Center for Corporate Citizenship. URL : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Value_of_sustainability_reporting/\\$FILE/EY-Value-of-Sustainability-Reporting.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Value_of_sustainability_reporting/$FILE/EY-Value-of-Sustainability-Reporting.pdf) (Last accessed: 15.03.2017).
492. Van Pelt M., Kuyvenhoven A., Nijkamp P. Environmental Sustainability: Issue of Definition and Measurement. *International Journal of Environment and Pollution*. 1995. vol. 5, № 2/3. P. 204–223.
493. Vasył'eva, T. A., Leonov S., Makarenko I. Modern methodical approaches to the evaluation of corporate reporting transparency. *Науковий вісник Полісся*. 2017. Vol. 2, Issue 1(9). С. 185–190. URL : http://journals.urau.ua/nvp_chntu/article/view/102261/97437 (Last accessed: 22.05.2018).
494. Vasył'eva, T. A., Lieonov S. V., Makarenko I. A., Sirkovska N. Sustainability information disclosure as an instrument of marketing communication with stakeholders: markets, social and economic aspects. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2017. № 4. С. 350–357. DOI: 10.21272/mmi.2017.4-31.
495. Vereijken P. A methodical way of prototyping integrated and ecological arable farming systems (IEAFS) in interaction with pilot farms. *European Journal of Agronomy*. 1997. № 7. P. 235–250.
496. Vilain L. La methode IDEA / Sous la direction de L. Vilain. Dijon: *Educagri editions*, 2008. 184 p.
497. von Wirén-Lehr S. Sustainability in agriculture: an evaluation of principal goal oriented concepts to close the gap between theory and practice. *Agriculture, Ecosystems and Environment*. 2001. № 84. P. 115–129.
498. Wackernagel M., Monfreda C., Moran D., Wermer P., Goldfinger S., Deumling D., Murray M. National Footprint and Biocapacity Accounts 2005: The underlying calculation method. Oakland: Global Footprint Network. 2005. URL : www.footprintnetwork.org (Last accessed: 05.04.2017).
499. WBCSD. The Business Case for Sustainable Development: Making a Difference towards the Earth Summit 2002 and Beyond. *Corporate Environmental Strategy*. Vol. 9. Issue 3. 2002. P. 226–235.
500. Webster P. The challenge of sustainability at the farm level: presidential address. *Journal of agricultural economics*. 1999. № 50(3) P. 371–387.

501. World trade and the environment. International graduate school of management. Barcelona-Madrid, 1994. 98 p.

502. Wolford R. Environmental Strategy and sustainable Development. The corporate challenge for 21st century. London : New York, 1995. 356 p.

503. Zhen L, Routray J.K. Operational indicators for measuring agricultural sustainability in developing countries. *Environmental Management*. 2003. № 32(1). P. 34–46.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПЦІЇ СТАЛОГО РОЗВИТКУ В ЕКОНОМІЧНИХ ТА ОБЛІКОВИХ ТЕОРІЯХ	7
1.1. Концептуальні основи сталого розвитку в економічних теоріях	7
1.2. Інституціональне середовище сталого розвитку	25
1.3. Інституціональні чинники сталого розвитку соціально- економічних систем	45
РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІД ВПЛИВОМ ДОКТРИН СТАЛОГО РОЗВИТКУ	68
2.1. Еволюційний підхід дослідження розвитку доктрин сталого розвитку в облікових теоріях.....	68
2.2. Функціональна суть обліку сталого розвитку	88
2.3. Методологія обліку сталого розвитку.....	110
РОЗДІЛ 3. СТАН ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ	135
3.1. Системний підхід до аналізу обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку аграрних підприємств	135
3.2. Методологічні положення обґрунтування показників сталого розвитку сільськогосподарських підприємств	158
3.3. Інтегральна оцінка показників обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку АПК.....	177
РОЗДІЛ 4. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ СТАНДАРТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СТАЛОГО РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ	197
4.1. Моделювання управління звітністю про сталий розвиток аграрних підприємств	197
4.2. Звітність про сталий розвиток.....	216
4.3. Балансовий метод обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток аграрного підприємництва.....	231

РОЗДІЛ 5. РИЗИКИ ТА КОНТРОЛЬ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ	258
5.1. Зміст, класифікація та трансформація ризиків обліково- аналітичного забезпечення сталого розвитку аграрних підприємств	258
5.2. Організація аналізу виявлення ризиків сталого розвитку при формуванні показників оцінки збереження капіталу сільськогосподарських підприємств	278
5.3. Методологія наскрізного внутрішнього контролю обліково- аналітичних процесів сталого розвитку аграрних підприємств ..	300
5.4. Методика забезпечення контролю за визначенням чистої вартості активів сталого розвитку аграрних підприємств	319
ВИСНОВКИ	342
ДОДАТКИ	348
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	407

Наукове видання

Сокіл Олег Григорійович

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СТАЛОГО
РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВ**

Монографія

Редактор *Л.Л. Ткач*
Комп'ютерна верстка *О.Г. Сокіл*

Видавець та виготовлювач ТОВ «Колор Принт»
72312, Запорізька обл., м. Мелітополь, вул. Університетська, 44/7
Тел. (0619) 46-50-20

Свідоцтво Державного комітету телебачення
і радіомовлення України про внесення суб'єкта
видавничої справи до Державного реєстру видавців і
виготівників видавничої продукції
Серія ДК № 3782 від 12.05.2010р.

Підписано до друку 24.05.2018р. Папір офсетний.

Формат 60x90/16. Гарнітура 0аеїñ 11.

Друк різог. Умовн. друк. арк. 28,375.

Тираж 300 пр. Зам. № 28 від 25.05.2018р.

ТОВ «Колор Принт»

72312, Запорізька обл., м. Мелітополь, вул.- Університетська, 44/7.
Тел. (0619) 46-50-20.