

*Чем более точна наука, тем больше можно
из нее извлечь точных предсказаний.*

А. Франс

ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВА ТА УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ

УДК 657.01:330.34

JEL Classification: M41; Q56; Q01

МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

Сокіл О. Г.

Виявом концептуальних змін у бухгалтерському обліку є поява його нових видів, а необхідність у виникненні нових концепцій формує якісно відмінний стиль дослідження бухгалтерського обліку як науки.

Здійснено аналіз і порівняння сукупної моделі підприємницьких видів обліку з бухгалтерським обліком сталого розвитку та формування загальної системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємства. Використано такі методи дослідження: порівняння, спостереження, емпіричний, монографічний, дедукції та індукції, узагальнення.

Проаналізовано та зіставлено характеристики фінансового, управлінського, податкового та бухгалтерського обліку сталого розвитку в аспекті поняття, мети, завдання, користувачів інформації, способів відображення, методів, об'єктів тощо. Сформовано систему бухгалтерського обліку сталого розвитку на мікрорівні, що містить стадії первинного накопичення інформації із проходженням спеціальних етапів аналізу й остаточним формуванням звітності сталого розвитку. Систематизовано коло користувачів, зацікавлених в отриманні інформації обліку сталого розвитку для ухвалення релевантних рішень. Розроблено процес еколого-соціального планування у складі програми стратегічного управління сталим розвитком. Запропоновано систему бухгалтерського обліку сталого розвитку, що складається із внутрішньої, загальної та зовнішньої систем взаємодії.

Практична значущість визначених результатів полягає в можливості використання методичних рекомендацій для впровадження та/або вдосконалення системи бухгалтерського обліку сталого розвитку на підприємствах.

Ключові слова: бухгалтерський облік, сталий розвиток, методологія, обліково-аналітичне забезпечення.

МЕТОДОЛОГІЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

Сокол О. Г.

Проявлением концептуальных изменений в бухгалтерском учете становится появление его новых видов, а необходимость в возникновении новых концепций формирует качественно отличный стиль научного исследования бухгалтерского учета как науки.

Проведен анализ и сравнение совокупной модели предпринимательских видов учета с бухгалтерским учетом устойчивого развития и формирования общей системы учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия. Используются следующие методы исследования: сравнение, наблюдение, эмпирический, монографический, дедукции и индукции, обобщения.

Проанализированы и сопоставлены характеристики финансового, управленческого, налогового и бухгалтерского учета устойчивого развития с точки зрения понятия, цели, задачи, пользователей информации, способов отображения, методов, объектов и тому подобное. Сформирована система бухгалтерского учета устойчивого развития на микроуровне, включающая стадии первичного накопления информации с прохождением специальных этапов анализа и окончательным формированием отчетности устойчивого развития. Систематизирован перечень пользователей, заинтересованных в получении информации учета устойчивого развития для принятия релевантных решений. Разработан процесс эколого-социального планирования в составе программы стратегического управления устойчивым развитием. Предложена система бухгалтерского учета устойчивого развития, включающая в себя внутреннюю, общую и внешнюю системы взаимодействия.

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

Ключевые слова: бухгалтерский учет, устойчивое развитие, методология, учетно-аналитическое обеспечение.

THE METHODOLOGY OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF ENTERPRISES

O. Sokil

New conceptual changes in accounting manifest themselves in the appearance of new types of accounting and the need for the emergence of new concepts forms a qualitatively different style of scientific research into accounting as a science. The aggregate model of entrepreneurial types of accounting has been analyzed and compared with the sustainability accounting and formation of a common system of accounting and analytical support for sustainable development of the enterprise. The following research methods have been used: comparison, observation, the empirical method, the monographic method, deduction and induction, the generalization method.

The comparative characteristics of financial, managerial, tax and sustainability accounting have been analyzed in terms of the concept, goal, objective, users of information, mapping techniques, methods, objects etc. The system of sustainability accounting at the micro level has been formed to include the phases of primary accumulation of information that pass through special stages of analysis with the final formation of sustainable development reporting. The list of users who are interested in getting information of sustainability accounting for making relevant decisions has been systematized. The process of environmental and social planning as part of a sustainable development strategic management program has been developed. A system of sustainability accounting has been developed, which includes: internal, common and external systems of interaction.

The practical significance of the research findings is the possibility of using the methodological recommendations for the introduction and/or improvement of the system of sustainability accounting at enterprises.

Keywords: accounting, sustainable development, methodology, accounting and analytical support.

Багато українських і зарубіжних учених та практиків визнали, що нині основними напрямками вдосконалення бухгалтерського обліку слід уважати 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 й методичне забезпечення обліково-аналітичного процесу.

Результатом концептуальних змін у бухгалтерському обліку є поява його нових видів, що зумовлює

опрацювання нових концепцій для формування якісно відмінного стилю дослідження бухгалтерського обліку як науки. Дослідження слід здійснювати з позиції комплексного аналізу відомих концепцій розвитку вітчизняного й зарубіжного бухгалтерського обліку як невід'ємної складової частини системи, що є конструктивними елементами обліково-аналітичної системи та суміжних управлінських і техніко-технологічних систем.

Розгляду сучасних проблем бухгалтерського обліку та сталого розвитку присвячено значну кількість

наукових праць таких вчених, як: О. Ф. Савченко, О. І. Дацій, А. О. Байда, Г. І. Зима, Н. М. Малюга, В. М. Жук, М. С. Пушкар, М. З. Матвійчук, М. В. Корягін, В. В. Євдокимов, М. М. Шигун, Т. Г. Маренич, – які зосереджують увагу на соціально-екологічних викликах, зумовлених сучасним трендом управління сталим розвитком підприємств за допомогою спеціальних інструментів. Разом із тим, на думку автора, наразі актуальним є питання виявлення сучасних трендів і проблемних зон бухгалтерського обліку сталого розвитку та визначення необхідних напрямів змін для стимулювання його інтеграційного процесу.

Головною метою статті є формування загальної системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємства. Не менш важливим є аналіз та порівняння сукупної моделі підприємницьких видів обліку з бухгалтерським обліком сталого розвитку.

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

Зокрема, О. Ф. Савченко, О. І. Дацій, А. О. Байда, Г. І. Зима визначають екологічні витрати як витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності; вони відрізняються від інших витрат підприємства й залежать від сфери його діяльності та ступеня впливу на навколишнє природне середовище [1, с. 19]. Це твердження наголошує на виключенні екологічних витрат з економічного аналізу з використанням традиційних інструментів обліку. Отже, головним інструментом поєднання та способом відображення звичайних операційних, соціальних та екологічних витрат є бухгалтерський облік сталого розвитку як самостійний напрям

бухгалтерського обліку організації. Концепцію обліку сталого розвитку визначають його принципи, функції, цілі та завдання.

Значний внесок у розвиток методології бухгалтерського обліку та його періодизацію внесла Н. М. Малюга, виділивши п'ять парадигм бухгалтерського обліку (проста натуральна бухгалтерія, камеральна бухгалтерія, проста монетарна бухгалтерія, подвійна статична бухгалтерія, подвійна динамічна бухгалтерія) та запропонувавши шосту парадигму бухгалтерського обліку – подвійну інформаційну динаміку [2, с. 19].

В. М. Жук доповнює сьомим рівнем побудову системи обліку за новою парадигмою, що має орієнтуватися на забезпечення комфорту в разі обов'язкового ведення обліку різними суб'єктами господарювання. До того ж вибір форми обліку та звітності має проходити за критерієм внеску суб'єкта у створення валового національного продукту й не зашкоджати як ефективному бізнесу, так і державному (галузевому) управлінню [3, 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 аспекті галузевого управління, а й менеджменту на мікрорівні. Таким новим видом обліку є бухгалтерський облік сталого розвитку.

Метою бухгалтерського обліку сталого розвитку є координація екологічної, соціальної та економічної складової частини бізнесу, позначення можливих екологічних, соціальних ризиків і ускладнень, визначення шляхів їхнього подолання. Автором наведено порівняння фінансового, управлінського, податкового та бухгалтерського видів обліку сталого розвитку (таблиця).

Таблиця

Порівняльна характеристика податкового, фінансового, управлінського та бухгалтерського обліку сталого розвитку (розроблено автором на основі [4; 5; 6])
[Comparative characteristics of tax, financial, management and sustainability accounting
 (developed by the author based [4; 5; 6])]

Ознаки	Види обліку			
	Бухгалтерський облік			Податковий облік
	фінансовий облік	управлінський облік	облік сталого розвитку	
1	2	3	4	5
Поняття	Облік наявності та руху грошових коштів, фінансових ресурсів	Система збирання, реєстрації, узагальнення та подання інформації про господарську діяльність організації для здійснення планування, контролю й управління цією діяльністю	Система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання інформації про екологічно-соціальний стан та заходи підприємства, що дозволяють установити баланс між задоволенням соціальних потреб і захистом інтересів майбутніх поколінь, включно з потребою в безпечному та здоровому довкіллі	Система узагальнення інформації для визначення податкової бази

Закінчення таблиці

1	2	3	4	5
Мета	Формування достовірної інформації для складання фінансової звітності, здійснення контролю та виявлення резервів	Інформаційне забезпечення діяльності організації та зовнішнього оточення для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень	Координація екологічної, соціальної й економічної складової частини бізнесу, позначення можливих екологічних, соціальних ризиків та ускладнень, визначення шляхів їхнього подолання	Формування повної й достовірної інформації про порядок обліку, із метою оподаткування та контролю за правильністю, повнотою і своєчасністю нарахування та сплати до бюджету податків
Основне завдання	Збирання інформації для аналізу діяльності підприємства та його фінансового стану	Збирання інформації для оперативного та стратегічного планування й управління діяльністю підприємства	Збирання та реєстрація інформації для оцінювання еколого-соціальних витрат і зобов'язань	Збирання інформації для розрахунку податків і зборів
Користувачі інформації	Зовнішні користувачі: податкові інспекції, кредитні установи, постачальники, покупці, інвестори тощо	Управлінський персонал організації	Зовнішні та внутрішні користувачі	Зовнішні та внутрішні користувачі
Способи відображення облікової інформації	Подвійний запис	Використання елементів, методів бухгалтерського обліку необов'язкове. Використовують методи кількісного оцінювання	Суцільний, безперервний і документальний облік у натуральних та вартісних показниках	Формування величини доходів і витрат, відповідно до вимог документів системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності
Свобода вибору методів ведення обліку	Обмежений загальноприйнятими принципами ведення бухгалтерського обліку	Обмежень немає, окрім вартості, що зіставляють із 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 загалом	Структурні підрозділи, центри відповідальності та інші позиції	Природоохоронна й соціальна діяльність організації, витрати та зобов'язання	Дані первинних документів, згрупованих, відповідно до Податкового кодексу України
Основні звіти	Баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух грошових коштів	Різноманітні звіти за внутрішніми підрозділами, 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	Достовірний, документально підтверджений	Допускають наближене й еталонне оцінювання	Достовірний, документально підтверджений	Достовірний, документально підтверджений
Обов'язковість ведення обліку	Ведення обліку обов'язкове	Не обов'язковий, вводять 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 бухгалтерського 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 встановлено правилами підприємства	Відсутній	Податковий кодекс України

Екологічні й соціальні проблеми впливають на операційну діяльність підприємств, їхній фінансовий стан і формування інформації фінансової звітності підприємства. Дані управлінського обліку призначено для ке-

рівників підприємства, менеджерів різного рівня повноважень і відповідальності.

Бухгалтерський облік сталого розвитку дозволяє оцінити вплив еколого-соціальних чинників і скласти

бухгалтерську екологічну та соціальну звітність установленої форми, орієнтованої на зовнішніх і внутрішніх користувачів. Ця інформація доступна власникам, кредиторам, інвесторам, податковим органам, органам державної влади, громадськості тощо.

Бухгалтерський облік сталого розвитку, як і фінансовий, має 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", дію якого поширено на всі організації, що знаходяться на території України. Збирання й аналіз інформації на вимогу управлінського персоналу вважають доцільними та виправданими, якщо її цінність перевищує витрати на її отримання.

Фінансовий облік охоплює всі господарські операції підприємства, але це облік фактичних дій, прогностичні величини бухгалтерський облік не містить. Управлінський облік є складовою частиною системи управління підприємством, призначення якого полягає у формуванні інформації для ухвалення оптимальних управлінських рішень у процесі здійснення: контролю за ефективністю поточної діяльності організації; планування стратегії й тактики здійснення комерційної діяльності, оптимізації використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства; вимірювання та оцінювання ефективності господарювання, виявлення рівня рентабельності окремих видів продукції; спрямування впливу на хід виробництва й реалізації, із метою ухвалення ефективних управлінських рішень [7, с. 304].

Ведення фінансового й бухгалтерського обліку сталого розвитку має бути підпорядковано відповідним нормативним документам уряду України й органів, яким надано право регулювати бухгалтерський облік. За порушення методології фінансового обліку передбачено адміністративну та кримінальну відповідальність.

Методологію управлінського обліку не регламентовано державними органами, облік ведуть за правилами, установленими безпосередньо організацією, зважаючи на специфіку її діяльності, особливості ухвалення рішень або вирішення завдань.

Принципу подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках дотримуються під час ведення фінансового обліку. Для управлінського обліку використання цього правила не є обов'язковим.

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

Наведені види обліку різняться не лише за змістом, але й періодичністю та термінами подання звітності. У бухгалтерському обліку сталого розвитку, як і фінансовому обліку, звітність може бути складено за підсумком за місяць, квартал, рік. Час її надання – через декілька днів, тижнів, місяців від моменту закінчення

звітного періоду. В управлінському обліку періодичність подання відповідних даних щоденна, тижнева, місячна.

Інформація фінансового обліку характеризує фактичні результати господарських операцій за попередній період за принципом "як це було". Дані управлінського обліку орієнтовано на правило "як це має бути" і контроль за виконанням ухваленого рішення. Об'єктивна інформація обліку сталого розвитку є основою висновку про негативний вплив на навколишнє та соціальне середовище кожного суб'єкта господарювання.

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

Таким чином, бухгалтерський облік сталого розвитку на мікрорівні має такий вигляд (рис. 1):

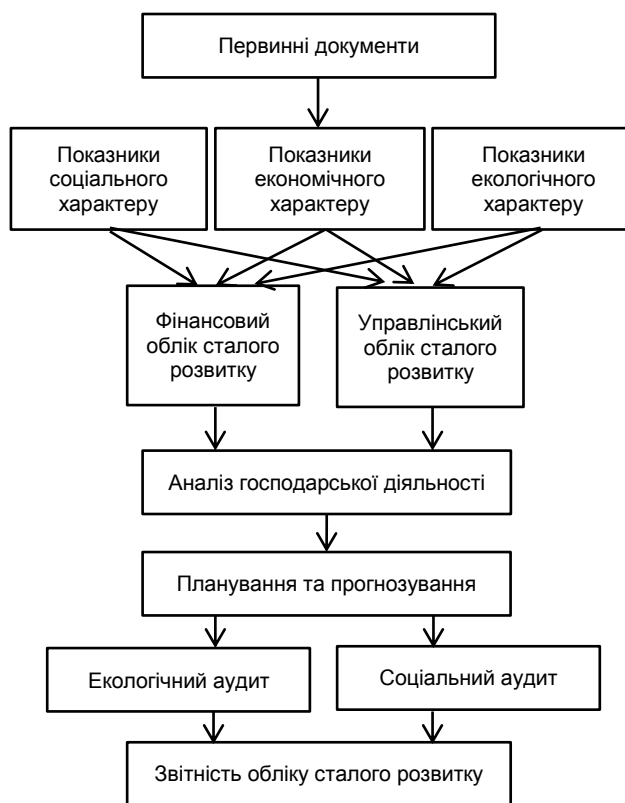


Рис. 1. Бухгалтерський облік сталого розвитку на макрорівні
[Sustainability accounting at the macrolevel]

Бухгалтерський облік сталого розвитку на мікрорівні слід розглядати як сегментарну складову частину бухгалтерського обліку, що є науково обґрунтованою системою суцільного й безперервного спостереження, оцінювання, систематизації та узагальнення інформації про соціально-екологічні процеси, що виникають у результаті діяльності суб'єкта господарювання.

Його мета полягає у створенні та постійному оновленні інформаційної моделі, що дозволяє на основі системи відповідних показників якнайбільш повно й об'єктивно оцінити зміст природоохоронної та соціальної діяльності підприємства за звітний період і в динаміці виявляти вплив соціально-екологічних процесів на фінансово-економічні перспективи функціонування підприємства. Конкретні напрями визначають із врахуванням інтересів користувачів інформації (рис. 2).

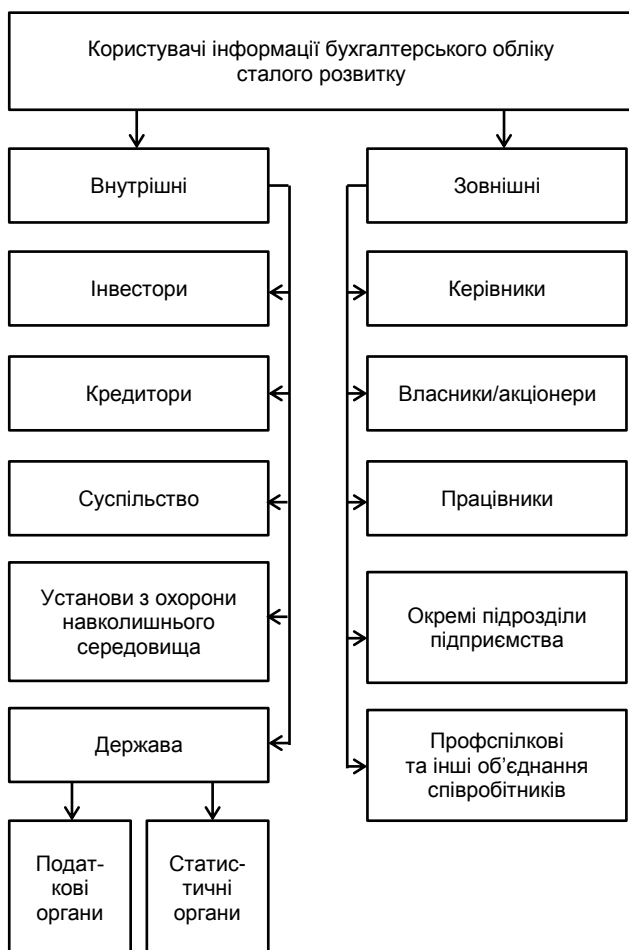


Рис. 2. Користувачі інформації бухгалтерського обліку сталого розвитку [Users of sustainability accounting information]

Інвестори для ухвалення рішень повинні мати в розпорядженні інформацію про екологічні заходи, що дозволить їм зіставити екологічний ризик утрати

інвестицій із можливим доходом від укладеного капіталу. Державні органи потребують результатів екологічного й соціального обліку для обґрунтування ставок екологічних і соціальних податків, узагальнення інформації про вплив господарської діяльності на стан природного середовища й соціуму в регіонах, контролю за дотриманням природоохоронного та соціального законодавства. Банківські установи повинні мати в розпорядженні інформацію про екологічне становище кредитованого підприємства та ймовірне збільшення шкідливих викидів, унаслідок діяльності.

Можна зробити висновок про необхідність у виявленні та правильному розподілі витрат природоохоронної та соціальної діяльності для визначення вартості продукції й обґрунтування інвестиційних рішень на реальних витратах і вигодах. Водночас підприємства дістають певні переваги в конкурентній боротьбі, якщо дотримуються принципів та етики соціально відповідального бізнесу.

Внутрішні користувачі (керівництво та служби підприємства) оперують набагато більшою інформаційною базою, що надано як системою управлінського, так і фінансового обліку сталого розвитку, проте доступ до нього обмежений та залежить від ієрархічного рівня, повноважень і відповідальності менеджера.

Відмінною рисою бухгалтерського обліку сталого розвитку є його здатність до саморегулювання, за якої пріоритет віддають внутрішнім потребам.

Виходячи з можливостей обліку екологічних і соціальних витрат, доцільно акцентувати увагу на організації облікових процедур зовнішніх і внутрішніх витрат. Нині основну діяльність у сфері екологічного й соціального обліку має бути зосереджено в межах удосконалення системи розподілу витрат на охорону природного середовища та соціальну забезпеченість працівників усередині підприємства. Отже, проблема формування оптимальної для калькуляції й аналізу системи витрат на навколишнє та соціальне середовище залишається актуальною.

Аналізуючи сучасний стан екологічного й соціального обліку в Україні, можна зазначити, що для українських підприємств характерна початкова стадія первинного накопичення знань та методик, у якій методика розрахунку прибутку залишається без урахування всіх екологічних і соціальних складових частин. Проте і в цьому випадку діє ряд чинників, що сприяють екологізації виробництва, пов'язаних із певними обмеженнями та тиском споживачів, які віддають перевагу екологічно безпечній продукції. Відтак, успішна діяльність підприємства багато в чому залежить від дотримання параметрів, що істотно актуалізує необхідність у використанні адекватних управлінських інструментів, складовою частиною яких і є управлінський облік сталого розвитку.

Важливою функцією бухгалтерського обліку сталого розвитку є екологічне й соціальне планування, процес якого показаний на рис. 3.

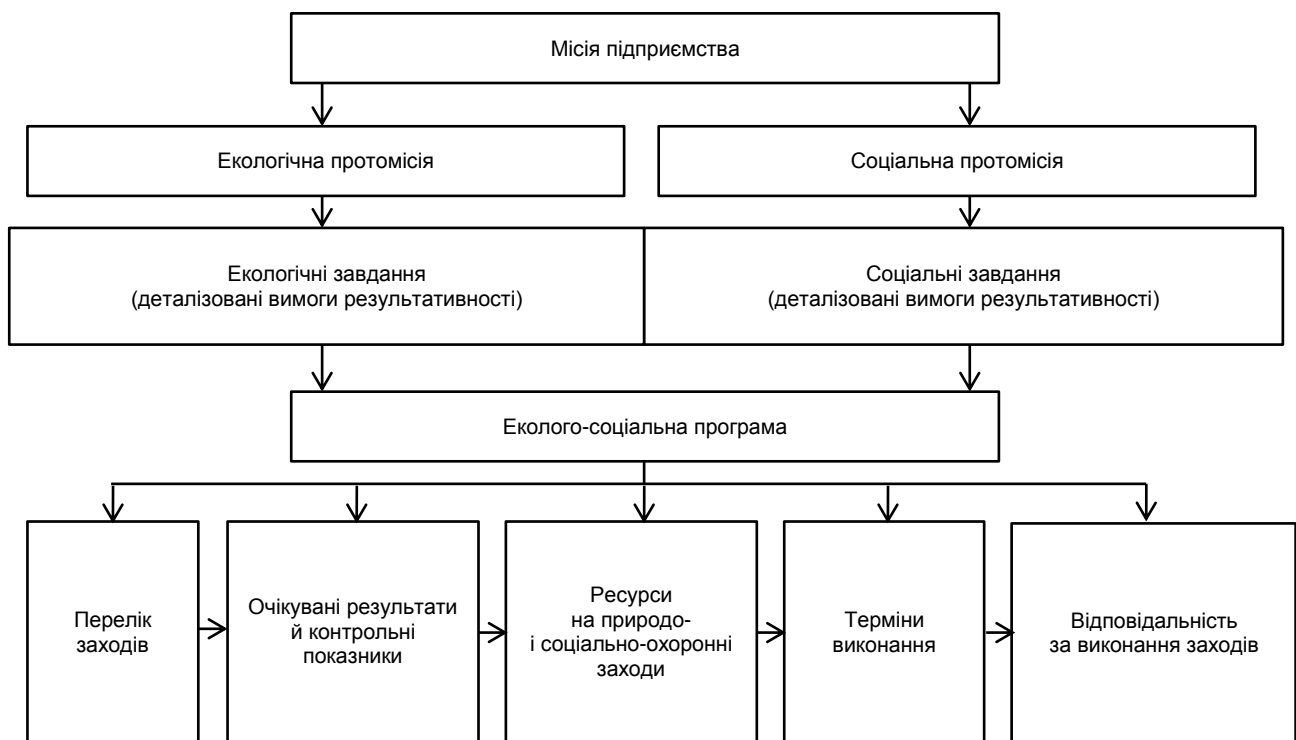


Рис. 3. Процес еколого-соціального планування на мікрорівні
[The process of environmental and social planning at the microlevel]

Підприємство має розробити й задекларувати екологічну та соціальну програми з виділенням мети, завдань, функцій, рівнів відповідальності тощо. Цілі й завдання мають бути визначені та 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 оточення. Організація має розробити, упровадити й підтримувати програму досягнення своїх еколого-соціальних цілей і завдань, відповідно до місії та протомісії підприємства, що містить:

- перелік заходів;
- очікувані результати та контрольні показники;
- необхідні ресурси;
- терміни виконання завдань;
- розподіл відповідальності за досягнення цілей і завдань;
- контроль за виконанням програми.

Мету мають визначати на довгостроковий період планування від трьох років і більше. З іншого боку, періоди досягнення соціальних цілей не мають перевищувати таких термінів, як: місяць, квартал, півріччя та рік. Екологічні цілі мають бути екологічно значущими із врахуванням дії підприємств на довкілля та пріоритетних екологічних аспектів.

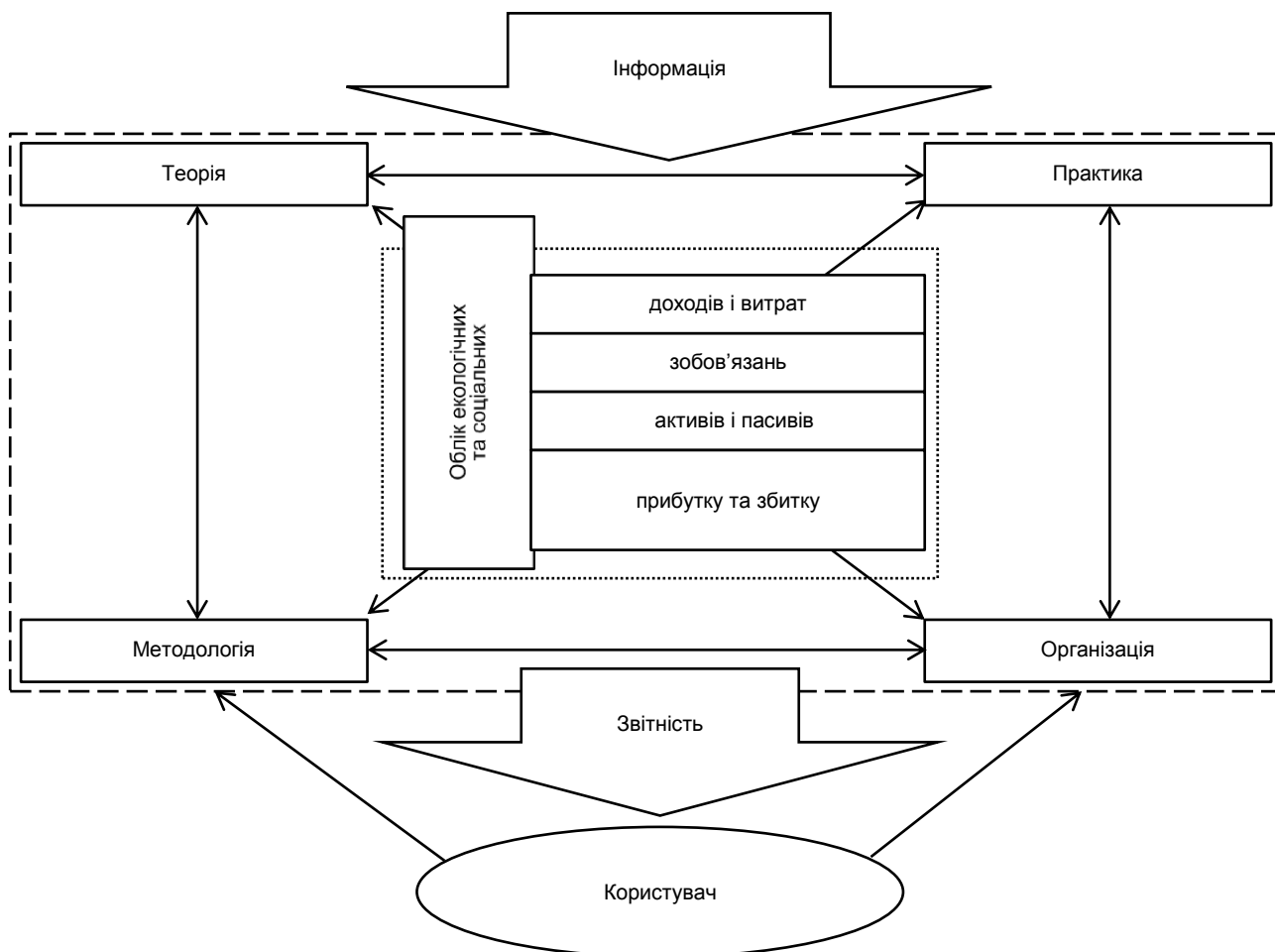
Розроблення еколого-соціальних завдань у межах генеральної стратегії підприємства мають погоджувати із загальноорганізаційними цілями та доручати підроз-

ділам, що у своїй діяльності стикаються (мають справу) із проблемою охорони довкілля. Результативність виконання завдань оцінюють не тільки за роботою підрозділу, але й ситуацією по підприємству загалом.

Останнім часом вище керівництво та менеджери середньої ланки виявляють усе більшу зацікавленість до впровадження екологічного й соціального обліку. Але існують певні труднощі, пов'язані як із розумінням сутності та можливостей нової інформаційної системи, так і її організацією.

Як свідчить практика, система бухгалтерського обліку на підприємстві має містити три основних складових частини: облік витрат і зобов'язань, облік активів і вигод та, урешті-решт, звітність, яка підтверджує сталий розвиток підприємства.

Незважаючи на те що більшість науковців схильється до розгляду бухгалтерського обліку як системи, кожен із 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 та зовнішніх зв'язків [7, с. 16]. Ураховуючи історичні та запропоновані такими науковцями, як: В. М. Жук, В. В. Євдокимов, М. М. Шигун, Т. Г. Маренич [9 – 12], – варіанти процесу формування системи бухгалтерського обліку та сучасних трансформацій у ній, як головні складові частини системи бухгалтерського обліку стало розглядати теоретичну, методологічну, практичну й організаційну (рис. 4).



Умовні позначення:

..... Межі внутрішньої системи бухгалтерського обліку сталого розвитку

----- Межі загальної системи бухгалтерського обліку сталого розвитку

→ Зворотний зв'язок із системою

↔ Взаємозв'язок та вплив елементів системи

Рис. 4. **Складові частини системи бухгалтерського обліку сталого розвитку**
[The components of sustainability accounting development]

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

Внутрішня підсистема бухгалтерського обліку сталого розвитку декларує конкретні правила та процедури з відображення інформації, пов'язаної із соціальною й екологічною діяльністю підприємства. До того ж на формування цієї підсистеми мають повний і безпосередній вплив усі складові частини загальної підсистеми:

- методологія – розроблення конкретних завдань, принципів, методів та прийомів бухгалтерського обліку сталого розвитку;
- теорія – формування теоретичної бази розуміння та визначення концептуальних основ бухгалтерського обліку сталого розвитку;
- організація – сукупність адаптованих і найліпших методик та правил відображення інформації для кон-

кретного підприємства з урахуванням вимог користувачів;

- практика – безпосереднє ведення бухгалтерського обліку сталого розвитку, що спирається на наявну 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" [12, с. 65].

Загальна складова частина системи бухгалтерського обліку сталого розвитку поєднує інформацію, що надходить у вигляді облікових даних чи документів, яка за допомогою внутрішніх і загальних складових частин трансформується в такий зовнішній елемент системи –

звітність, яка охоплює соціальну й екологічну сутність діяльності. Користувачі після аналізу звітної інформації формують остаточне уявлення не тільки про господарсько-фінансовий стан підприємства, а й про виконання підприємницьких зобов'язань перед соціальним та екологічним середовищем. З огляду на свою компетенцію, користувачі мають право впливати на загальну та внутрішню систему бухгалтерського обліку сталого розвитку.

Принципи екологічного й соціального обліку поширюють у всьому світі за поданням Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності. Відсутність національних стандартів обліку екологічної інформації спричинило розроблення відповідних рекомендацій для бухгалтерів з описом інформації, що надають у звітності для відображення у вартісному виразі реального впливу підприємства на зовнішнє середовище. До того ж було зазначено, що екологічний і соціальний облік є рушійною силою сталого розвитку підприємства. Його інформація має відображати відношення суб'єкта господарювання до охорони навколишнього середовища (екологічного та соціального), а також вплив витрат, ризиків і зобов'язань, пов'язаних із використанням природних та соціальних ресурсів на фінансовий стан підприємства.

Виділення визначальної підсистеми – звітності, обумовлює необхідність і можливість сформулювати її визначення як звітності, що складається на основі даних екологічного й соціального обліку, із метою задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів в ухваленні відповідних рішень.

Після опрацювання концепції бухгалтерського обліку сталого розвитку можна стверджувати про необхідність у розробленні методології з визначенням цілей, завдань, предмета, об'єкта, методів, функцій та ключових аспектів, що й буде становити мету подальших досліджень.

Література: 1. Екологічні витрати: проблеми права, обліку та оподаткування / О. Ф. Савченко, О. І. Дасій, А. О. Байда, Г. І. Зима // Економіка і держава. – 2015. – № 5. – С. 11–19. 2. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи : наукова доповідь. [Текст] / Н. М. Малюга ; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 84 с. 3. Жук В. М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку / В. М. Жук // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси" : зб. наук. праць. – Луцьк : ЛНТУ, 2009. – Вип. 6 (24), ч. 1. – С. 148–159. 4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрана. (Дата доступу 23.03.2017) 5. Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2002. – 157 с. 6. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖІТІ, 2005. – 640 с.

7. Матвійчук М. З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві / М. З. Матвійчук // Інноваційна економіка. – 2013. – № 6 (44). – С. 299–305. 8. Корягін М. В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку [Текст] : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2015. – 239 с. 9. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія / В. М. Жук. – Київ : ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2012. – 454 с. 10. Євдокимов В. В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / В. В. Євдокимов ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2005. – 21 с. 11. Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія : монографія / М. М. Шигун. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – 632 с. 12. Маренич Т. Г. Моделювання системи бухгалтерського обліку / М. Г. Маренич // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства. Економічні науки. – 2013. – Вип. 137. – С. 29–37. 13. Рамазанов С. К. Проблема сталого розвитку й інтегральна модель еколого-економічного управління в умовах глобальних криз / С. К. Рамазанов // Економіка розвитку. – 2016. – № 2 (78). – С. 63–72.

References: 1. *Ekolohichni vytraty: problemy prava, obliku ta opodatkuvannia* [Environmental costs: issues of law, accounting and taxation] / O. F. Savchenko, O. I. Datsii, A. O. Baida, H. I. Zyma // *Ekonomika i derzhava*. – 2015. – No. 5. – P. 11–19. 2. *Maliuha N. M. Kontsepsiia rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini: teoroetyko-metodolohichni osnovy : naukova dopovid* [The concept of accounting in Ukraine: theoretical and methodological foundations : scientific report] / N. M. Maliuha ; Zhytomyr State Technological University. – Zhytomyr : ZhDTU, 2006. – 84 p. 3. *Zhuk V. M. Paradyhma bukhhalterskoho obliku ekonomiky harmoniinoho rozvytku* [The paradigm of accounting in the harmonious development of the economy] / V. M. Zhuk // *Ekonomichni nauky. Seriiia "Oblik i finansy"* : zb. nauk. prats. – Lutsk : LNTU – 2009. – Issue 6 (24), part 1. – P. 148–159. 4. *Podatkovi kodeks Ukraini* [Electronic resource]. – Access mode : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Title from the screen. (Access date Mar 23, 2017) 5. *Pushkar M. S. Filosofiia obliku* / M. S. Pushkar. – Ternopil : Kart-Blansh, 2002. – 157 p. 6. *Butynets F. F. Teoriia bukhhalterskoho obliku* / F. F. Butynets. – Zhytomyr : ZhITI, 2005. – 640 p. 7. *Matviichuk M. Z. Teoretychni aspekty funktsionuvannia upravlinskoho obliku na pidpriemstvi* [The theoretical aspects of management accounting in the company] / M. Z. Matviichuk // *Innovatsiina ekonomika*. – 2013. – No. 6 (44). – P. 299–305. 8. *Koriahin M. V. Kontseptualnyi rozvytok metodolohii bukhhalterskoho obliku : monohrafiia* [Conceptual development of the accounting methodology : monograph] / M. V. Koriahin, P. O. Kutsik. – Lviv : LKA, 2015. – 239 p. 9. *Zhuk V. M. Bukhhalterskyi oblik: shliakhi vyreshennia problem praktyky i nauky : monohrafiia* [Accounting: solutions to the problems of science and practice : monograph] / V. M. Zhuk. – Kuiv : NNTs "Instytut ahrarnoi ekonomiky", 2012. – 454 p. 10. *Yevdokymov V. V. Modeliuvannia systemy bukhhalterskoho obliku: teoriia i praktyka zastosuvannia : avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk.* : spets. 08.06.04 "Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt" / V. V. Yevdokymov ; Derzh. akad. statystyky, obliku ta audytu Drzhkomstatu Ukrainy. – Kyiv, 2005. – 21 p. 11. *Shyahun M. M. Rozvytok modeliuvannia systemy bukhhalterskoho obliku: teoriia i metodolohiia : monohrafiia* [Development of modelling

accounting: theory and methodology : monograph] / M. M. Shyhun. – Zhytomyr : ZhDTU, 2009. – 632 p. 12. Marenych T. H. *Modeliuvannia systemy bukhhalterskoho obliku* [Modelling an accounting system] / M. H. Marenych // *Visnyk Kharkivskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu silskoho hospodarstva. Ekonomichni nauky*. – 2013. – Issue 137. – P. 29–37. 13. Ramazanov S. K. *Problema staloho rozvytku i intehralna model ekoloho-ekonomichnoho upravlinnia v umovakh hlobalnykh kryz* [The problem of sustainable development and an integrated environmental and economic model of management in global crises] / S. K. Ramazanov // *Ekonomika rozvytku*. – 2016. – No. 2 (78). – P. 63–72.

Інформація про автора

Сокил Олег Григорійович – канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і оподаткування Таврійського державного агротехнологічного університету (просп. Б. Хмельницького, 18, м. Мелітополь, Запорізька обл., Україна, 72310, e-mail: sokil.oleg@yandex.ru).

Інформація об авторе

Сокол Олег Григорьевич – канд. экон. наук, доцент кафедры учета и налогообложения Таврического государственного агротехнологического университета (просп. Б. Хмельницкого, 18, г. Мелитополь, Запорожская обл., Украина, 72310, e-mail: sokil.oleg@yandex.ru).

Information about the author

O. Sokil – PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting and Taxation Department of Tavriia State Agrotechnological University (18 B. Khmelnytskyi Ave., Melitopol, Zaporizhzhia region, Ukraine, 72310, e-mail: sokil.oleg@yandex.ru).

*Стаття надійшла до ред.
03.05.2017 р.*

УДК 338.5

JEL Classification: G32; F65; H2

DEVELOPMENT OF TRANSFER PRICING RISK MANAGEMENT IN COMPANIES

A. Melnyk

A significant part of world trade is conducted within intrafirm trade on the basis of transfer prices, which results in arising risks of transfer pricing. Their effective management is difficult due to the lack of their identification, classification, measures to reduce them and misunderstanding by company executives of the need to manage them. In addition, constantly growing competition level, unstable market conditions, toughening transfer pricing regulation calls for new approaches to reducing intracompany costs in the transfer pricing process.

The need to manage transfer pricing risks has been substantiated by the author, their main types have been identified and their classification has been presented based on periodicity, occurrence scope, predictability criteria. Tax, currency, reputational, legal and other risks, their sources of occurrence have been analyzed. Growing impact on reputational and tax transfer pricing risks on companies' activities has been shown. Considering the practical experience, subtypes of tax risks, based on a company's asset, has been identified; features of high-level tax-risk operations have been systematized. Measures reducing transfer pricing most frequent risks at the tactical and operational levels of management have been developed. Advantages, disadvantages and peculiarities of advance price agreements have been highlighted; two directions for transfer pricing documentation development have been presented: to be submitted to tax authorities and for internal accounting.

The mechanism of transfer pricing risk management has been formed. In its context the essence of information database development has been studied, methodical approaches to the risk significance valuation have been presented, responsibility distribution principles have been proposed. Application of this mechanism allows improving the efficiency of transfer pricing risk management, reducing its costs and increasing companies' competitiveness.