

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СТІЙКИМ РОЗВИТКОМ

Досліджено особливості бухгалтерського обліку як засобу інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень в сфері стійкого розвитку

Актуальність теми. Сучасне сільськогосподарське підприємство характеризується високим рівнем впливу на навколишнє середовище, при оцінці якого прослідковується залежність між виробничими та екологічними і соціальними факторами. Крім того, збільшення швидкості та масштабів глобальних економічних змін при зростанні зовнішньої та внутрішньої невизначеності визначають актуальність забезпечення властивості вітчизняних сільськогосподарських підприємств забезпечити гармонізацію соціальної, екологічної та економічної ефективності управління господарською діяльністю. Така ефективність потребує розробки комплексного механізму управління діяльністю підприємства на основі адекватного інформаційного забезпечення, яке дозволяє приймати обґрунтовані рішення в сфері стійкого розвитку. В таких умовах постає питання зміни теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку діяльності сільськогосподарського підприємства як основи інформаційного забезпечення управління стійким розвитком.

Виходячи з цього виникає необхідність вирішення комплексу наступних питань: *по-перше*, дослідження стійкого розвитку сільськогосподарського підприємства як соціально-еколого-економічної системи; *по-друге*, обґрунтування основ управління стійким розвитком сільськогосподарського підприємства; *по-третьє*, визначення місця бухгалтерського обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством.

Аналіз останніх досліджень. Становлення та розвиток концепції стійкого розвитку економіки піднімалися в працях багатьох вітчизняних: Балабанов Г.В., Божко С.М., Вахович І.М., Галушак В.А., Гвішіані А.Д., Герасимчук З.В., Данилишин Б.М., Згуровський М.Г., Лісовський С.А., Ляшенко І.М., Карпінський Б.А., Кондіус І.С., Криниця С.О., Максимова Т.С., Масловська Л.Ц., Мельник Л.Г., Нижник О.М., Недін І.В., Степанов В.М. та зарубіжних вчених: Герман Д., Медоуз Д., Браун Л., Гарднер Г., Картер Н., Кортен Д., Френч Г.

Виклад основного матеріалу. Значний вплив на діяльність підприємств (зокрема сільськогосподарських) мали активізація громадських рухів і формування нових цінностей у суспільстві, що викликало підйом екологічної активності, особливо після великих аварій в Індії та Чорнобилі з важкими наслідками для навколишнього середовища. Значно актуалізувалося питання стійкого розвитку підприємств в результаті великих аварій, серед яких особливе місце займає розлив нафти в результаті вибуху свердловини компанії BP в Мексиканській затоці (2010 р.).

Гармонізація екологічної, економічної та соціальної політик розглядається сьогодні як стратегічний пріоритет все більшим числом підприємств. Серед головних чинників соціалізації та екологізації діяльності підприємств варто виділити необхідність виконання державних законодавчих норм, постійне посилення яких

вимагає швидкого прийняття заходів, а також застосування державою інших інструментів природоохоронної політики, що стимулюють підприємства до зниження витрат.

Нові умови вимагають більш досконалих бізнес стратегій. Природоохоронні стратегії мають таку можливість, адже правильне використання перспектив навколишнього середовища можуть скоротити витрати та зменшити рівень ризику. Крім того, можливо збільшення репутації підприємства й відповідно збільшення її оцінки в складі нематеріальних активів. Пошук нових ринкових сегментів, задоволення новими способами потреб клієнтів, а також той факт, що діяльність підприємства направлена на вирішення глобальних проблем, найчастіше оцінюється акціонерами та сприяє збільшенню вартості акцій на ринку цінних паперів. Наведена теза фактично вказує на той факт, що діяльність підприємства в забезпеченні стійкого розвитку сприяє збільшенню його позицій на ринку капіталів, шляхом підвищення вартості акцій, на ринку товарів робіт послуг, шляхом збільшення обсягів реалізації та конкурентних переваг, та на ринку праці, шляхом формування престижу роботодавця.

Таким чином, сьогодні варто розглядати стійкий розвиток підприємств з двох позицій, по-перше позиції зниження економічної ефективності, по-друге, з позиції підвищення конкурентоспроможності. Так в першому випадку акцент варто зробити на негативному аспекті впливу посилення екологічного законодавства на конкурентні переваги, тому що воно викликає підвищення витрат і зниження ефективності виробництва “брудних” галузей. Стосовно іншого підходу то він пов'язаний з дослідженнями професора Гарвардської школи бізнесу Майкла Портера, який показав, що природоохоронні заходи можуть підвищити конкурентні переваги підприємств. Прикладами можуть служити підприємства Японія, Німеччина і США.

Проте зважаючи на двоякість прояву стійкого розвитку на діяльності підприємств вважаємо, що при виконанні певних умов заходи по захисту навколишнього середовища здатні не тільки не знизити, а й підвищити конкурентоспроможність підприємств та ефективність їх діяльності. Деякі компанії успішно включають соціальну політику та охорону навколишнього середовища в стратегію діяльності. Вони створюють довгострокові переваги за рахунок нового типу мислення та використання нових методів для розуміння ролі навколишнього природного середовища та соціальної сфери, як складових стійкого розвитку. Про це свідчить досвід зарубіжних компаній:

- підвищення екологічної конкурентоспроможності за рахунок зростання ефективності діяльності за допомогою зниження виробничих витрат у результаті зменшення споживання ресурсів і енергії, а також грамотного управління відходами на прикладі компанії ІКЕА. Дана компанія перейшла до використання “плоскої упаковки” (“flat packaging”) [2]. Це дозволило їй збільшити завантаження транспорту і економити 15% палива на кожному одиницю продукції;

- мінімізація екологічних ризиків і зменшення у зв'язку з цим страхових витрат, адже компанії, що виконують природоохоронні вимоги, мають кращі можливості доступу до фінансових ресурсів. Зокрема 650 найбільших міжнародних інвестиційних банків (таких як “Citigroup”, “Credit Suisse”, “World Bank”, “International Finance Corporation” і “US Millennium Challenge Corporation”) і інших компаній з

2006 р. здійснюють свою інвестиційну діяльність відповідно до “принципів відповідального інвестування”, що враховують екологічні та соціальні показники, зокрема, не заохочуючи видачу кредитів у випадку, якщо проект позичальника не відповідає природоохоронним вимогам;

- для підтримки репутації зростає число компаній поширюють свої екологічні стандарти на весь процес виробничої діяльності виробничої діяльності (“Caterpillar”, “Chiquita”, “Dole”, “DuPont”, “Ford”, “Fujitsu”, “Herman Miller”, IBM, “Starbuck's”, “Royal”, “Unilever”);

- розробка нових технологій і завоюванням нових ринків в умовах динамічного розвитку ємкого світового ринку екологічно чистої продукції, що включає багато сфер виробництва і послуг. Прикладом успішного використання можливостей створення нової продукції “проривних” технологій може служити гібридний енергоефективний автомобіль компанії “Toyota” “Prius”, випуск якого сприяв збільшенню прибутку і збереженню вартості акцій;

- участь компанії у добровільних програмах по зниженню рівня забруднення, в першу чергу, екологічно “брудних” - хімічної, металургійної, нафтової, лісової та ін.. В останні роки значна частина добровільних зобов'язань включає ініціативи щодо зниження викидів парникових газів, з якими виступають лідери американського і міжнародного бізнесу – “United Technologies”, “Intel”, “American Electric Power”, “DuPont”, BP, “Alcoa”, “Dow Chemical”, “General Motors”, “Xerox”;

- ініціювання введення і посилення національних і міжнародних природоохоронних норм, прийняття попереджувальних заходів для отримання конкурентних переваг. Прикладом може служити активну участь таких компаній, як “Du Pont” і ICI, в переговорах щодо укладення Монреальського протоколу з обмеження викидів озоноруйнуючих речовин. Компанії, усвідомлюючи неминучість введення заборони на виробництво хлорфторвуглеців і високу вартість нових видів продукції, лобювали підписання протоколу з метою збереження лідерства на світових ринках. Багато європейських автомобільні компанії для отримання конкурентних переваг заздалегідь стали випускати продукцію за стандартами на вихлопи відпрацьованих газів євро-5 і євро-6 (для важких вантажівок), хоча перші такі норми набули чинності у вересні 2009 р., а другі будуть діяти тільки з Вересень 2014.

Таким чином, в сучасних умовах господарювання проблеми стійкого розвитку стають стратегічно важливими на всіх рівнях економічної системи (мікро, макро, міжнародний), адже його основою метою є вирішення назрілих глобальних проблем, й крім того соціальні та природоохоронні стратегії виступають в якості конкурентної диференціації. Всі відомі світові підприємства можна класифікувати в залежності від конкурентних переваг від природоохоронних стратегій (рис. 1).

1	<i>Известные торговые марки. Компании, имеющие устойчивый имидж и значительные нематериальные активы</i>
Coca-Cola, Procter&Gamble, McDonald's и др	
2	<i>Компании с высоким уровнем воздействия на окружающую среду. Представители добывающей и тяжелой промышленности осознают растущий контроль в отношении их деятельности</i>
BP, Exxon, Alcoa, Lafarge и др.	
3	<i>Компании, зависимые от природных ресурсов. Компании, продающие рыбу, продовольствие и лесную продукцию, находятся на передовой, и общество выдвигает в отношении их деятельности очень жесткие ограничения.</i>
Cargill, Nestle, International Paper и др.	
4	<i>Компании, находящиеся в сегменте с жесткими нормативными требованиями. Вопросы, касающиеся стратегий по окружающей среде, играют особенно важную роль для тех, кто работает с опасными материалами</i>
DuPont и др.	
5	<i>Компании, относящиеся к сегменту, где возможно появление нормативных требований. Автопроизводители и производители изделий электроники сталкиваются с появляющимся требованием европейского закона "takeback" ("взять обратно"), согласно которому производители обязаны забирать обратно свою продукцию после ее использования потребителями.</i>
Ford, Intel и др.	
6	<i>Конкурентный рынок для талантов. Сюда относятся компании сферы услуг и "новой экономики", которые должны оставаться на высоте в отношении вопросов охраны окружающей среды.</i>
Citigroup, Intel, Microsoft	

Рис. 1. Класифікація компаній у відповідності до екологічної стратегії

Таким чином, в умовах посилення конкуренції бізнес-співтовариство розробляє та ефективно використовує розгалужену систему заходів в рамках власної екологічної стратегії, застосування яких стає необхідним як для просування нової продукції на ринку, так і для збереження вже завойованих позицій.

Зазначена інформація вказує на необхідність перебудови сучасної системи управління сільськогосподарськими підприємствами, що дозволить їм вийти на нові ринки та зайняти своє місце на міжнародних ринках сільськогосподарської продукції. Вагоме значення даний процес має й для держави, адже агропромисловий комплекс це один з найважливіших секторів національної економіки країни, й крім того сільськогосподарське підприємство є елементом загальної суспільної системи, складовими економічна, екологічна та соціальна, який взаємодіє з навколишнім середовищем й тільки йому властиво попередити негативний соціально-екологічний вплив.

Підвищення якості навколишнього природного середовища та якості життя населення повинно стати вигідними стратегіями для кожного виробника

сільськогосподарської продукції. Адже в даному випадку зникає можливість нерационального використання природних та людських ресурсів, зменшується кількість негативних відходів, зникає соціальна нерівність. Це спонукає до можливості та необхідності розробки передових технологій для скорочення викидів та стоків, що призводить до зменшення навантаження на біосферу.

Варто погодитися з російською дослідницею Молчаловою Л.А. [1] яка вказує на необхідність розглядати підприємство як соціально-еколого-економічну систему. В свою чергу під соціально-еколого-економічною системою розуміє систему, яка "характеризується як певна сукупність соціальної, екологічної та економічної систем, які спільно функціонують в умовах конкретного інституційного середовища".

Розглядаючи наукову літературу з проблем розвитку підприємництва, можна дійти висновку, що підприємство розглядається лише як економічна категорія, в той час як соціальні та екологічні складові підприємства залишаються поза увагою. Проте, якщо комплексно підійти до діяльності сільськогосподарського підприємства, та й підприємства взагалом, то функціонування даного суспільного інституту безпосередньо пов'язано з соціальними процесами та природокористуванням. Адже використання людського потенціалу та природокористування є невід'ємними складовими системи функцій та операцій господарської діяльності підприємства, в незалежності від форми власності та обсягів підприємства. Навколишнє середовище виступає не лише джерелом ресурсів (соціальне середовище – людських, природне середовище – природних ресурсів).

Однією з важливих характеристик системи є поняття структури, тобто сукупність елементів та зв'язків між ними, які відображають їх взаємодію. Якщо ж розглядати підприємство як соціально-еколого-економічну систему то необхідно говорити про сукупність виробничих підрозділів економічного, соціального та екологічного призначення та взаємодіючих між ними елементів економічного, соціального та природного середовищ, які в процесі спільного функціонування між собою та між елементами підприємства забезпечують з однієї сторони високі економічні показники, а з іншої збереження біосфери та соціального консенсусу в суспільстві. Виробничі, соціальні та екологічні підрозділи виконують різні види діяльності, які протилежні за призначенням, але функціонують в якості одного цілого, а ступінь їх гармонізації вказує на ефективність управління стійким розвитком сільськогосподарського підприємства. Процес гармонізації економічних екологічних та соціальних параметрів діяльності сільськогосподарського підприємства ускладнює процес управління відповідними об'єктами, які певним чином відображаються в системі бухгалтерського обліку.

Функціонування системи в якості єдиного цілого забезпечується зв'язками між її елементами. Зв'язки з'єднують елементи та впливають на поведінку системи в цілому. В екологічних системах вони виникають природнім шляхом, в економічних та соціальних – організовані в плановому порядку або складаються під впливом ринкового механізму. Для підприємств як соціально-еколого-економічної системи характерно співіснування природних і організованих зв'язків між елементами, підсистемами.

Крім того, підприємство як соціально-еколого-економічна система характеризується як відкрита система, адже можна спостерігати зв'язки між системою підприємства та іншими підсистемами суспільства. Також підприємство необхідно розглядати як складну систему, яка складається з великої кількості

взаємопов'язаних елементів, які виконують різноманітні функції. Відмінною рисою досліджуваної системи є те, що функціонування підприємства відбувається за активної участі природної системи та соціальної.

Закономірності існування та функціонування систем відображають системні принципи, використання яких є необхідним при дослідженні досліджуваних складних систем. Одні з них носять загальний характер, зокрема композиції та декомпозиції, відповідності, керованості, контрольованості, зворотного зв'язку, оперативності, ціле направленості, характеристика яких наведена в додатку X. Інша група принципів відображають особливості досліджуваних систем зокрема підприємства як соціально-еколого-економічної системи: відкритості, економічності, гармонізації (рис. 2).



Рис. 2. Принципи функціонування сільськогосподарського підприємства як соціально-еколого-економічної системи

Дотримання вказаних принципів функціонування дозволить підвищити ефективність економічної, екологічної та соціальної діяльності сільськогосподарського підприємства та сприятиме гармонізації зазначених складових для цілей стійкого розвитку. Проте аналіз діяльності сільськогосподарських підприємств Чернівецької області вказує, що заходи які б сприяли стійкому розвитку, або ж не проводяться, або є неефективними, так зокрема виявлено наступні проблеми стійкого розвитку сільськогосподарських підприємств області: *по-перше*, з рекомендованого комплексу інструментів управління стійким розвитком підприємства, які визнані на міжнародному та національному рівнях на підприємствах використовуються лише обмежена кількість, зокрема не здійснюється екологічна сертифікація, екологічний аудит, не використовуються стандарти екологічного менеджменту; *по-друге*, невідповідність організації управління діяльності сільськогосподарського підприємства основам стійкого розвитку; *по-третьє*, відсутнє кадрове забезпечення соціальної та екологічної діяльності підприємств; *по-четверте*, екологічне нормування інтегроване в загальну систему нормування, обліку та аналізу витрат, що не дозволяє оцінити власне екологічну результативність діяльності підприємств; *по-п'яте*, планування соціальної та екологічної діяльності представлене лише розробкою поточних планів капітальних вкладень та заходів направлених на соціальні цілі та зниження негативного впливу на навколишнє середовище; *по-шосте*, відсутнє планування соціальних та екологічних витрат, потреби в основних та оборотних фондах; *по-сьоме*, недостатній рівень інвестиційних вкладень в соціальну та екологічну діяльність підприємств.

Таким чином, можна зробити висновок, що механізм управління економічної соціальною та екологічною діяльністю сільськогосподарського підприємства є застарілим та не забезпечує соціально-еколого-економічної ефективності, яка є пріоритетною в сучасних умовах господарювання.

Зазначені проблеми управління стійким розвитком сільськогосподарських підприємств унеможливають гармонізацію економічної, соціальної та екологічної складової господарської діяльності, й відповідно породжують проблеми облікового характеру, вирішення яких можливе лише за адекватного розуміння значення інформаційного забезпечення в прийнятті управлінських рішень в сфері стійкого розвитку.

Трансформація системи управління не можлива без розвитку її окремих підсистем, а саме системи бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю. Саме зазначені підсистеми формують інформаційне підґрунтя для прийняття ефективних управлінських рішень в сфері стійкого розвитку.

Отже, розглянемо особливості управління стійким розвитком сільськогосподарського підприємства як соціально-еколого-економічної системи та значення в даному процесі бухгалтерського обліку як інформаційної системи, яка забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень в досліджуваній сфері.

Система управління стійким розвитком сільськогосподарського підприємства це не окрема складова діяльності управлінського персоналу, а цілісна система управління, адже включає всі аспекти діяльності підприємства та націлене на їх гармонізацію. Управління стійким розвитком це нова концепція управління яка за умов необхідності вирішення назрілих глобальних проблем соціального характеру (зниження якості життя населення, загострення соціальних конфліктів в суспільстві на основі майнової нерівності), економічного характеру (світова фінансова криза,

зниження ролі держави як регулюючого інституту, у зв'язку з формуванням наднаціональних економічних фігурантів (транснаціональних корпорацій), нерегульованість фінансових спекуляцій на світових фінансових ринках), екологічного характеру (збільшення кількості викидів забруднюючих речовин, формування озонових шарів, зменшення площі суші, погіршення екологічних показників) набуває все більшого значення в економічній науці.

Виходячи з вище сказаного, можна зробити висновок, що для інтегроване управління стійким розвитком сільськогосподарського підприємства полягає в комплексі заходів, щодо гармонізації соціальної, економічної та екологічної складових діяльності, на основі обґрунтованих даних які сформовані інформаційними підсистемами управління. На основі цього пропонуємо виділяти в системі управління діяльністю сільськогосподарського підприємства підсистеми управління екологічною, економічною та соціальною діяльністю. Кожен з зазначених видів діяльності повинен бути нормативно закріпленим внутрішніми регламентами, зокрема пропонуємо, наступне: в установчих документах передбачити, такі види діяльності як екологічна та соціальна; в стратегії діяльності підприємства виділити пріоритетність соціальний та екологічних заходів; поряд з економічною політикою підприємства розробити екологічну та соціальну, які б мали таку ж обов'язковість виконання як і перша.

Соціальна та екологічні цілі та задачі управління стійким розвитком сільськогосподарського підприємства повинні бути реальними, підлягати виміру і оцінці та відповідати екологічній та соціальній політиці.

Екологічна та соціальна політики повинні бути структуровані за цілями та задачами та включати перелік заходів природоохоронного та соціального характеру, включати очікувані результати та контрольні показники; містити обґрунтування необхідних ресурсів, строки виконання, розподіл відповідальності за досягнення зазначених цілей.

В межах кожної діяльності необхідним є організація інформаційного забезпечення, що обумовлює необхідність його організації в межах зазначених видів діяльності. Отже, для організації ефективного управління стійким розвитком сільськогосподарського підприємства необхідно створити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень.

Таким чином, система бухгалтерського обліку, займає вагомe місце в системі управління стійким розвитком сільськогосподарського підприємства, адже виступає засобом відображення операцій, пов'язаних з економічною, соціальною та екологічною діяльністю підприємства та в то же час надає інформацію про дані процеси для прийняття управлінських рішень в сфері стійкого розвитку.

Інформаційна система управління стійким розвитком підприємства являє собою взаємопов'язане функціонування чотирьох складових: планування (бюджетування), бухгалтерський облік, економічний аналіз та внутрішній контроль. В межах кожного з напрямів необхідно виділити складові: економічні, соціальні та екологічні. Розвиток зазначених підсистем в даному напрямі дозволить сформувати комплексну інформаційну систему, яка дозволить приймати оперативні та стратегічні управлінські рішення щодо стійкого розвитку сільськогосподарського підприємства (рис. 3).

Таким чином бухгалтерський облік як інформаційна підсистема управління стійким розвитком підприємства повинен бути організований за видами діяльності (екологічна, соціальна та економічна). Сьогодні існує розбіжність стосовно даного питання, так ряд вчених вважають що екологічний та соціальний облік є окремими підсистемами обліку, а до складу бухгалтерського обліку входять лише фінансовий, управлінський та податковий. Проте вважаємо, що така постановка питання є недоцільною та необґрунтованою, адже бухгалтерський облік є єдиною системою, а об'єкти екологічного та соціального управління включаються до складу об'єктів бухгалтерського обліку. Кожна підсистема бухгалтерського обліку (фінансовий, управлінський та податковий) забезпечують комплексне відображення економічної соціальної та екологічної діяльності підприємства.

Виходячи з цього пропонуємо вживати такі поняття як бухгалтерський облік економічної діяльності, бухгалтерський облік соціальної діяльності та бухгалтерський облік екологічної діяльності, які є взаємопов'язаними а рівень їх гармонізації визначає ефективність стійкого розвитку. Якщо представити підприємство як сукупність керуючою та керованої підсистем то можна прослідкувати наступний інформаційний ланцюг. Операції пов'язані з екологічною та соціальною діяльністю відображаються у вигляді відповідних показників, отриманих з первинних документів та переданих по каналах зв'язку, групуються та узагальнюються в системі бухгалтерського обліку, а надалі використовуються для цілей аналізу господарської діяльності планування та контролю. Ця інформація є базою для прийняття управлінських рішень, які в свою чергу впливають керуючи систему, що призводить до її якісних змін та створення нового інформаційного потоку.

Бухгалтерський облік як складова управління стійким розвитком сільськогосподарського підприємства вимагає залучення методологічного інструментарію як фінансового так і управлінського та податкового обліку. Основними об'єктами бухгалтерського обліку повинні стати економічна, екологічна та соціальна діяльності підприємства. Бухгалтерський облік даних видів діяльності повинен здійснюватися у відповідності з діючим бухгалтерським законодавством. Виходячи з цього основними нормативними актами регулювання бухгалтерського обліку за визначеними видами діяльності є Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS/IFRS), інструкції та накази відповідних державних органів.

Аналізуючи сучасний стан бухгалтерського обліку екологічної та соціальної діяльності на сільськогосподарських підприємства необхідно відзначити, що для вітчизняних підприємств характерна лише початкова стадія характерна розуміння значення такого обліку в системі управління підприємством, а такої діяльності взагалі в системі формування результатів діяльності підприємства в цілому.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запропонована теоретична конструкція, дає повне уявлення про місце бухгалтерського обліку в системі управління стійким розвитком сільськогосподарського підприємства

як соціально-еколого-економічної системи, що є основою для розробки організаційно-методичного управління бухгалтерського обліку даних видів діяльності, зокрема облікової політики як інструмента гармонізації соціально, економічної та екологічної політики підприємства, облікового забезпечення управління стійким розвитком на сонові ідентифікації об'єктів бухгалтерського відображення та його розробки.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Мочалова Л.А. Теоретико-методологические основы управления экологической деятельностью в условиях устойчивого развития: препринт / Л.А. Мочалова, М.Н. Игнатъева. – Екатеринбург: Изд-во ИЭ УрО РАН, 2005

2. *Esty D.C., Winston A.S. Green to Gold: How Smart Companies Use Environmental Strategy to Innovate, Create Value and Build Competitive Advantage.* Yale University Press; October 9, 2006.

КУЛІЙ-ДЕМ'ЯНЮК Юлія Василівна – аспірант кафедри економіки підприємств і соціально-трудових відносин Подільського державного аграрно-технічного університету.

Стаття надійшла до редакції 19.08.11 р.