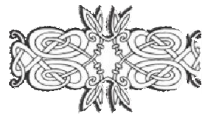


ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ, РОЗВИТОК ПІД
ВПЛИВОМ ЕКОНОМІЧНИХ
ТЕОРІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН



ACCOUNTING THEORIES, THE
DEVELOPMENT INFLUENCED BY
ECONOMIC THEORIES AND
INSTITUTIONAL CHANGES

УДК 657.01:330.34

JEL Classification M41, Q56, M14, Q01.

Сокіл Олег

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування
Таврійський державний агротехнологічний університет
м. Мелітополь, Україна
E-mail: sokil.oleg@yandex.ru

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК СТАЛОГО РОЗВИТКУ, ЯК НОВИЙ ЗАСІБ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Анотація

Вступ. *Тема сталого розвитку уперше з'явилася і активно почала обговорюватися у 70-80х роках ХХ століття. Сталий розвиток світової спільноти і конкретно кожної країни безпосередньо залежить від правильного обліку факторів сталого розвитку. Проте, це питання на сьогодні є таким, що не досить опрацьовано в розрізі комплексу соціального і екологічного обліку, що в результаті і є варіантом обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку.*

Методи. *Використано методи: спостереження, порівняння, емпіричний метод, монографічний метод, індукції та дедуції, метод узагальнення, абстрактно-логічний метод для теоретичних узагальнень і формулювання висновків та наукового осмислення.*

Результати. *На основі проведених досліджень встановлено, що поняття соціального та екологічного обліку не набули в Україні логічної завершеності у вигляді комплексно сформованих систем знань. Визначено, що не достатньо досліджено симбіоз даних видів обліку у такому комплексі, як бухгалтерський облік сталого розвитку. Незважаючи на це, після дослідження наукових і нормативних джерел уточнено поняття соціального і екологічного обліку сталого розвитку та сформовано визначення і модель нового для України виду обліку: «бухгалтерський облік сталого розвитку».*

Перспективи. *Подальшим кроком майбутніх досліджень є формування концепції та методології бухгалтерського обліку сталого розвитку з визначенням та встановленням його принципів, методів, функцій, цілі та задачі.*

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

Вступ. *Існуючі варіанти узагальнення теорії і практики в області формування обліково-аналітичного забезпечення корпоративної соціальної і екологічної звітності, управління соціальною і екологічною діяльністю дозволили зробити висновок про те, що назріла потреба в дослідженні і розробці нових методичних підходів до організації спеціального виду обліку, який охоплюватиме соціальний і екологічний облік. Разом з цим виникає необхідність у визначенні його місця в системі видів обліку, у вивченні і проектуванні цільової зміни структури контролінгу для виконання функції формування обліково-аналітичного забезпечення.*

На сьогодні в Україні відсутні значні системні дослідження, відносно визначення ролі комплексу екологічного і соціального обліку в забезпеченні стійкого розвитку суб'єктів господарювання. У обліково-економічній теорії і практиці України система екологічного і соціального обліку ще не придбали остаточного осмислення і логічної завершеності у вигляді комплексно сформованої методології бухгалтерського обліку стійкого розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поняття «Соціальна відповідальність», «соціальний облік» знайшли відображення в працях зарубіжних учених М. Фрідмана, П. Друкера, Т. Бредгарда, Ф. Котлера і багатьох інших. Деякі західні учені виділяють окремий вид бухгалтерського обліку — соціальний облік. До них зокрема належать Стоун Д., Хитчинг К., Соколов Я.В., Захарова ТБ., Алигаджиева Е.М., Мэтьюс М. Р., Перера М.Х.Б. Соціальне значення бухгалтерського обліку, як науки, досліджували українські учені-обліковці: Бутинець Ф.Ф., Мизиковський Е.А., Дерій В. А., Амеліна А.О., Секіріна Н.В., Левицька С.О., Герасименко О., Левицька С. О., Богданова Ж.А., Гейер Е.С., Сопко В. В., Мних Є.В. та ін.

Значний вклад вивчення та становлення екологічного обліку відображений в працях таких вітчизняних учених: Пелиньо Л.М., Лінь В.С., Колівешко О.М., Вороновська О.В., Бондар О., Білявський Г., Саталкін Ю., Пилипчук М., Лізогуб Р.П., Сахно Л.А., Кірсанова Т.О., Кірсанова Є.В., Лук'янихін В.О. та ін. Розробці концепцій і понять екологічного обліку присвячені праці таких відомих зарубіжних учених-економістів : Шальтеггер С., Бюрріт Р., Стінсон К., Ільчова О.В., Таранічева О.В., Супрунова Є.О., Рудських І.А., Балашова О.В., Кожушана О.С., Рубанова Н.М. Чепракова Т.М. Саннікова І.Н., Шавкунова Н.А. і інших.

Мета. Проаналізувати теоретичні основи становлення понять соціальний і екологічний облік, сформувати модель і дати визначення симбіозу соціального і екологічного обліку у вигляді нової системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку.

Методологія дослідження. Відповідно до мети використано методи дослідження: спостереження, порівняння, емпіричний метод, монографічний метод, індукції та дедукції, метод узагальнення при моніторингу позицій науковців щодо дефініції понять «соціальний облік», «екологічний облік»; абстрактно-логічний метод для теоретичних узагальнень і формулювання висновків, наукового осмислення трактування «бухгалтерського обліку сталого розвитку».

Результати. Теоретичне становлення обліку сталого розвитку ми почнемо з розкладання цієї категорії на два види обліку: соціального і екологічного. Розглянемо становлення соціального обліку в зарубіжній і вітчизняній літературі.

Соціальний облік — відносно новий напрям в бухгалтерському обліку, точне визначення якому вже існуючими дослідженнями знайти складно. Значною мірою це пояснюється тим, що будь-яка спроба введення соціального обліку до діяльності організації на соціальне оточення придбаває політичний відтінок. У найзагальніших рисах соціальний облік припускає надання відомостей про кадри, продукцію і послуги і орієнтований на запобігання або скорочення соціальної сталості. Іноді термін соціальний облік трактують ширше, при цьому метою його ставиться визначення витрат, які несе суспільство у зв'язку з діяльністю організацій приватного сектора [1, с. 264].

При проведенні аналізу джерел, відносно суті поняття соціального обліку, було виявлено, що існує ряд критерій, який характеризує соціальний облік (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення бухгалтерського соціального обліку за різними точками зору*

Автор	Визначення категорії
Левицька С.О. [2]	Відображення фактів господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства з урахуванням еколого-економічного забезпечення їх реалізації
Дерій В.А. [3, с. 98]	це перманентний процес формування і надання користувачам інформації про економічний, екологічний, соціальний стан підприємства з метою залучення нових інвесторів та покращення внутрішнього клімату

Продовження табл. 1

Амеліна А.О., Секіріна Н.В. [4]	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.
Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. [5, с. 614]	передбачає надання інформації про кадри, продукцію та послуги і орієнтований на недопущення або скорочення масштабів забруднення навколишнього середовища
Соколов Я.В. [1, с. 230]	Це не якийсь самостійний вид рахівництва, а, швидше, розширення меж традиційного бухгалтерського обліку. Він представлений двома напрямками. Перше і найважливіше пов'язане з необхідністю збільшення складу показників бухгалтерської звітності на користь усе зростаючих вимог користувачів. Другий напрям концентрує увагу на обліку соціальних витрат.
Гейер Е.С. [6, с.345]	Облік витрат, яких суспільство зазнає у зв'язку з діяльністю організацій приватного сектору
Алигаджиева Е.М. [7, с. 18.]	При дотриманні вимоги якості звітності має на увазі безперервне удосконалення методів віддзеркалення соціальної діяльності
Герасименко О. [8, с. 41]	На макrorівні 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.
Захарова ТВ. [9, с. 91]	Формування повної і достовірної інформації про результати соціальної політики компанії.
Богданова Ж.А., [10, с. 296]	Це новий напрям в обліку, що розширює межі традиційного обліку, сприяє регулюванню економіки, і що є інформаційною системою для ухвалення управлінських рішень відносно впливу діяльності підприємства на суспільство.

* складено автором

Дослідження наукових доробок різних українських і зарубіжних авторів виявило, що деякі автори ставлять соціальний облік, як окремих самостійний вид обліку (Богданова Ж.А., [10, с. 296], Левицька С. О. [2]), як систему що є підрозділом бухгалтерського обліку підприємства (Соколов Я.В. [5, с. 230], Герасименко О. [8, с. 41]), як метод чи процес обліку (Амеліна А.О., Секіріна Н.В. [4], Дерій В.А. [3, с. 98]). Такі науковці, як Левицька С.О., Дерій В.А., Амеліна А.О., Секіріна Н.В., Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. ставлять соціальний облік в один ряд з екологічним обліком. З даним ототожненням ми не згодні, і тому постає необхідність уточнити поняття соціального обліку, а також визначити його точне місце серед всіх інструментів та засобів організації діяльності підприємства сталого розвитку.

Соціальний облік включає: 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, що фінансуються суспільством з використанням фінансових і нефінансових показників, непіддатливих грошовій оцінці, але що мають великий громадський резонанс); 4) облік соціальних показників (довгострокова нефінансова кількісна соціально-статистична оцінка); 5) громадський облік (спроби побудувати облік в глобальних масштабах), який зв'яже усі види соціального обліку.

Мизиковский Е.А. ототожнює соціальний та екологічний облік, розуміючи одне і те саме: "соціальний (соціально-направлений) облік — напрям в бухгалтерському обліку, який показує міру дії діяльності організації на довкілля [11, с. 42]. З даним твердженням ми абсолютно не згодні. Найближче, на нашу думку, підійшов до визначення соціального обліку український професор Бутинець Ф.Ф.: "мета соціально-орієнтованого бухгалтерського обліку — створити інформаційну

систему, яка дозволяє будь-який факт господарського життя підприємства зіставити з соціальними потребами суспільства" [12, с. 179].

Визнання соціального обліку як окремого виду в системі бухгалтерського обліку проблема нова і така, що ще не доопрацьована в українській бухгалтерській науці. З одного боку існують явні передумови необхідності його появи, до яких відноситься факт корпоративної соціальної звітності, з іншого — можливість використання для тих же цілей арсеналу бухгалтерського обліку.

Зараз соціальний облік може виступати не окремим видом обліку, а, швидше, розширенням меж обліку сталого розвитку. Це розширення повинне бути представлене двома напрямками. Перше — пов'язано з необхідністю збільшення складу показників бухгалтерської звітності на користь користувачів. Друге — 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.

Розглядаючи, як, головну мету нашого дослідження визначення обліку сталого розвитку, звернемося до вивчення іншої його сторони — екологічного обліку.

Останніми роками не лише підвищується "вага" екологічного обліку в загальній системі обліку і звітності підприємств, але і розширюється круг його користувачів. Так, згідно 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 тому числі по компенсації збитку від аварійного забруднення середовища) в розділі "Обговорення і аналіз фінансового положення і результатів діяльності керівництва". Аналогічні підходи застосовується і Комісіями з цінних паперів низки інших країн. Метою усіх цих рекомендацій є забезпечення того, щоб користувачі фінансових звітів мали достатню інформацію для ухвалення продуманих рішень [13, с. 65]

У науковій літературі для характеристики обліку процесів накопичення інформації про навколишнє екологічне середовище використовуються поняття "екологічний облік", "екологічний облік на підприємстві", "бухгалтерський екологічний облік". Проте визначення у нормативних документах цих понять в Україні відсутнє. Не досягнуто єдності щодо визначення цього поняття і серед вітчизняних та закордонних дослідників, що не сприяє належному виокремленню обліку екологічної діяльності в системі обліку сталого розвитку підприємств. Визначення понять, які характеризують процес накопичення інформації про навколишнє середовище, в тому числі у господарюючих суб'єктів, за різними джерелами наведено в табл. 2.

Таблиця 2

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

Автор	Визначення категорії
Шальтеггер С., Бюрріт Р. [14, с. 11]	Екологічний облік — система, що включає монетарні аспекти екологічної складової бухгалтерського обліку, які допомагають менеджерам приймати рішення.
Пелиньо Л.М. [15, 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.
Лень В.С., Колівешко О.М. [16, с. 228]	Екологічний облік — процес розпізнавання, оцінювання і передачі екологічної інформації, що дає можливість користувачам такої інформації компетентно приймати рішення і формувати судження. Ця категорія охоплює формування облікової (бухгалтерської) та необлікової інформації про стан, динаміку зовнішнього природного середовища та вплив на нього природних факторів та всієї діяльності людини на глобальному, національному та регіональному рівнях.

Продовження табл. 2

Вороновська О.В. [17, с. 199]	Екологічний облік — це 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
Парламентська асамблея [18],	Екологічний облік — система, яка може використовуватися для виявлення, організації, регулювання та подання даних і інформації про стан навколишнього середовища в натуральних і вартісних показниках.
Таранічева О.В. [19]	Екологічний облік — це система, яка повинна використовуватися для виявлення, організації, регулювання та подання даних і інформації про стан навколишнього середовища в натуральних і вартісних показниках.
Супрунова Є.О., Рудських І.А., Балашова О.В. [20]	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.
Лень В.С. [21]	Екологічний облік — процес розпізнавання, оцінки і передачі екологічної інформації, що дає можливість користувачам такої інформації компетентно приймати рішення і формувати судження.
Англо-російський економічний словник [22]	Екологічний облік — це 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 (рівень шкоди, заподіяної фірмою навколишнього середовища у процесі своєї діяльності) і складання відповідної звітності.
Кожухова О.С. [23]	Екологічний облік є самостійним напрямком бухгалтерського обліку та його широке впровадження дозволить на рівні підприємств-природокористувачів активізувати практичну природоохоронну діяльність і здійснити інформаційний супровід екологічного контролю.
Лізогуб Р.П.[24]	Екологічний облік на підприємстві — це система виявлення, виміру, реєстрації, нагромадження, 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.
Сахно Л.А. [25, с. 91]	Екологічний облік на підприємстві — це система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки і підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства у сфері природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для ухвалення оптимальних рішень.
Кірсанова Т.О., Кірсанова Є.В., Лук'янихін В.О. [26, с. 75]	Екологічний облік на підприємстві — система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації щодо діяльності підприємства у сфері природокористування і охорони навколишнього середовища з метою обґрунтування управлінських рішень.
Ільчова О.В. [27, с. 28]	Бухгалтерський екологічний облік — система збору, реєстрації та узагальнення інформації, яка забезпечить можливість виявлення, оцінки, планування та прогнозування, контролю й аналізу екологічних витрат та екологічних зобов'язань.
Рубанова Н.М. [28, с. 10]	Бухгалтерський екологічний облік — це 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.
Чепракова Т.М. [29, с. 11]	Бухгалтерський екологічний облік — це процес збору, реєстрації, узагальнення й відбиття інформації про природоохоронні витрати, природні активи й результати діяльності господарюючих суб'єктів з метою керування й визначення їхнього сукупного потенціалу.
Саннікова І.Н., Шавкунова Н.А. [30]	Бухгалтерський екологічний облік — систематичний і документально оформлений процес одержання й обробки даних екологічного характеру з метою керування й дотримання законодавства.

* складено автором

Цей досвід дослідження екологічного обліку заслуговує на особливу увагу. Об'єм 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 і віддзеркалення їх в економіко-екологічних показниках, можна виділити принцип зміни поглядів до цієї проблеми, обумовлений національним станом економік України, Росії і інших країн Європи. Інтеграція екологічних показників в систему національного обліку в економічно розвинених країнах припускає обчислення ВВП, скоректованого на негативні зміни в довкіллі і виснаження природних ресурсів. Підсумкова оцінка ВВП в Україні не відбиває наслідку виробництва, пов'язаного з дією на довкілля. Це ставить питання про перегляд деяких економічних концепцій і показників у напрямі їх екологізації, і розвитку досліджень, які враховували б витрати і прибутки, пов'язані з охороною довкілля і отримання повнішої інформації про природні активи.

Учені по-різному розуміють різні терміни, такі як екологічний облік, екологічні витрати і тому подібне. Досі відсутнє єдине розуміння змісту екологічних витрат і об'єктів їх обліку. У зв'язку з цим постає необхідність у визначенні української термінології в області екологічного обліку, автентичній відповідній англомовній термінології. Проведення дослідження забезпечить уточнення понятійного апарату і поліпшення в розумінні і застосуванні основних понять.

Розглянемо змістовну сторону різних видів екологічного обліку, проаналізуємо існуючі визначення (табл. 1) і дамо їм формулювання, адекватні вимогам теперішнього часу.

Узагальнюючи вже існуючі визначення постає можливість виділити, що екологічний облік можна представити як впорядковану систему збору, реєстрації і 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.

С. Шальтеггер і Р. Бюрріт [31] у 2000 році розробили загальну систему екологічного обліку, яка базувалася на попередніх дослідженнях [32]. Екологічний облік сприяє отриманню управлінської і фінансової інформації про природоохоронну діяльність підприємства і є обов'язковою умовою переходу до сталого розвитку, що має на увазі здійснення господарської діяльності таким чином, що стан довкілля у кінці звітного періоду залишається як мінімум таким же, 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, Лізоуб Р.П. [24] та Сахно Л.А. [25, с. 91] встановили найбільш вдалі визначення екологічного обліку, які можна об'єднати у наступне: екологічний облік на підприємстві — це система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки і 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 і інформації про стан довкілля в натуральних і вартісних показниках.

Заснована на тих же принципах, що і усі системи обліку, система екологічного обліку дає об'єктивну картину стану і динаміки природної спадщини, взаємодії між економікою і довкіллям і витрат на профілактичні заходи, охорону довкілля і відшкодування екологічного збитку.

Таким чином, екологічний облік є найважливішим інструментом реалізації концепції сталого розвитку, тобто такого розвитку, який не знищує ресурси, необхідні для життя і розвитку майбутніх поколінь на Землі.

Слід зазначити, що само поняття екологічного обліку ще не придбало логічної завершеності

у вигляді комплексно сформованої системи знань. Поза сумнівом, він повинен стати складовою частиною бухгалтерського обліку.

При вивченні теоретичних основ становлення та визначення соціального і екологічного обліку постає можливість узагальнити та сформуванати загальну модель обліку сталого розвитку (рис. 1).

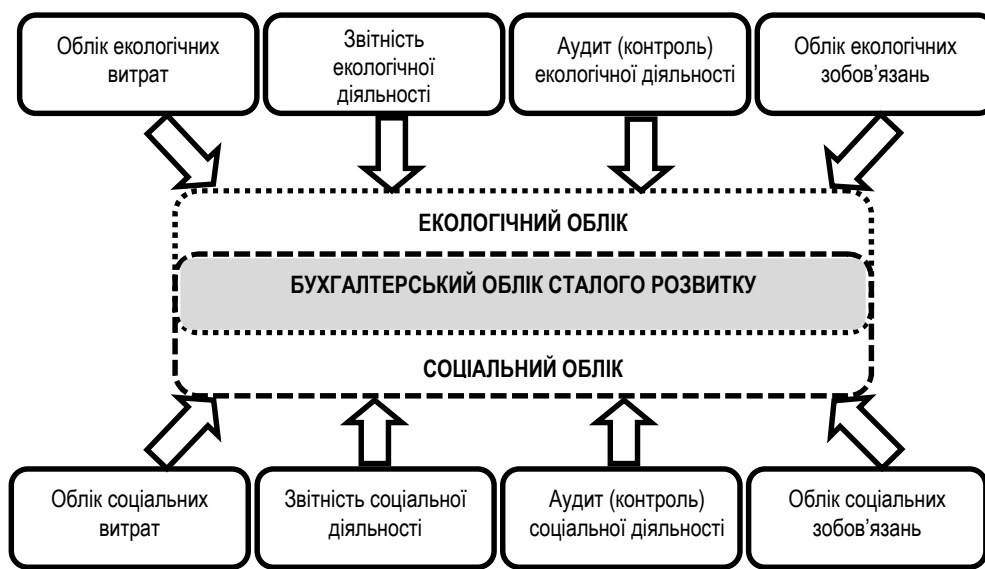


Рис. 1. Модель бухгалтерського обліку сталого розвитку*

** розроблено автором*

Отже, основними складовими або методами соціального і 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 (в тому числі 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 по:

- інвестиціям в соціальну і екологічну діяльність;
- загальновиробничим соціально-екологічним витратам, що мають вплив на фінансовий результат;

- витратам на наукові дослідження та управління соціальною і екологічною діяльністю;
- витратам, пов'язаними з ліквідаціями наслідків втрат;
- добровільний сплаті або відшкодуванню за рішенням суду;
- фінансовим дослідом еколого-соціальних заходів майбутніх періодів.

Аудит та контроль інформації соціально-екологічної діяльності включає наступне:

- 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 середовища та соціальних стандартів.

- виконання супутніх послуг екологічного та соціального аудиту.

Облік зобов'язань по відновленню навколишнього середовища та дотримання соціальних стандартів включає:

- планові витрати на екологічне і соціальне забезпечення поточної діяльності.
- планові витрати по поточним проектам соціального і екологічного направлення.
- вірогідні витрати на ліквідацію наслідків екологічних катастроф та соціальної деградації.
- обов'язкові платежі до спеціальних соціальних і екологічних фондів.
- витрати на участь в програмах екологічного оздоровлення та соціального розвитку територій.
- судові витрати екологічного і соціального характеру.
- витрати на формування сприятливої екологічної і соціальної репутації.

Висновки і перспективи. На основі проведених досліджень наукових пропозицій та висновків вітчизняних та закордонних науковців можна визначити, що соціальний облік — це складова система обліку сталого розвитку, що відповідає за акумулювання та передачу соціально-приналежної інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень, щодо управління та поліпшення сталого розвитку підприємства.

На наш погляд, найбільш вдалим визначенням бухгалтерського екологічного обліку відповідно до реалій сьогодення представляється наступним: екологічний облік — це складова система обліку сталого розвитку, що відповідає за акумулювання та передачу екологічно-приналежної інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень, щодо управління та поліпшення сталого розвитку підприємства, при цьому ця процедура дозволяє ідентифікувати екологічні витрати та зобов'язання протягом нормального циклу виробництва для прийняття рішень, що призведуть до зменшення негативного впливу на навколишнє середовище, отримуючи при цьому позитивний економічний ефект.

Таким чином, варто відмітити, що поняття соціальний облік та екологічний облік не набули в Україні логічної завершеності у вигляді комплексно сформованих систем знань. Відповідно і мало досліджено симбіоз даних видів обліку у такому комплексі, як бухгалтерський облік сталого розвитку. Незважаючи на це, після дослідження наукових і нормативних джерел перед нами постає можливість сформулювати визначення нового для України виду обліку: «бухгалтерський облік 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 довкіллі та фінансово-економічним розвитком підприємства.

Подальшим кроком нашого дослідження постає формування концепції бухгалтерського обліку сталого розвитку з визначенням та встановленням його принципів, методів, функцій, цілі та задачі.

Список використаних джерел

1. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учебник [перевод с англ. под ред. Соколова Я.В., Смирновой И.А]. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
2. Левицька С.О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи*

- становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 255-262. Доступно також з мережі Інтернет: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_36. (дата звернення 28.02.2017 р.).
3. Дерій В.А. Облікowi та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2014. №2. С. 95-103. Доступно також з мережі Інтернет : <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/2326.pdf> (дата звернення 28.02.2017 р.).
4. Амеліна А.О., Сєкіріна Н.В. Сучасний стан та напрямки розвитку соціоорієнтованого обліку в Україні. Матеріали міжн. конференції «Modern problems and ways of their solution in science, transport, production and education 2013» 18-29 червня 2013 р. SWORD. Доступно також з мережі Інтернет : <http://www.sword.com.ua/konfer31/505.pdf>. (дата звернення: 28.02.2017р.).
5. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. Москва : Финансы и статистика, 2004. 272 с.
6. Гейер Е.С. Вплив видів обліку на методологію визначення фінансового результату *Вестник ДонНУЕТ. Серія: Экономические науки*. Донецк: ДонНУЕТ, 2010. № 3 (47). С. 342-349
7. Алигаджиева Е.М. Эколого-социальный учет и анализ корпоративной отчетности в условиях МСФО : автореф. дис. ... канд. эконом. наук : 08.00.12. Орел : [б.и.], 2010. 24 с.
8. Герасименко О. Соціальний облік та нефінансова звітність як інструменти реалізації соціальної відповідальності. *Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Економіка*. 2012. № 137. С. 39-42.
9. Захарова Т.В., Камысовская С.В. Институциональные аспекты формирования социальной отчетности: российский и международный подход. *Вести. Ин-та дружбы народов Кавказа «Теория экономики и управления народным хозяйством» - Экономические науки*. 2011. № 4 (20). С. 84-92.
10. Богданова Ж.А. Развитие социального учета: определение основных понятий. *Научно-виробничий журнал «Інноваційна економіка»*. 2013. № 7 (45). С. 293-296.
11. Мизиковский Е.А. Теория бухгалтерского учёта: учебник. Київ: Економість, 2002. 400 с.
12. Бутынец Ф.Ф. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: монография / [Ф.Ф. Бутынец и др.]; под общей ред. Ф.Ф. Бутынца. Житомир: ЖГТУ, 2008. 484 с.
13. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учёт и финансовый анализ: подготовительный курс: Пер. с англ. Ю. А. Огибина и др. / Под общ. ред. Б. С. Лисовика и М. Б. Ярцева. Спб.: АОЗТ «Литера плюс», 1994. 272с.
14. Schaltegger Stefan, Burritt Roger, (2000). Environmental Management Accounting - Overview and Main Approaches. Center for Sustainability Management (CSM) Lueneburg and Canberra. 23 p.
15. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля. *Науковий вісник національного лісотехнічного університету України: Зб. наук.-техн. пр. Львів: НЛТУУ, 2008. Вип. 18.2. С. 70-75.*
16. Лень В.С., Колівешко О.М. Екологічний облік: поняття та зміст. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія облік, контроль та аудит: теоретико-методологічний аспект*. 2014. № 2 (74), С. 223-229.
17. Вороновська О.В. Сутність і розвиток екологічного обліку. *Галицький економічний вісник*. 2011. №2(31). С.195-200.
18. Документы Парламентской Ассамблеи Совета Европы. Об экологическом учете как инструменте устойчивого развития URL: http://www.coe.int/t/r/parliamentary_assembly/%5Brussian_documents%5D/%5B2004%5D/%5BParis_2004%5D/Rec.1653-Rus.asp (дата звернення 27.11.2017р.)
19. Тараничева О. В. Экологические затраты промышленных предприятий. *Инновационное развитие экономики России: новый этап*. URL : nauch/sc_article/2012/04/Taranicheva.shtml. (дата звернення: 25.11.2017).
20. Супрунова Е. А., Рудских И. А., Балашова О. В. Развитие экологического учета в условиях экологизации производства. URL: imek-kmm.ru/.../aa209252449c93744325e79f0c446971.doc.html (дата звернення 25.02.2017р.)
21. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика : навч. посіб. Вид. 4-те. Тернопіль : Навчальна книга – Богдан, 2012. 744 с
22. Англо-русский экономический словарь [Электронный ресурс]. URL: http://economy_en_ru.academic.ru/22562. (дата звернення 01.03.2017р.).
23. Кожухова О. С. Экологический учет и экологический контроллинг: взаимосвязь и интеграция. *Управление экономическими системами: электронный научный журнал*. URL:

<http://www.uecs.ru/ekonomikaprirodopolzovaniyz/item/1165-2012-03-26-11-23-42> (дата звернення 01.03.2017р.).

24. Лізогуб Р.П. Удосконалення інформаційної складової планування та управління екологічними витратами. IV Міжнародна научно-практична конференція "Качество экономического развития: глобальные и локальные аспекты" (24–25 мая 2012 г.). Режим доступа : http://www.confcontact.com/2012_05_25/2_lizogub.php. (дата звернення 01.03.2017р.).

25. Сахно Л. А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 1. С. 89–92.

26. Кирсанова Т. А., Кирсанова Е. В., Лукьянихин В. А. Экологический контроллинг – инструмент екоменеджмента; под ред. В. А. Лукьянихина. Сумы : Зоцацький вал, 2004. 222 с.

27. Ильичева Е. В. Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности : автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Орел : ГОУ ВПО "Орловский государственный технический университет", 2010. 48 с.

28. Рубанова Н. Н. Экологический учет на предприятиях промышленности строительных материалов : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ставрополь, 2005. 17 с.

29. Чепракова Т. Н. Бухгалтерский экологический учет в системе управления организациями АПК (на примере отраслей растениеводства Ставропольского края) : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ставрополь, 2006. 17 с.

30. 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 01.03.2017р.).

31. Schaltegger, S., & Burritt, R. (2000). Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice. URL: <http://books.google.co.in/books>. (дата звернення 21.02.2017р.).

32. Schaltegger, S. and Stinson, C. (1994): Issues and Research Opportunities in Environmental Accounting. Discussion paper 9124; Basel: Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum.

Sokil Oleg

Ph.D. in Economics, Associate Professor

Accounting and Taxation Department

Tavria State Agrotechnological University, Melitopol, Ukraine

E-mail: sokil.oleg@yandex.ru

SUSTAINABILITY ACCOUNTING AS A NEW FORM OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT

Abstract

Introduction. The theme of sustainable development first appeared and began actively discussed in 70-80th years of twentieth century. Sustainable development of the international community and specifically of each country depends on the proper accounting for sustainable development. However, this question now is not quite worked out in the context of complex social and environmental accounting, and in the result is the option of accounting and analytical support of sustainable development.

Methods. The following methods are used in the article: observation, comparison, empirical method, monographic method of induction and deduction, the method of synthesis, abstract and logical method for theoretical generalizations and drawing conclusions and scientific understanding.

Results. On the basis of the conducted studies it is found that the concept of social and environmental accounting in Ukraine has not received logical completion of a complex existing knowledge systems. It was determined the symbiosis of these types of accounting, as sustainable accounting, was not researched enough before. Nevertheless, the concept of sustainable development of social and environmental accounting is clarified after scientific research and regulatory sources and the definition of a new model of Ukrainian accounting "Sustainability Accounting" is formed.

Discussion. The next step for future research is to develop the concept and accounting methodology of sustainable development with the definition.

Keywords: sustainable development, social accounting, environmental accounting, accounting of sustainable development

References

1. Matthews M.R., Perera M.H.B. (1999) *Teoriya buhgalterskogo ucheta uchebnik* [Theory of accounting: textbook]. (Ya.V. Sokolov, I.A. Smirnova trans). Moscow : UNITI.
2. Levyc'ka S.O. (2014). Social'nyj oblik: metodychnyj pidhid ta organizacijne zabezpechennja [Social accounting, methodical approach and organizational support] *Management and business in Ukraine: stages of development and problems*. 797, 255-262
3. Derij V.A. (2014). Oblikovi ta analitychni komponenty nefinansovoї zvitnosti ta 'h rol' v ekonomichnij systemi. [Accounting and analytical components of the financial statements and their role in the economic system] *Proceedings of Disclaimers VNAU. Series: Economics*. 2, 95-103
4. Amelina A., Syekirina N.V. (June 2013). *Suchasnyj stan ta naprjamky rozvytku socioorijentovanogo obliku v Ukraїni. [The current state and direction of socioorijentovanoho registered in Ukraine]* Materials Int. Conference «Modern problems and ways of their solution in science, transport, production and education 2013». <http://www.sworld.com.ua/konfer31/505.pdf>
5. Sokolov Ja.V. (2004). *Ystoryja buhgalterskogo ucheta: Uchebnyk*. [History of accounting: Textbook.] Moscow : Fynansi y statystyka.
6. Gejjer E.S. (2010). Vplyv vydiv obliku na metodologiju vyznachennja finansovogo rezul'tatu [The impact on the types of accounting methodology for determining financial results] *Journal DonNUET. Series: Economic Science*, 3(37), 342-349.
7. Aligadzhieva, E.M. (2010) *Jekologo-social'nyj uchet i analiz korporativnoj otchetnosti v uslovijah MSFO* [Environmental and social analysis of the accounting and corporate reporting under IFRS] (Unpublished candidate dissertation). Russian University of Peoples' Friendship. Orel.
8. Gerasimenko O. (2012). Social'nyj oblik ta nefinansova zvitnist' jak instrumenti realizacii social'noi vidpovidal'nosti [Social accounting and reporting non-financial instruments as implementing social responsibility] *Bulletin of Kyiv National University n.a. Taras Shevchenko. Economy*, 137, 39-42.
9. Zaharova, T.V., Kamysovskaja, S.V. (2011). Institucional'nye aspekty formirovanija social'noj otchetnosti: rossijskij i mezhdunarodnyj podhod [Institutional aspects of the formation of social reporting: Russian and international approach] *Theory of Economics and Management of National Economy*, 4(20), 84-92.
10. Bogdanova, Zh.A. (2013). Razvitie social'nogo ucheta: opredelenie osnovnyh ponjatij [The development of social accounting: the definition of the basic concepts] *Scientific Production Journal "Innovative Economy"*, 7(45), 293-296.
11. Mizikovskij, E.A. (2002). *Teoriya buhgalterskogo uchjota: uchebnik* [Theory of accounting: a textbook]. Kiyv : Economist.
12. Butynec, F.F. (Ed.). (2008). *Buhgalterskij uchet, kontrol' i analiz: social'nye orientiry: Rezul'taty nauchnyh issledovaniy problem buhgalterskogo ucheta i kontrolja Zhitomirskoj nauchnoj buhgalterskoj shkoly* [Accounting, control and analysis: social orientation: The results of problems research of accounting and control of Zhytomyr scientific accounting school]. Zhytomyr : ZHSTU.
13. Stoun, D., Hitching, K. (1994). *Buhgalterskij uchjot i finansovyj analiz: podgotovitel'nyj kurs* [Accounting and financial analysis: a preparatory course] (Ju. A. Ogibina trans) St.Peterburg : Litera Plus.
14. Schaltegger Stefan, Burritt Roger, (2000) *Environmental Management Accounting - Overview and Main Approaches*. Center for Sustainability Management (CSM) Lueneburg and Canberra.
15. Pelin'o, L.M. (2008). Misce ekologichnogo obliku v suchasnij systemi buhgalters'kogo obliku ta jogo vazhlyve znachennja v sferi ohoroni dovkillja [Place of environmental accounting in modern accounting system and its importance in the field of environmental protection]. *Scientific Bulletin of National Forestry University of Ukraine*, 18.2, 70-75.
16. Len' V.S., Koliveshko, O.M. (2014). Ekologichnij oblik: ponjattja ta zmist [Environmental accounting: the concept and content]. *Journal of Chernihiv State Technological University. A series of accounting, control and audit: theoretical and methodological aspects*. 2(74), 223-229.
17. Voronov'ska, O.V. (2011). Sutnist' i rozvitok ekologichnogo obliku [The essence and the development of environmental accounting]. *Galician Economic Journal*. 2(31), 195-200.
18. Documents of the Parliamentary Assembly of the Council of Europe. On environmental accounting as a tool for sustainable development. Retrieved from http://www.coe.int/t/r/parliamentary_assembly/%5Brussian_documents%5D/%5B2004%5D/%5BParis_2004%5D/Rec.1653-Rus.asp
19. Taranicheva, O.V. (2012). Jekologicheskie zatraty promyshlennyh predpriyatij [Environmental costs of industrial enterprises]. The innovative development of Russian economy: a new stage, Retrieved from

nauch/sc_article/2012/04/Taranicheva.shtml.

20. Suprunova, E.A. Razvitie jekologicheskogo ucheta v uslovijah jekologizacii proizvodstva [Development of environmental accounting in a cleaner production] Retrieved from imek-kmm.ru/.../aa209252449c93744325e79f0c446971.doc.html.

21. Len', V.S. (2012). *Buhgalters'kij oblik v Ukraïni. Osnovi ta praktika* [Accounting in Ukraine. Fundamentals and Practice]. Ternopil. Navchalna Kniga.

22. The English-Russian Dictionary of Economics. Retrieved from http://economy_en_ru.academic.ru/22562.

23. Kozhuhova, O.S. (2012). Jekologicheskij uchet i jekologicheskij kontrolling: vzaimosvjaz' i integracija [Environmental accounting and environmental controlling: the interconnection and integration]. *Economic systems management: an electronic scientific journal*. Retrieved from <http://www.uecs.ru/ekonomikaprirodopolzovaniyz/item/1165-2012-03-26-11-23-42>

24. Lizogub, R.P. (May 2012). *Udoskonalennja informacijnoi skladovoi planuvannja ta upravlinnja ekologichnimi vitratami* [Improving the information component of environmental planning and management costs]. IV International scientific-practical conference "Quality of economic development: global and local aspects". Retrieved from http://www.confcontact.com/2012_05_25/2_lizogub.php

25. Sahnо, L.A. (2009). Ekologichnij oblik i audit v reformuvanni tradicijnoi sistemi obliku na pidpriemstvi [Environmental accounting and auditing reform the traditional system of accounting in the company]. *Accounting and Finance AIC*. 1, 89-92.

26. Kirsanova, T.A., Kirsanova, E.V, Luk'janihin V.A. (Ed.). (2004). *Jekologicheskij kontrolling – instrument ekomenedzhmenta* [Environmental Controlling - tool eko-management]. Symi : Kozac'kij val.

27. Il'icheva, E.V. (2010). *Jekologicheskij uchet v uslovijah realizacii politiki jekologicheskoi sbalansirovannosti* [Environmental accounting in the conditions of implementation of the environmental policy of balance]. (Unpublished doctoral dissertation). Orel State Technical University. Orel.

28. Rubanova, N. N. (2005). *Jekologicheskij uchet na predprijatijah promyslennosti stroitel'nyh materialov* [Environmental accounting at the enterprises of the building materials industry]. (Unpublished candidate dissertation). Stavropol State Technical University. Stavropol.

29. Cheprakova, T.N. (2006) *Buhgalterskij jekologicheskij uchet v sisteme upravlennja organizacijami APK (na primere otraslej rastenievodstva Stavropol'skogo kraja)* [Environmental accounting in agribusiness organizations management system (for example, sectors of the Stavropol Territory crop)]. (Unpublished candidate dissertation). Stavropol State Technical University. Stavropol.

30. Sannikova, I.N. (2009). Na puti k buhgalterskomu jekologicheskomu uchetu i otchetnosti [On the way to the Balance Environmental Accounting and Reporting]. *International accounting*. 3, Retrieved from <http://www.lawmix.ru/bux/32193>.

31. Schaltegger, S., & Burritt, R. (2000). *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice*. Retrieved from <http://books.google.co.in/books>.

32. Schaltegger, S. and Stinson, C. (1994): Issues and Research Opportunities in Environmental Accounting. Discussion paper; Basel: *Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum*.

