

Міністерство освіти і науки України  
Сумський державний університет  
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»  
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

### КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

На тему «ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ  
СТАЛИМ РОЗВИТКОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ »

Виконав студент 2 курсу, групи ОП.м-91а  
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
Мартишко Марія Сергіївна  
Керівник: к.е.н., ст. викладач Овчарова Н.В.

Суми - 2020 рік

## РЕФЕРАТ

кваліфікаційної роботи на тему:

### «ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СТАЛИМ РОЗВИТКОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ»

студентки Мартишко Марії Сергіївни

В умовах поглиблення ринкових відносин існує необхідність у формуванні обґрунтованої системи обліково-аналітичного забезпечення, яке є важливим інструментом оцінки економічної ефективності аграрного виробництва і всієї системи господарювання. Тому виникає потреба у вдосконаленні технології його формування, визначенні нових об'єктів обліку, внесенні коректив до генерування традиційних інформаційних масивів та істотного підвищення оперативності обліку й аналізу.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів формування обліково-аналітичного забезпечення на підприємствах сільськогосподарської галузі та розроблення рекомендацій щодо удосконалення процесу його генерування з метою прийняття управлінських рішень.

Об'єктом дослідження є процес формування обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарських підприємств.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методологічних та прикладних засад формування обліково-аналітичного забезпечення, як інформаційної системи для зацікавлених осіб з метою прийняття раціональних та перспективних управлінських рішень.

Основний науковий результат роботи полягає у такому: розроблено механізм удосконалення організації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку в сільськогосподарській галузі; запропоновано алгоритм формування обліково-аналітичного забезпечення щодо сталого розвитку сільськогосподарських підприємств; удосконалено структуру аналітичних

рахунків для накопичення аналітичної інформації в частині екологічного обліку; запропоновано підвищення аналітичного забезпечення шляхом використання збалансованої системи показників.

Одержані результати можуть бути використані для подальших досліджень щодо вдосконалення технології формування обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарських підприємств.

Результати апробації основних положень кваліфікаційної магістерської роботи розглядалися на VII Міжнародній науково-практичній конференції «Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки» в публікації «( м. Луцьк, 3 жовтня 2020 року), та на V Всеукраїнській науково-практичній on-line конференції «Проблеми та перспективи розвитку фінансово-кредитної системи України» (м. Суми, 2020 р.).

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, облік, контроль, аналіз, сільське господарство, сталий розвиток.

Для досягнення поставленої мети та завдання були використані такі загальнонаукові методи: індукція, дедукція, аналіз, синтез, конкретизація; методичні прийоми: вибірка, порівняння, узагальнення.

Інформаційною базою кваліфікаційної роботи є результати наукових досліджень вітчизняних та зарубіжних учених, матеріали фахових видань та науково-практичних конференцій, нормативно-правові документи з регулювання обліку на сільськогосподарських підприємствах, офіційні статистичні дані функціонування сільськогосподарської галузі, матеріали власних досліджень.

Зміст кваліфікаційної випускної роботи викладено на 82 сторінках, зокрема список використаних джерел із 57 найменувань, розміщений на 8 сторінках. Робота містить 2 таблиці, 19 рисунків, а також 11 додатків, розміщених на 13 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2020 рік.

Рік захисту роботи – 2020 рік.

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ .....	10
1.1. Обліково-аналітичне забезпечення: поняття, завдання та призначення .....	10
1.2. Визначення сталого розвитку в контексті формування ОАЗ сільськогосподарських підприємств .....	17
РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СТАЛИМ РОЗВИТКОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ .....	25
2.1. Аналіз стану сільськогосподарської галузі в Україні .....	25
2.2. Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення в сільськогосподарській галузі .....	32
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СТАЛИМ РОЗВИТКОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ .....	42
3.1. Вдосконалення організації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку в сільськогосподарській галузі .....	42
3.2. Напрями вдосконалення аналізу та аудиту екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах сталого розвитку .....	50
ВИСНОВКИ .....	59
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	63
ДОДАТКИ .....	70

## ВСТУП

Сучасний динамічний розвиток суспільства стимулює суб'єктів господарювання до пошуку нових шляхів підвищення конкурентоспроможності, стабільного функціонування та фінансової стійкості. Щоб мати змогу успішно та перспективно розвиватися, підприємства потребують якісно вибудованої та комплексної системи інформування, що дозволить отримувати достовірні та актуальні відомості, на які керівництво змогло б орієнтуватися в процесі прийняття раціональних управлінських рішень. Тому наразі актуалізується питання організації обліково-аналітичного забезпечення (далі – ОАЗ), використання якого надасть змогу зацікавленим особам за допомогою релевантних даних своєчасно виявити ймовірні проблеми та оптимальні варіанти їх вирішення, які базуються на основі цієї облікової інформації.

Основні аспекти та проблемні питання формування та використання обліково-аналітичного забезпечення відображали у своїх наукових працях такі вчені як: Бутинець Ф. Ф., Дем'яненко М. Я., Лень В. С., Сук Л. К., Пушкар М. С., Овчарова Н. В., Кравченко О. А., Жук В. М., Корінько М. Д., Мельниченко І. В.. Також дослідженням основних аспектів процесу створення ОАЗ для управлінських потреб на підприємствах сільськогосподарської галузі займалися вчені-економісти: Макаренко Н. Л., Касич О. А., Бондаренко Г. С., Циган Р. М., Майданевич П. М. та інші. Проте до цього часу залишається цілий ряд невирішених проблем, зокрема, удосконалення потребують теоретико-методологічні засади генерування ОАЗ, які сприятимуть побудові якісної інформаційної мережі, для ефективного керівництва діяльністю суб'єкта господарювання.

До того ж із поступовим впровадженням в діяльність підприємств концепції сталого розвитку, в системі управління відбувається зміна орієнтирів та принципів щодо особливостей формування ОАЗ, яке дозволило б більш раціональніше керувати бізнес-процесами. З появою нових підходів

до формування вартості суб'єкта господарювання, нових видів та об'єктів обліку, виникає потреба у розширенні інформаційних ресурсів, яких потребують не лише керівництво, а й зацікавлені особи. Зокрема звертається увага на ведення відкритої діяльності та повне висвітлення відомостей про всі аспекти процесу господарювання, що в свою чергу зможе підвищити рівень довіри до бізнесу та забезпечити його взаємодію з суспільством. Так як сільськогосподарські підприємства взаємодіють з навколишнім середовищем і їх продукція носить соціальне значення для населення, питання побудови обліково-аналітичного забезпечення процесу управління в умовах стійкого розвитку потребує подальшого розгляду для позитивного зростання показників діяльності.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів формування ОАЗ на підприємствах сільськогосподарської галузі та розроблення рекомендацій щодо удосконалення процесу його генерування з метою прийняття управлінських рішень. Для досягнення цієї мети в роботі сформульовано наступні завдання:

- дослідити підходи щодо визначення сутності поняття «обліково-аналітичне забезпечення»;
- розглянути нові об'єкти та види обліку ОАЗ в умовах сталого розвитку;
- проаналізувати сучасний стан функціонування сільськогосподарської галузі України;
- охарактеризувати особливості господарської діяльності сільськогосподарських підприємств та розглянути напрями формування ОАЗ;
- охарактеризувати стан обліково-аналітичного забезпечення в умовах реалізації концепції сталого розвитку та його проблемні аспекти;
- запропонувати шляхи удосконалення облікової, аналітичної та

складової контролю з метою оптимізації управлінських рішень на сільськогосподарських підприємствах.

Об'єктом дослідження є процес формування обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарських підприємств.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методологічних та прикладних засад формування ОАЗ, як інформаційної системи для зацікавлених осіб з метою прийняття раціональних та перспективних управлінських рішень.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі загальнонаукові методи: індукція, дедукція, аналіз, синтез, конкретизація; методичні прийоми: вибірка, порівняння, узагальнення.

Інформаційною базою кваліфікаційної роботи є результати наукових досліджень вітчизняних та зарубіжних учених, матеріали фахових видань та науково-практичних конференцій, нормативно-правові документи з регулювання обліку на сільськогосподарських підприємствах, офіційні статистичні дані функціонування сільськогосподарської галузі, матеріали власних досліджень.

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

### 1.1. Обліково-аналітичне забезпечення: поняття, завдання та призначення

В умовах стрімкого розвитку ринкових відносин, підвищення ризикованості діяльності та формування нових вимог до діяльності підприємств перед суб'єктами господарювання постає завдання в швидкому реагуванні на виклики зовнішнього середовища. Тому пошук ефективних, доцільних та раціональних методів управління діяльністю організації повинен орієнтуватися на своєчасне та достовірне обліково-аналітичне забезпечення. Адже прийняття всіх важливих рішень, від яких залежить подальший розвиток підприємства, галузі чи навіть економіки, ґрунтується на аналізі та дослідженні різноманітних інформаційних ресурсів.

Інформація є універсальним поняттям, тому що вона затребувана в усіх сферах діяльності людини. В менеджменті організації цей термін можна трактувати як нові відомості, що відображають ситуацію з управлінням, знижують рівень невизначеності в довгостроковій перспективі, та які можуть бути корисними для керування та контролю. В управлінській сфері для позначення системи інформаційних ресурсів використовують поняття «обліково-аналітичне забезпечення», єдиного визначення якого до сьогодення не сформовано. Тож проаналізувавши погляди вчених щодо його тлумачення (додаток Б), можна виокремити структурний, системний та процесний підходи до визначення терміна «обліково-аналітичне забезпечення».

А. Г. Загородній [1], М. Р. Гільмиярова [2], В. В. Родкіна [3] та Н. С. Пасенко [4] трактують поняття відповідно до структурного підходу і розуміють під ним певну концептуальну модель, до складу якої входять співробітники, обладнання та процедури, які взаємодіють між собою з метою



створення інформаційного потоку для управлінських потреб керівництва.

Сутність системного підходу полягає в розгляді поняття як комплексу облікових та аналітичних відомостей, які формують систему інформаційних ресурсів з метою цілісного функціонування підприємства та призначені для інформування зацікавлених осіб стану його діяльності. Серед його прихильників Р. П. Юзва [5], Л. О. Волощук [6], Т. М. Шимоханська [7], І. М. Кирилов [8], Н. А. Тичиніна [9], С. В. Сирцева [10].

Відповідно до процесного підходу, прихильниками якого є А. А. Пилипенко [11], Т. Г. Камінська [12], В. В. Вольська [13], Т. М. Безродна [14], Н. В. Голячук [15], обліково-аналітичне забезпечення являє собою процес пошуку, збору, та формування обліково-аналітичних інформаційних потоків для потреб управління.

Як можна помітити Я. В. Соколов, Е. В. Негашев [16], Г. Б. Титаренко, М. Д. Корінько [17], С. П. Барановська [18] та Л. В. Усатова [19] замість обліково-аналітичного забезпечення вживають термін «обліково-аналітична система». Та варто зазначити, що ці поняття хоча й мають дещо різну назву, проте їх суть та головні ознаки є однаковими. Але В. С. Лень [20] вважає, що ці два терміни відрізняються своїм призначенням і доцільніше розглядати обліково-аналітичне забезпечення лише як складову системи обліково-аналітичного забезпечення. Адже на думку вченого система обліково-аналітичного забезпечення направлена на задоволення інформаційних потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів, а обліково-аналітичне забезпечення постачає відомості лише внутрішньому користувачу, які є основою прийняття управлінських рішень. Таким чином, науковець інтерпретує обліково-аналітичне забезпечення як сукупність вже опрацьованої облікової та необлікової інформації, яка призначена для керування організацією, сферами її діяльності чи окремими об'єктами. Проте, на нашу думку, ці два поняття все ж таки є тотожними та представляють собою позначення єдиної цілісної системи, зі структурними елементами, функціональними завданнями та міцними зв'язками.

Тож в межах цього дослідження вважаємо за доцільне аналізувати поняття «обліково-аналітичне забезпечення» виходячи з таких складових як:

- «забезпечення», що означає сукупність засобів, заходів та умов, які необхідні для підтримання нормального функціонування системи.

Тобто під цим терміном слід розуміти процес підготовки облікової та аналітичної інформації, під час якого використовується методичний, технологічний та організаційний рівні формування облікового забезпечення, який ґрунтується на відомостях фінансового, управлінського, податкового і статистичного видів обліку. Також в цьому контексті варто приділити увагу нормативному забезпеченню, яке утворюють не лише міжнародні та національні регулюючі механізми, а й специфічні документи, закріплені на рівні суб'єкта господарювання, що в загальному підсумку формують інформаційний базис для визначення основних засад організації діяльності підприємств.

- «обліково-аналітична інформація», яка здійснює рух в системі управління для виконання основних завдань діяльності суб'єкта господарювання.

В цьому ж випадку ОАЗ варто розглядати як інформаційний базис для функціонування підприємства, джерелами формування якого є підсистеми обліку, аналізу та аудиту.

Враховуючи підходи до структуризації обліку, формування інформаційних потоків суб'єкт господарювання здійснює в межах фінансового, управлінського, податкового, статистичного та оперативного обліку. Основний обсяг економічної інформації зацікавлені особи отримують з даних фінансового обліку [21]. Однак звітні показники фінансового обліку не дають змоги повністю відобразити виробничі перспективи, ресурсний потенціал та фінансові можливості, адже вони містять інформацію про результати діяльності підприємства на конкретну дату. Тому його доповненням є дані управлінського обліку, які відкриті лише для вузького

кола внутрішніх користувачів. Для складання внутрішньої звітності використовуються не лише показники бухгалтерського обліку, а й нееконічна інформація. Інформаційний базис для потреб управління формують також дані статистичного та податкового обліку.

Але забезпечення вхідними даними зацікавлених сторін, які можна отримати з форм звітності – лише частина всього складного процесу керування та контролю діяльності підприємства. Зважене та ефективне рішення має базуватися на достовірних розрахунках, точному та всебічному аналізі, який з усього масиву інформаційного потоку може виокремити головні показники та допомогти спрогнозувати перспективи розвитку організації. В цій підсистемі можна виділити фінансовий аналіз, який є елементом фінансового обліку і надає зовнішнім зацікавленим особам інформацію, отриману на основі даних публічної звітності, та управлінський аналіз, показники якого мають сформувати уявлення про стан функціонування всієї господарської системи [23]. Також система обліково-аналітичного забезпечення не може повноцінно функціонувати без контролю. Наразі на підприємствах питаннями дотримання встановлених вимог та критеріїв займається підсистема аудиту, яка передбачає проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту.

Тож відповідно до вище сказаного, метою обліково-аналітичного забезпечення на підприємстві є генерування інформаційних ресурсів для керування господарською діяльністю, прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень та контроль за їх реалізацією. Враховуючи це, можна виділити наступні завдання та функції ОАЗ, що допоможуть даній системі реалізувати своє призначення (рис. 1.1).

Реалізація зазначених завдань та функцій можлива лише за умови відповідності ОАЗ певним вимогам та принципам, які допоможуть вибудувати логічний взаємозв'язок між всіма структурними елементами системи. Проте формування чіткого переліку принципів, на яких базується функціонування ОАЗ в науковій літературі є актуальним питанням.

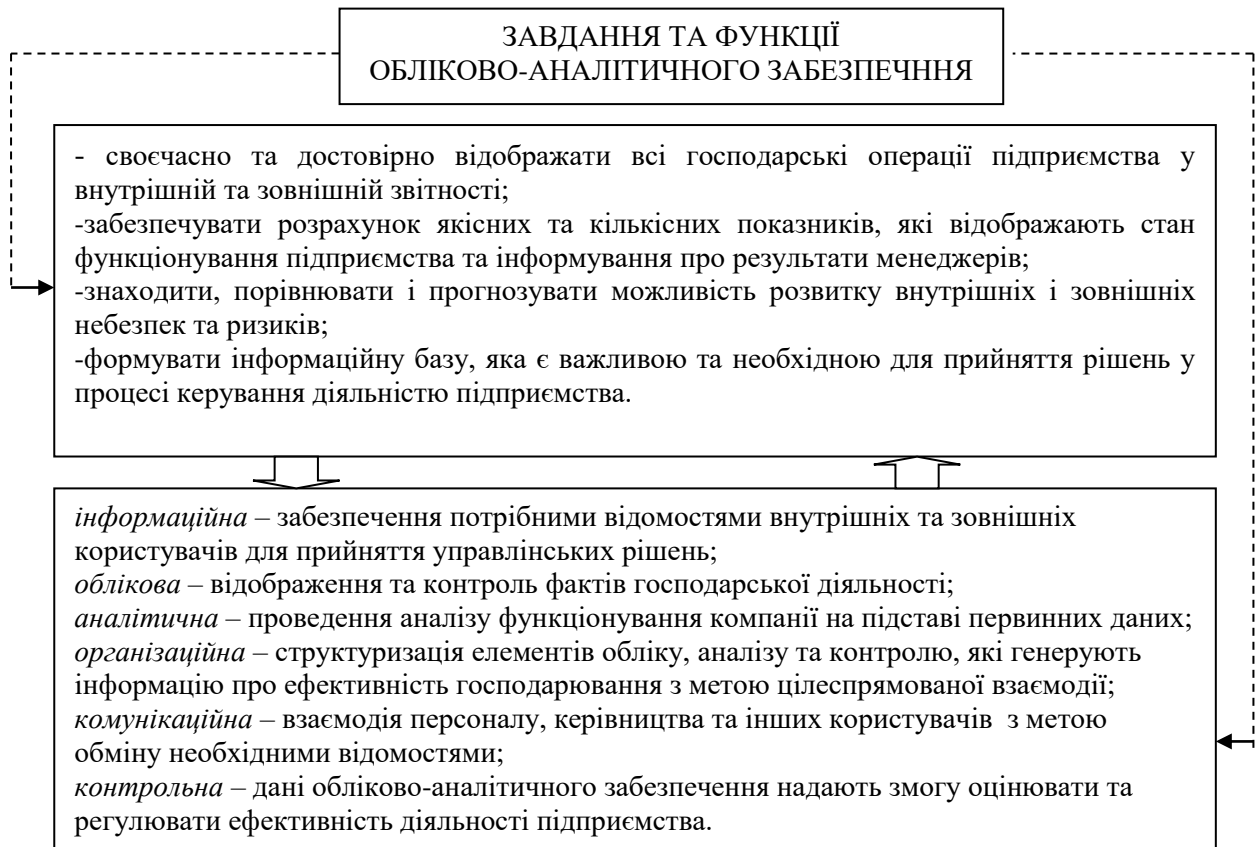


Рисунок 1.1 – Завдання та функції ОАЗ

Джерело: складено автором на підставі [21, 22]

Тому, проаналізувавши роботи вчених в цьому питанні, пропонуємо створити взаємопов'язану структуру вимог щодо наступних напрямків: формування взаємопов'язаної системи; забезпечення підготовки якісної інформації; організації бухгалтерського обліку та здійснення управління підприємством, що в сукупності дозволить визначити увесь перелік принципів, на яких повинна будуватися система ОАЗ управління для стабільного та ефективного розвитку підприємства (Додаток В).

Тож, формуючи інформацію відповідно до наведених вимог, підприємство матиме змогу використовувати своєчасну, точну та достовірну інформацію, яка допоможе мінімізувати ризики та попереджувати появу невизначеностей, пов'язаних із застосуванням неактуальних даних.

В результаті розглянутого матеріалу пропонуємо наступний механізм обліково-аналітичного забезпечення (рис. 1.2)



Рисунок 1.2 – Механізм обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством

Джерело: складено автором на підставі [22]

На формування ОАЗ суб'єкта господарювання впливає система внутрішніх та зовнішніх факторів, які необхідно враховувати при організації ОАЗ з умовою створення якісної системи управління, що стане основою для прийняття ефективних управлінських рішень та зможе в повній мірі задовольнити інформаційні потреби стейкхолдерів (рис. 1.3).

Оскільки сільське господарство належить до провідних галузей української економіки, формування та реалізація системи обліково-аналітичного забезпечення є важливим завданням підприємств агропромислового комплексу для успішного функціонування в довгостроковій перспективі.



Рисунок 1.3 – Фактори впливу на ОАЗ

Джерело: складено автором на підставі [23]

Отже, обліково-аналітичне забезпечення – це система, яка складається з множини компонентів, які взаємодіючи між собою, утворюють певну цілісність. Варто відмітити, що обліково-аналітичне забезпечення є частиною загальної системи управління та виступає основою для моніторингу поточного стану підприємства та планування його діяльності в перспективі. Значної уваги питання обліково-аналітичного забезпечення набуло в умовах поширення ідей про впровадження концепції сталого розвитку.

## 1.2 Визначення сталого розвитку в контексті формування ОАЗ сільськогосподарських підприємств

Протягом останніх століть розповсюдження енергоємних та технологічних засобів, надмірне та нераціональне використання багатств довкілля вплинуло на змінення пріоритетів та втрату збалансованого зв'язку людини та природи. Тому переосмислення напрямку розвитку людства та орієнтація спільних зусиль на потреби збільшення взаємозв'язку людини і природи стало рушійною силою впровадження концепції сталого розвитку. Поруч з тим постає питання в удосконаленні ОАЗ, яке в повній мірі сприятиме швидкому та ефективному переходу країн до цілей стабільного функціонування.

Появу терміну «сталий розвиток» співвідносять з іменем Гру Харлем Брундтланд, прем'єр-міністром Норвегії, коли вона у звіті «Наше спільне майбутнє», розкрила його зміст [24]. Хоча деякі вчені вважають, що виникнення терміну є логічним продовженням вчення про ноосферу академіка В.І. Вернадського. Адже в своїх працях він акцентував увагу єдності людини і природи та зазначав, що людина повинна контролювати свій вплив на природне середовище і нести відповідальність за це. Проте ідеї сталого розвитку людство почало усвідомлювати лише в другій половині ХХ ст..

Значного резонансу та поширення цей термін набув в 1992 році, коли на Конференції ООН було проголошено основні ідеї сталого розвитку. Прогресуюче зростання екологічної кризи, до якої призвело нераціональне використання природних ресурсів та забруднення навколишнього середовища, стало метою «концепції розвитку людства». Результатом саміту стало прийняття документу «Порядок денний на ХХІ ст.», який являє собою порядок дій для досягнення рівноваги між економікою, соціумом та екологією [24].

В свою чергу концепція сталого розвитку надає нової цінності

інформаційному базису та висуває нові вимоги до забезпеченості менеджменту суб'єктів господарювання якісними та потрібними даними. Тому актуалізується питання побудови ефективно нового ОАЗ управління стійким розвитком підприємства, за рахунок удосконалення його організації, методології та технології. У зв'язку з цим відбувається трансформація інформаційних систем, в результаті якої формуються нові напрями бухгалтерського обліку, які беруть участь в управлінських процесах та орієнтовані на забезпечення актуальною та потрібною інформацією зацікавлених осіб. Тож виокремлюють стратегічний, який спрямований на успішну діяльність організації в довгостроковій перспективі, а також соціальний та екологічний види обліку.

В умовах поширення серед світової спільноти ідей сталого розвитку питання щодо соціальної відповідальності бізнесу, як нової основи стійкого розквіту підприємств, набуло значного інтересу. Тому, щоб детально оцінити вплив діяльності господарюючого суб'єкта на працівників, стейкхолдерів, громади та навколишнє середовище, важливості набуває соціальний облік, що є одним із нових напрямків бухгалтерського обліку. Метою його ведення є формування достовірних відомостей про проведення підприємством заходів соціального забезпечення, спрямованих на трудові ресурси компанії, що в свою чергу має позитивний вплив на суспільство в цілому [25].

Також безвідповідальна господарська діяльність підприємств призвела до загострення екологічної ситуації в усьому світі. Наразі йде активна робота не лише стосовно зменшення навантаження на природу, а й проведення заходів з відновлення вичерпних біологічних ресурсів. Тож підприємства, діяльність яких несе загрозу довкіллю, мають обов'язково висвітлювати цю інформацію в загальному доступі для попередження виникнення серйозних ризиків для власників та інвесторів компанії [26]. Тому в даній ситуації постає потреба у впровадженні в діяльність організацій екологічного обліку, що являє собою взаємопов'язану систему збору, реєстрації та узагальнення даних про екологічні витрати та зобов'язання,



реалізацію природоохоронних заходів, тобто передбачається документальне відображення процесів природокористування суб'єкта господарювання [26].

Зокрема дана інформація потрібна внутрішнім та зовнішнім користувачам для оцінки впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище та прийняття на її основі ефективних рішень для нівелювання негативного впливу на природу, з метою отримання позитивного економічного ефекту. Адже наразі зростає попит на екологічно безпечну продукцію та енергозберігаюче виробництво. Тому, щоб підвищувати конкурентоспроможність як підприємства, так і економіки, товари мають відповідати національним та міжнародним вимогам якості. Все це має регулювати екологічний облік, який стане дієвим інструментом управління еколого-економічними аспектами діяльності суб'єкта господарювання [25].

У зв'язку з цим нового значення набуває нефінансова звітність, яка поєднуватиме та відображатиме аспекти діяльності господарюючих суб'єктів в цих двох напрямках та інформуватиме зацікавлених осіб про рівень соціальної відповідальності бізнесу. Проте наразі, враховуючи особливості своєї діяльності, підприємства звітують такими формами нефінансової звітності, в яких, підвищуючи відкритість та прозорість своєї діяльності, розкривають економічний, екологічний та соціальний вплив: звіт про сталий розвиток, звіт з прогресу, екологічний та соціальний звіти, звіт про фінансову відповідальність. В світовій практиці виділяють три підходи щодо формування нефінансових звітів [27]:

- довільний (звітна інформація відображає основні напрями соціальної та природоохоронної діяльності і подається у вигляді буклетів або ж розміщується на веб-сайтах);
- комплексний (висвітлюються головні аспекти функціонування компанії: економічні результати – виробничі та фінансові показники; екологічні результати – вплив діяльності на природне середовище та здоров'я людей; соціальні результати – заходи, спрямовані на працівників, клієнтів та суспільства в цілому);

– стандартизований (інформація подається згідно до вимог та принципів загальноприйнятих стандартів).

Звичайно, перевагою довільної форми не фінансового звіту є те, що вона формується швидко та без особливих затрат, адже відомості відображаються вибірково, але разом з цим вона не завжди є інформативною та не гарантує достовірність звітної інформації [27]. Разом з цим відсутня і загальноприйнята назва звітності. Міжнародні компанії та великі організації впроваджують різні види нефінансової звітності, в яких відображають відкритість та прозорість своєї діяльності: звіт про сталий розвиток, звіт з прогресу, екологічний та соціальний звіти, звіт про фінансову відповідальність. Зокрема це зумовлено різноманітністю функціонуючих міжнародних організацій та їх рекомендацій, які визначають вимоги до формування звітної інформації.

Тож, однією з таких організацій є Глобальна асоціація зі звітності (GRI), що розробила стандарти, які надають можливість ефективно поєднати фінансові результати з показниками соціальної та екологічної діяльності для підвищення конкурентоспроможності підприємства [28]. При висвітленні нефінансової інформації компанія має дотримуватися чітких критеріїв та принципів, за якими формується фінансова звітність, що значно полегшує процедуру створення звіту.

Також на міжнародному рівні набула популярності Рада зі стандартів звітності сталого розвитку SASB (The Sustainability Accounting Standards Board), яка займається створенням стандартів щодо розкриття стійкої діяльності публічних компаній США. Окрім, екологічної та соціальної діяльності, SASB передбачають відображення у звітності інформації щодо управління людськими ресурсами, бізнес-модель, а також відомості щодо основних аспектів управління [28].

Саме в цей період виникає новий термін «інтегрована звітність», яку варто розглядати як звітну форму, що поєднує одночасно фінансову та нефінансову інформацію і є своєрідною цілісною моделлю діяльності

суб'єкта, адже в ньому мають відобразитися відомості про структуру, види діяльності, положення на ринку, слабкі та сильні сторони, визначені цілі, а також план їх реалізації. Розроблений в 2013-му році Міжнародною радою по інтегрованій звітності стандарт (IR) відображає основні аспекти формування інтегрованої звітності [29]. Складена, відповідно до стандарту, звітна інформація в повній мірі дозволить зацікавленим особам відслідковувати як організація взаємодіє з навколишнім природним середовищем та як на нього впливає, яким чином вирішує соціальні питання, наскільки відкрито веде бізнес та чи прагне до стійкого розвитку [29].

Україна також приєдналася до виконання умов Глобального договору ООН. Відповідно до Стратегії сталого розвитку у період до 2030 року [29] головними цілями уряду є забезпечення та гарантування належних умов праці та життя народу з перспективою на майбутнє. Також результатом виконання Глобального договору ООН в українському законодавстві є створення Звіт з управління, який є окремою формою звітування про стан, перспективи та ризики організації і який потребує доопрацювань та державного регулювання.

Впровадження соціального та екологічного обліку на сільськогосподарських підприємствах є особливо актуальним, адже їх діяльність безпосередньо пов'язана з ресурсами природного середовища та повинна враховувати під час своєї роботи потреби суспільства та орієнтуватися на їх задоволення.

Така модифікація обумовлена не тільки новими викликами, що ставляться перед суб'єктами господарювання, а і рядом переваг які можуть отримати сільськогосподарські підприємства у разі врахування концепції сталого розвитку (рис 1.4).

Означені загальні засади сталого розвитку та формування ОАЗ корелюються в залежності від багатьох факторів діяльності суб'єктів господарювання. Вагомим фактором є їх галузева приналежність.

Сільське господарство є базовою складовою економіки України і

займає провідне місце в забезпеченні її стійкого соціально-економічного розквіту. Але сучасний стан законодавчого регулювання бухгалтерського обліку не сприяє повному розкриттю потенціалу підприємств аграрного сектору.

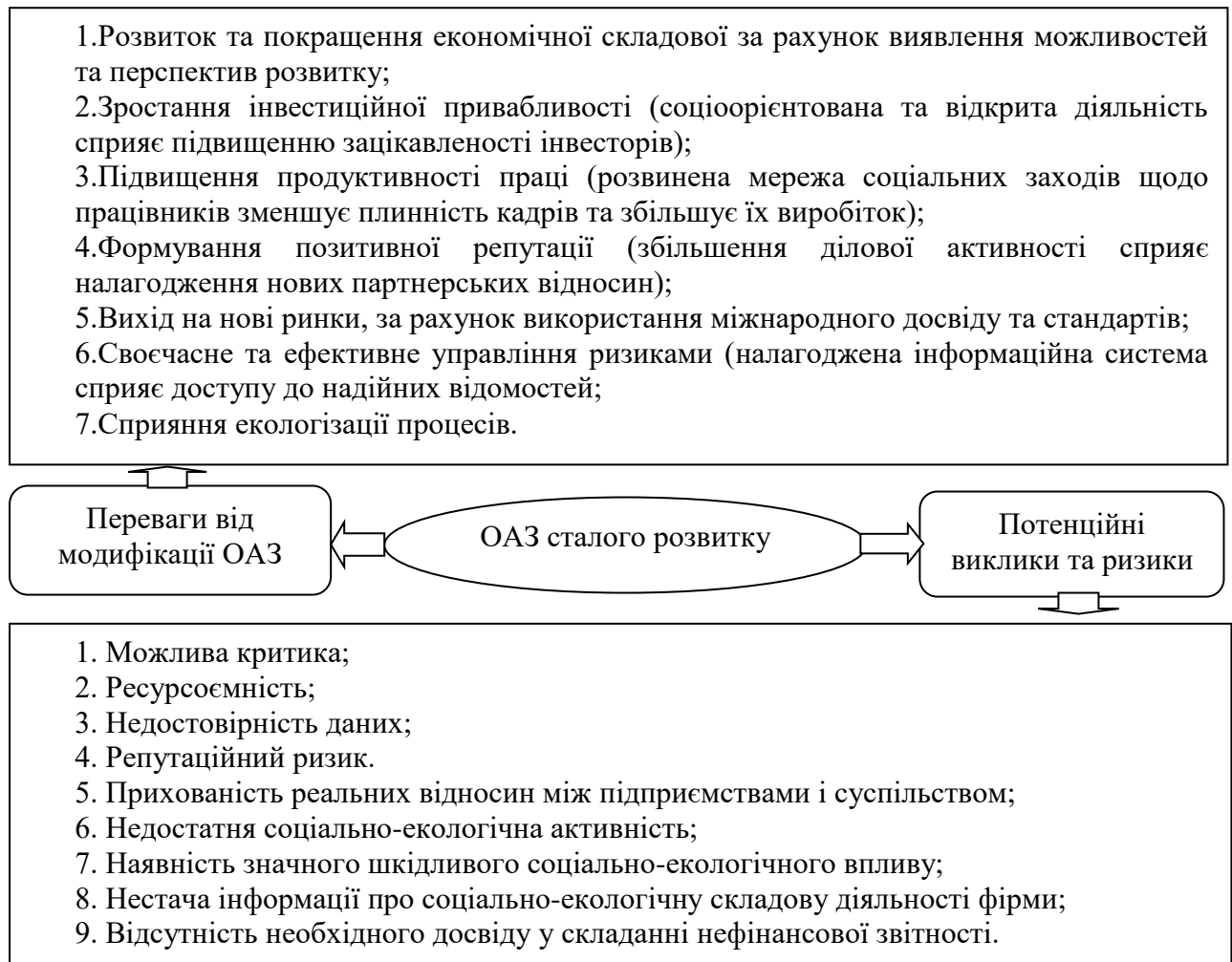


Рисунок 1.4 – Переваги та виклики до формування ОАЗ сталого розвитку

Джерело: сформовано автором на основі [27]

Тому актуалізується питання щодо застосування соціального та екологічного обліку на сільськогосподарських підприємствах, адже саме вони мають певні особливості діяльності, що потребують розробки нових облікових технологій:

- біологічна складова економічного процесу (об'єктами обліку виступає рослинний та тваринний світ, тому діяльність підприємств галузі повинна реалізуватися із врахуванням законів природи);
- соціальна значимість сільськогосподарської продукції (діяльність суб'єктів господарювання орієнтується не лише на отримання максимального прибутку, а й на задоволення життєвих потреб суспільства).

Поруч з появою нових напрямків обліку розширюється і перелік їх об'єктів, тобто звертається детальна увага на відображення у звітності інформації про види капіталів, оскільки наразі вони обліковуються або у складі витрат, або ж взагалі не відображаються [30]. Тому в процесі інтеграції суб'єкти господарювання, які прагнуть до стабільного функціонування та реалізують цілі сталого розвитку мають відображати у звітності виробничий, фінансовий, природний, соціальний, людський та інтелектуальний капітал, які створюють можливість оцінити його теперішню та майбутню вартість (додаток Г).

Також у зв'язку з розширенням джерел інформаційних потоків вимагається удосконалення методології аналізу, для опрацювання значного масиву відомостей та формування необхідних показників. Крім того, відповідно до цього, нового інструментарію з метою перевірки достовірності фактів вимагає підсистема контролю, яка зможе перевіряти точність та достовірність надходження масивів інформації. Тому згідно з вище сказаним виникає необхідність в побудові модифікованої структури ОАЗ сталого розвитку підприємства (рис. 1.5).

Отже, в сучасному світі наразі глобальні проблеми характеризуються стрімко зростаючою динамікою та зачіпають інтереси всіх народів світу. Для досягнення позитивних результатів в процесі переходу на новий етап розвитку необхідно комплексно підходити до впровадження важливих змін.

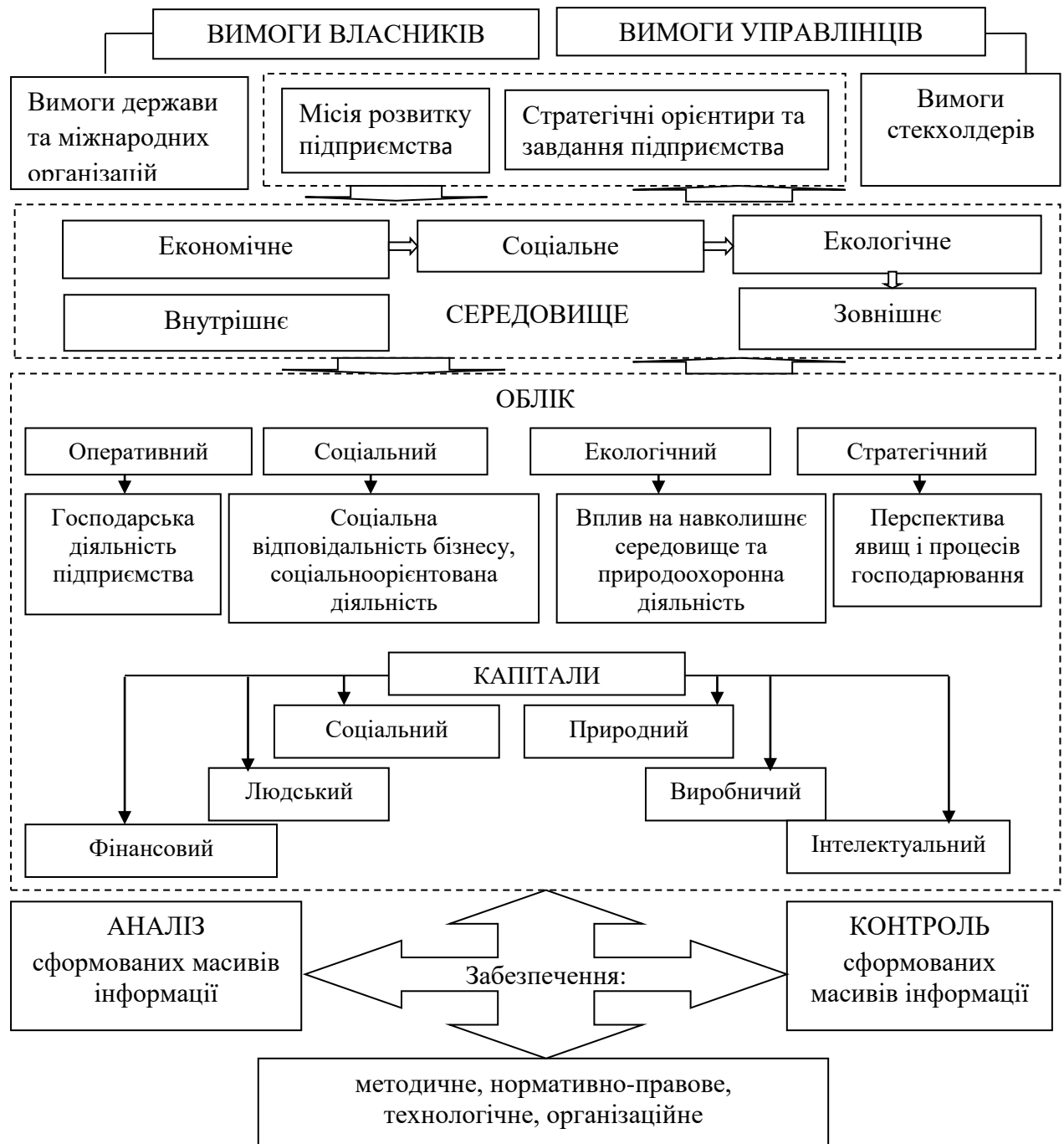


Рисунок 1.5 – Модель ОАЗ сталого розвитку сільськогосподарських підприємств

Джерело: сформовано автором

Особливо актуальною є переорієнтація суб'єктів господарювання на ведення відповідальної, прозорої та ефективної діяльності, адже досягнення цілей сталого розвитку сприятиме досягненню рівноваги між економікою, соціумом та природним середовищем.

## РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СТАЛИМ РОЗВИТКОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

### 2.1 Аналіз стану сільськогосподарської галузі в Україні

Сільське господарство належить до однієї з провідних галузей української економіки, яка відіграє важливу роль в забезпеченні продовольчої незалежності та надає Україні значні конкурентні переваги. Разом з рибним господарством, харчовою та переробною промисловістю сільськогосподарська галузь формує потужний агропромисловий комплекс, який сприяє розвитку внутрішнього і зовнішнього ринків держави та забезпечує благополуччя населення.

Тож розглянемо загальний стан функціонування підприємств сільськогосподарської галузі. Отже, за статистичними даними [31] найбільша чисельність суб'єктів господарювання за останні 10 років спостерігалася в 2010 році і становила 72 697 од. В 2011 році на ринку залишило на 16 500 од. менше функціонуючих підприємств. Та протягом 4 наступних років спостерігалася позитивна динаміка зростання чисельності сільськогосподарських виробників і в 2015 році налічувалося 70 721 од. господарюючих суб'єктів. Проте станом на 2019 рік кількість організацій, які займаються сільським господарством, становить 68 675 об, тобто порівняно з 2015 роком чисельність зменшилася на 2046 од. Тож кожного року свою діяльність розпочинають десятки тисяч товаровиробників, але у зв'язку з певними обставинами, вони швидко закінчують своє функціонування. Показники дохідності підприємств даної галузі також мають неоднозначну тенденцію. Найбільшого прибутку, 101 894 399,2 тис. грн, сільськогосподарські виробники отримали в 2015 році. Надалі суми економічних вигід підприємств почали знижуватися, проте протягом останніх двох років спостерігається позитивна тенденція зростання

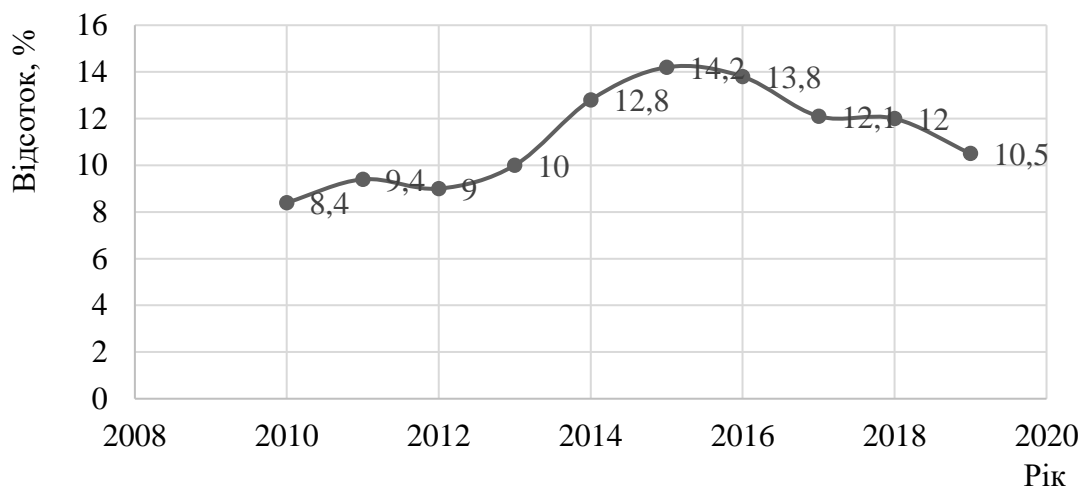
показників чистого прибутку суб'єктів галузі.

Таблиця 2.1 – Показники розвитку сільського господарства, мисливства та надання пов'язаних із ними послуг

Роки	Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг					
	К-ть	Відхилення тис. грн	Дохід тис. грн	Відхилення тис. грн	ЧП/З тис. грн	Відхилення тис. грн
2010	72697	-	17305240,2	-	17170562,4	-
2011	56197	-16500	25345359,8	8040119,6	25252883,8	8082321,4
2012	62878	6681	26843125,0	1497765,2	26717537,1	1464653,3
2013	65238	2360	14998969,3	-11844155,7	14911163,2	-11806373,9
2014	67967	2729	21474405,9	6475436,6	21391369,2	6480206,0
2015	70721	2754	101978867,3	80504461,4	101894399,8	80503030,6
2016	66837	-3884	90095094,5	-11883772,8	89788758,7	-12105641,1
2017	69536	2699	68569827,6	-21525266,9	68239749,8	-21549008,9
2018	69596	60	70728237,3	2158409,7	70419570,3	2179820,5
2019	68675	-921	93501253,0	22773015,7	92839910,2	22420339,9

Джерело: сформовано автором на основі [30]

Для аналізу розвитку сільськогосподарської галузі використовуємо показник валової доданої вартості, який становить різницю між випуском та проміжним споживанням [32]. Тож з 2010 року валова додана вартість продукції сільського господарства збільшувалася лише до 2015 року.



Рисунки 2.1 – Валова додана вартість продукції сільського господарства, %

Джерело: сформовано автором на основі [31]



Наразі результати діяльності стрімко знижуються і станом на минулий рік відсоткове значення валової доданої вартості становило 10,5.

Ефективність сільськогосподарської діяльності прослідкуємо через показник рентабельності (рис. 2.2).

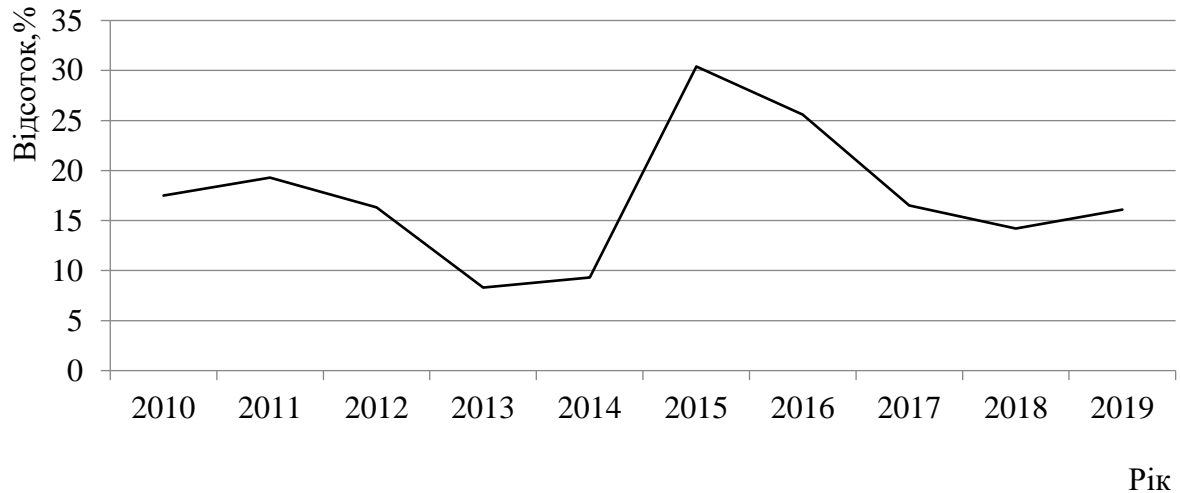


Рисунок 2.2 – Рівень рентабельності діяльності сільськогосподарських підприємств, %

Джерело: сформовано автором на основі [31]

Найбільше значення даного показника спостерігалось в 2015 році – 30,4%, а вже до 2019 року він зменшився на 14,3% і становив 16,1%. Таким чином, можемо зазначити, що протягом 2015-2018 рр. підприємства сільськогосподарської галузі значно втрачають ефективність своєї діяльності, що веде за собою низку неприємних для всієї економіки наслідків.

Експорт продукції агропромислового комплексу відіграє важливу роль в економічному розвитку України та є важливим джерелом наповнення державного бюджету. Так, за статистичними даними [31] в обсягах грошових надходжень від експорту продукції сільського господарства та харчової промисловості спостерігаються певні коливання (рис. 2.3).

З 2012 року надходження від експорту почали зменшуватися і в 2015 році становили 14,5 млрд дол.. Проте з 2016 року ситуація почала покращуватися і уже в 2019 році від продажу аграрної продукції Україна

отримала 22,1 млрд дол., що за увесь аналізований період становить найбільше значення.

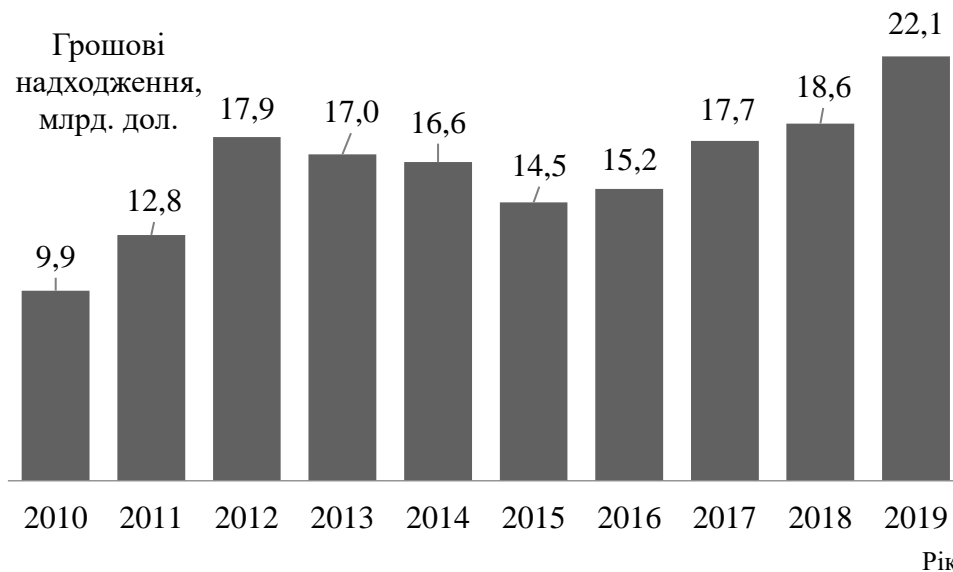


Рисунок 2.3 – Обсяг грошових надходжень від експорту с/г продукції, млрд. дол..

Джерело: сформовано автором на основі [30]

В загальному експорті з України в 2019 році частка продукції агропромислового комплексу становила 44,6%. За статистичними даними, найбільше за кордон Україна постачає рослинної продукції [31]. Зокрема, в минулому році товарна структура експорту агропромислового сектору мала наступний вигляд (рис. 2.4).

Як бачимо, продукти рослинного походження містили 58 % в загальній частині товарів агропромислового комплексу. Значному підвищенню показників зовнішньої торгівлі сприяло зростання попиту на зернові культури (43,5%), зокрема, на кукурудзу, пшеницю та ріпак. В 2019 році, порівняно з попереднім Китай, Єгипет та Туреччина більш ніж у півтори рази збільшили обсяги закупівель української, та найбільшим імпортером став Китай, частка якого в експорті становила 8,7 % [33].

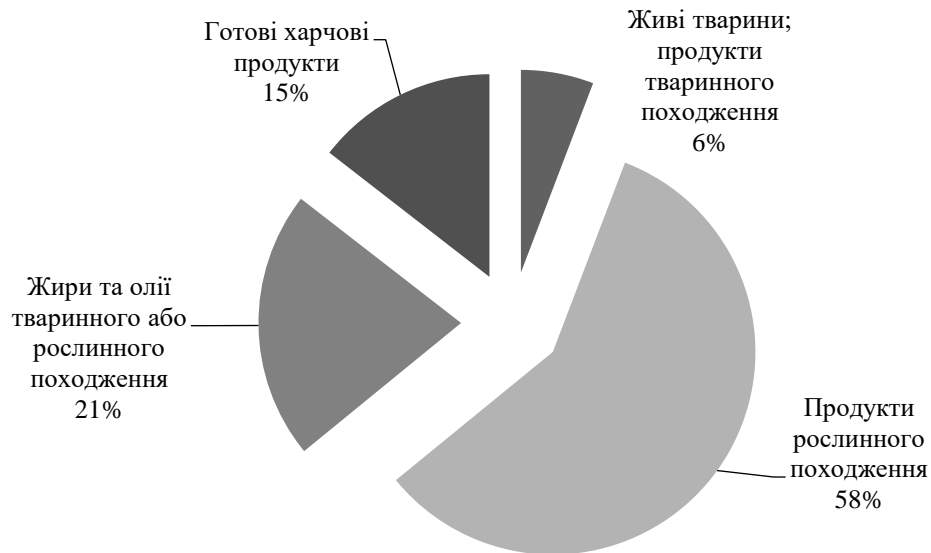


Рисунок 2.4 – Товарна структура експорту сільськогосподарської та продовольчої продукції, %

Джерело: сформовано автором на основі [31]

Попит на товари українського агропромислового підприємства поступово зростає. Так, в 2019 році, порівняно з попереднім, Китай, Єгипет та Туреччина більш ніж у півтори рази збільшили обсяги закупівель сільськогосподарської продукції (рис. 2.5).

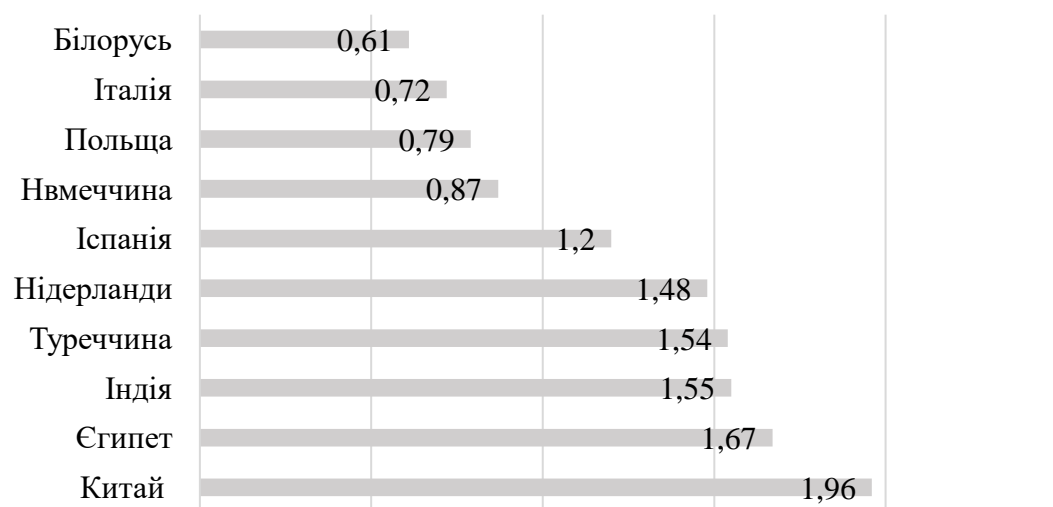


Рисунок 2.5 – Імпорт сільськогосподарської продукції, млрд. дол.

Джерело: сформовано автором на основі [33]

Також, за статистичними даними, в період з травня 2018 року по квітень 2019 року Україна поставила Європейському Союзу продукції сільськогосподарського виробництва вартістю 6,3 млрд. євро, і в ту ж чергу увійшла в трійку найбільших його експортерів [34].

Зокрема варто зазначити, що на експорт продукції сільськогосподарської галузі впливають певні чинники. Тож, головним фактором, який безпосередньо впливає на прибутковість підприємств галузі є природно-ресурсний потенціал країни. З усієї земельної площі України, яка становить 603,5 тис. км.кв, 68,5% займають сільськогосподарські угіддя, з яких в свою чергу 44% становить чорнозем. Родючість ґрунту та помірні кліматичні умови сприяють вирощуванню цінних сільськогосподарських культур [34].

Також помітно впливає на збільшення обсягів експорту зростання виробничого потенціалу агропромислового сектору. Адже значну частину продукції на зовнішній ринок постачають великі сільськогосподарські підприємства, кількість яких останніми роками збільшується. Одночасно з цим виникає ще один фактор, який сприяє збільшенню економічних надходжень від експорту сільськогосподарської продукції, це інноваційність агротехнологій. Адже агрохолдинги, орієнтуючись на максимізацію економічних вигід та вимоги, що супроводжують концепцію сталого розвитку, в своїй діяльності використовують передові технології, наприклад, дистанційне зондування, нульова обробка ґрунту, система глобального позиціонування та інші. Зокрема все це є результатами системи ефективного управління, адже налагоджений процес обліково-аналітичного забезпечення дозволяє передбачати всі ризики та потенційні можливості діяльності. Саме якісна інформація є джерелом для прийняття важливих та перспективних рішень, що підвищують конкурентоспроможність не лише підприємства, а й національної економіки [35].

Але зважаючи на всі ці ефективні чинники, потенціал сільськогосподарської галузі все ж таки максимально не розкритий.

Причиною цьому є цілий ряд факторів, які гальмують не лише зовнішній, а й внутрішній розвиток агропромислових підприємств. Національний інститут стратегічних досліджень в аналітичній записці виділив ряд системних перешкод, які існують впродовж всього періоду реформування діяльності сільськогосподарської галузі. Отже, проблемними чинниками є невизначеність щодо земельної реформи, неефективне використання ресурсної бази, галузева незбалансованість, нестача коштів, відставання логістики в аграрній сфері, продукція сільськогосподарської галузі не завжди та не в повній мірі відповідає міжнародним стандартам [36]. Однією з головних ідей сталого розвитку є екологізація господарської діяльності суб'єктів господарювання. Зокрема увага приділяється виробництву екологічно безпечної продукції, виготовлення якої зменшить навантаження на довкілля та підвищить попит закордонних покупців на українські товари. Також сталий розвиток передбачає організацію сприятливих умов для залучення інвестицій. Проте в державній політиці є ряд бар'єрів, які перешкоджають надходженню фінансової допомоги в аграрний сектор України (рис. 2.6).

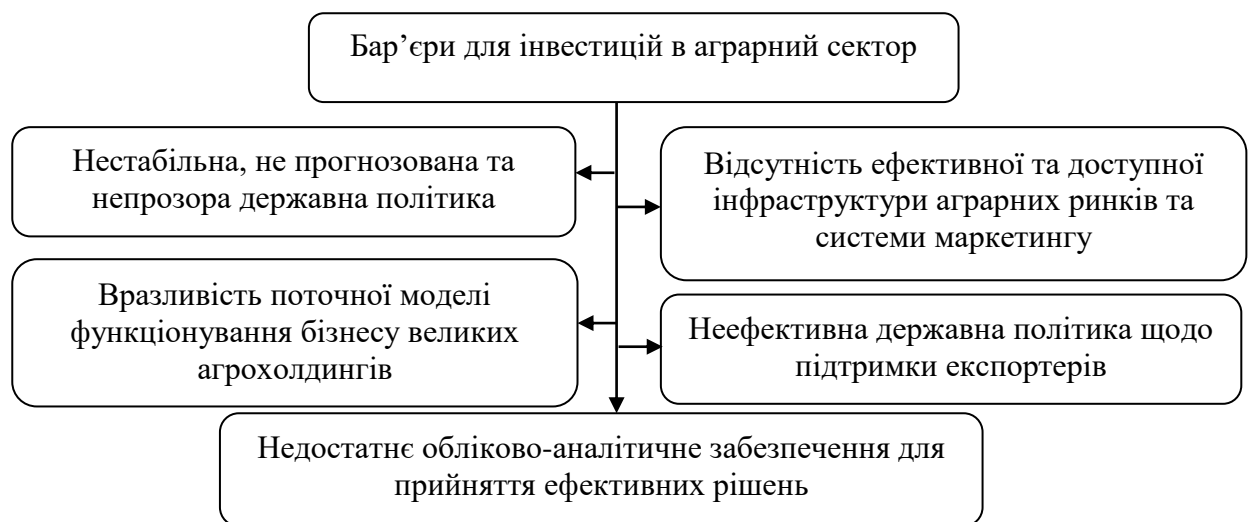


Рисунок 2.6 – Перешкоди залучення інвестицій в аграрний сектор

Джерело: сформовано автором на основі [36]

Проте, уряд робить кроки до покращення розвитку сільського

господарства, зокрема однією зі стратегічних цілей концепції сталого розвитку України до 2030 року передбачено зростання показників ефективної діяльності агропромислового сектору. Планується підвищити продуктивність праці в даній галузі (зокрема, наразі спостерігається позитивна динаміка даного показника і станом на 2019 рік в сільському, лісовому та рибному господарстві працювало 3010,4 тисячі осіб, що становить 18,2 % серед усіх галузей).

Також в планах передбачається зростання в експорті частини продукції агропромислового комплексу, збільшення площі сільськогосподарських угідь, зайнятих під органічним виробництвом, сприяння залученню інвестицій в сільську інфраструктуру, дослідження та технологічний розвиток сільського господарства.

Проведений аналіз дав змогу нам відокремити позитивні та негативні аспекти розвитку галузі, відокремити можливі ризики та переваги. Тож, сільськогосподарська галузь є прибутковою частиною економіки держави, яка зможе забезпечити країні конкурентні переваги. Але потенціал сільського виробництва до кінця не використовується через вплив гальмуючих факторів, які український уряд до цього часу із-за прогалин в державній політиці не може вирішити.

## 2.2 Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення в сільськогосподарській галузі

Обліково-аналітичне забезпечення формується під впливом багатьох факторів та має відповідні галузеві особливості. Діяльність підприємств сільськогосподарської галузі має цілий ряд відмінностей, які відрізняються від інших галузей своїм ресурсним та товарним різноманіттям, засобами виробництва, об'єктами обліку, впливом географічних та кліматичних умов, від яких залежить прибутковість та функціонування організацій, а також управлінські запити та порядок організації і ведення обліку спрямоване на

формування обліково-аналітичного забезпечення (рис. 2.7).



Рисунок 2.7 – Особливості формування ОАЗ в сільськогосподарській галузі

Джерело: сформовано автором

Визначені особливості реалізуються через систему нормативно-правового регулювання в галузі, яка включає в себе п'ять рівнів (додаток Д), а також побудована з урахуванням всіх особливостей, організаційно-правового статусу, виду діяльності, розміру підприємств та покликана надавати рекомендації та контролювати функціонування господарюючих суб'єктів.

Проте робота аграріїв тісно пов'язана із довкіллям і також повинна дотримуватися законів природи для раціональної та ефективної взаємодії.

Отже, розглянемо специфіку діяльності сільськогосподарських підприємств. Особливим засобом виробництва в сільському господарстві слугують земельні ділянки, які обліковуються як основні засоби. Але через те, що ґрунт є природним ресурсом, характерне для необоротних активів

нарахування зносу та амортизації не відбуваються [37]. Також, не зважаючи на те що земля не зношується, користувачі можуть покращувати її якісні властивості, адже від правильного та раціонального використання земельних ресурсів залежить якість сільськогосподарської продукції та прибутковість аграрних підприємств. Тому виділяють капітальні вкладення у поліпшення земель сільськогосподарського призначення, які хоч за своєю сутністю мають ознаки витрат, проте не збільшують вартість об'єкта і зараховуються до основних засобів. Роботи та заходи, пов'язані з покращенням родючості земель, мають строк корисного використання, тому на них нараховується амортизація, яка списується на виробництво сільськогосподарської продукції, отриманої з цих ділянок.

Ще одними особливими та специфічними об'єктами обліку, що суттєво відрізняє сільське господарство від інших секторів економіки, виступають біологічні активи тваринного (тварини, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, або прийняті для реалізації) та рослинного (зернові, овочеві та технічні культури, розсадники) походження, які здатні до біологічної трансформації. В бухгалтерському обліку вони мають стандартний розподіл на поточні, які використовуються в діяльності менше одного року та довгострокові, які задіяні в діяльності більше дванадцяти місяців. Та у зв'язку з певними відмінностями щодо обліку, виділяють ще один вид класифікації – додаткові активи, що відповідно до ПСБО 30 «Біологічні активи», є результатом біологічних перетворень. В рослинництві об'єктами обліку слугують види рослин (зернові, кормові, овочі) або ж однорідні групи, які формують з підвидів сільськогосподарських рослин (ярі чи озимі), або ж окремі культури (наприклад, пшениця, ячмінь, жито).

Через особливості технологічних процесів виробництва сільськогосподарських підприємств виокремлюють такі види продукції [38]:

- основна (одержана від утримання біологічних активів і використання якої приносить найбільші економічні вигоди);
- супутня (одержана одночасно з випуском основної продукції,



відповідає стандартам і слугує для подальшої переробки або реалізації);

- побічна (отримана під час виробництва основної, але має другорядне значення та вигоди від якої є несуттєвими).

Таким чином, особливість виробництва полягає в тому, що при використанні певного об'єму ресурсів, одночасно можна отримати декілька видів продукції, використання яких збільшує для підприємства можливість отримання додаткових економічних вигод. Також варто зазначити про універсальність сільськогосподарської продукції. Наприклад, зерно є товаром для реалізації, сировиною для посіву та кормом для відгодівлі тварин. Біологічні активи та сільськогосподарська продукція оцінюється за справедливою вартістю. Якщо ж на дату балансу її неможна достовірно визначити, то біологічні активи визнаються за первісною вартістю, а активи, які обліковуються як незавершене виробництво, в свою чергу визнаються за виробничою собівартістю.

Таким чином, зважаючи на численну кількість видів продукції, та напрямків виробництва існує потреба в організації цілісної інформаційної системи, яка б враховувала технологічні особливості та процес діяльності підприємства. Адже в аграрному бізнесі часто буває, що при однаковому обсязі витрат кожного разу можна отримати різний обсяг виробленого товару, це спричинено впливом погодних та кліматичних факторів, які доволі часто призводять до понесення додаткових витрат [39]. Тому саме в сільському господарстві виникає поняття сезонності виробництва, коли матеріальні, технічні та трудові ресурси протягом календарного року використовуються нерівномірно. Наприклад, в рослинництві витрати виникають впродовж цілого року, а відносяться на собівартість в період збирання.

Тож, як бачимо, з метою мінімізації можливих ризиків, потенціал агропромислових підприємств потребує комплексного, стійкого та цілісного розвитку. На успішне функціонування галузі безпосередньо впливає система

організації управлінської діяльності на підприємстві. Саме керівництво, орієнтуючись на повну, достовірну та своєчасну інформацію, може прийняти ефективне рішення, від якого залежить не лише діяльність суб'єкта господарювання, а й всієї економіки в цілому.

Таким чином, ОАЗ аграрних підприємств варто розглядати в розрізі первинних документів, аналітичних звітів та форм фінансової, податкової та статистичної звітності, які є джерелами формування інформаційних ресурсів. Первинний облік забезпечує своєчасність та достовірність здійснення виробничого процесу відповідно до технологічних етапів. Сільськогосподарські підприємства в своїй діяльності використовують як стандартизовані форми первинних документів, так і специфічні. Наприклад, для документування операцій з основними засобами, запасами, грошовими коштами використовуються загальноживані форми первинного обліку.

Але разом із різноманітністю сільськогосподарської продукції та видами виробничих процесів існує широкий спектр документів (додаток Е), який відображає специфіку саме цієї галузі. Наказом Мінагрополітики України № 73 [40] затверджено Методичні рекомендації щодо спеціалізованих форм первинних документів, які використовуються саме в сільському господарстві та слугують підтвердженням здійснення господарських операцій з біологічними активами. Саме в цих формах відбувається документування процесів операції щодо приплоду звірів, переведення тварин з однієї групи в іншу, забій та падіж худоби. Для нормального функціонування суб'єкта господарювання необхідне вчасне та достовірне відображення всіх операцій в бухгалтерському обліку.

Саме первинні документи є основою для заповнення подальших реєстрів аналітичного обліку, форм звітності та інших внутрішніх документів, для потреб управлінського персоналу. Тому на сільськогосподарських підприємствах первинний облік має бути направленим на забезпечення повного, точного та своєчасного відображення операцій з поточними та довгостроковими біологічними активами для

формування якісних показників діяльності.

Для синтетичного та аналітичного обліку на сільськогосподарських підприємствах використовується Журнально-ордерна форма, що являє собою систему взаємопов'язаних облікових реєстрів – журналів-обліків та відомостей, які поєднують хронологічні та систематичні записи. Журнал-ордер – це нагромаджувальний реєстр, в якому записи ведуться по кредиту необхідного рахунку в кореспонденції з дебетом інших рахунків. Дані в облікових реєстрах заповнюються на основі первинних документів та відображаються в хронологічному порядку, а вкінці місяця переносяться в Головну книгу. Саме для підприємств сільськогосподарської галузі Міністерством аграрної політики в 2009 році було затверджено Методичні рекомендації [41] щодо 15 журналів-ордерів, для позначення яких використана нумерація від 1 до 8 та використано великі літери. Наприклад, для обліку необоротних активів використовується Журнал-ордер 4 А с.-г. по кредиту рахунків 10, 1, 12,13,16,19.

Тож при всьому різноманітті об'єктів обліку сільського господарства процес документування всіх операцій доволі об'ємний. Наприклад, відправка зерна з поля на тік чи зерносклад може супроводжуватися заповненням талонів, путівок або реєстрів прийому зерна (додаток Ж). Також облік продукції кожного напрямку тваринництва супроводжується оформленням специфічних документів (додаток И). Тому в цій галузі бухгалтерський облік потребує якісного інформаційного забезпечення для формування собівартості продукції, зокрема варто приділити увагу організації аналітичного обліку, для уникнення проблем з недотриманням технології та нормативів виробництва.

Так як попередні документи призначені здебільшого для потреб внутрішніх користувачів, то звітність – орієнтована на задоволення запитів зовнішніх користувачів. Вона надає змогу зацікавленим особам оцінити показники, які характеризують основні аспекти діяльності суб'єкта господарювання. Але в умовах поширення серед світової спільноти концепції

сталого розвитку висуваються нові вимоги щодо системи інформаційного забезпечення з метою висвітлення всіх аспектів діяльності суб'єктів, а саме економічного, соціального та екологічного. Як відомо, фінансова звітність інформує про економічні показники функціонування підприємства, але зацікавлені особи потребують не лише її.

На сьогоднішній день, агропромисловий комплекс є найбільшим забруднювачем екології. Адже одночасно зі збільшенням доходів аграрних підприємств зростають і обсяги використання хімічних речовин, пестицидів та добрив, які посилюють захист сільськогосподарських культур та підвищують їх врожайність. З одного боку така діяльність сприяє розвитку галузі та робить можливою перспективу виходу на нові ринки, що в свою чергу ефективно позначається на стабілізації національної економіки. Але з іншого боку такі дії завдають непоправної шкоди екології [42]. Тому варто приділити увагу якісній організації процесу звітування підприємств про екологічну діяльність, щоб зрозуміти як організація впливає на екологічну ситуації і яких заходів необхідно вжити для гармонізованої взаємодії економіки та природи.

Відомості щодо екологічних показників в діяльності підприємств та впровадження природоохоронних заходів можна знайти у трьох формах фінансової звітності. В Балансі організація звітує про необоротні активи природоохоронного призначення, запаси екологічних матеріалів, товарів та сировини, стан екологічних зобов'язань, наявність розрахунків за екологічними податками та зборами. Звіт про фінансові результати містить повну та неупереджену інформацію щодо отриманих результатів суб'єкта господарювання від екологічної діяльності. У Примітках до річної фінансової звітності деталізуються відомості про біологічні активи, права користування земельними ресурсами, капітальні витрати на поліпшення земель. Але проблема полягає в тому, що не всі підприємства вважають за доцільне висвітлювати детальну інформацію щодо екологічної діяльності, яка б давала ширше уявлення про функціонування підприємства [43].

Інформаційним джерелом щодо екологічних показників діяльності сільськогосподарських підприємств є податковий облік, який формує відомості щодо стану екологічних зобов'язань аграрного підприємства. Саме в податковій декларації та розрахунках до неї відображаються суми нарахованого екологічного податку за викиди, скиди та розміщення відходів у довкіллі. Але виникає певна проблема в тому, що у підприємств, діяльність яких не відповідає екологічним стандартам, відсутні стимули щодо покращення екологічної ситуації і їм вигідніше сплатити штрафи за забруднення, аніж витратити значні кошти на розробку та впровадження ресурсозберігаючих технологій, фінансування природоохоронних проектів з метою нівелювання негативного впливу на довкілля [44].

Дещо детальніше про свій вплив на навколишнє середовище сільськогосподарські підприємства розкривають, заповнюючи форми статистичної звітності. У формі № 1-екологічні витрати (річна) «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища» витрати відображаються лише тоді, коли вони спрямовуються саме на охорону природного середовища, таким чином інформацію про заходи, які хоч і сприяють екологізації, але були втілені передусім з метою дотримання техніки безпеки чи покращення умов праці, підприємства уже не повинні висвітлювати в даній формі [45].

Форму «Утворення та поводження з відходами за 20\_\_р.» № 1-відходи(річна) заповнюють організації, які провадять діяльність пов'язану із утворенням та поводженням з речовинами і матеріалами, які втратили свої властивості і більше не можуть бути використані. Тут розкривається детальна інформація про обсяги сформованих відходів та подальші операції над ними. «Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів № 2-ТП (повітря) (річна) відображає відомості про речовини, якими суб'єкт господарювання забруднює довкілля, а саме повітря.

Реквізити форми № 9-сг (річна) «Звіт про використання добрив і

пестицидів» відображають інформацію про використання сільськогосподарськими підприємствами засобів захисту та підвищення врожайності вирощуваних культур. За показниками даного звіту можна простежити рівень навантаження на земельні ресурси, шляхом відображених даних про обсяги внесених добрив і пестицидів та площу, яку було ними оброблено.

Проте дані форми статистичного звітування все ж таки не досить інформативні, а тому потребують нових доповнень. В час формування нових вимог щодо функціонування сільськогосподарських підприємств, в установлених формах звітності не міститься відомостей про загальний вплив суб'єктів господарювання на екологічну ситуацію, а також даних про виготовлення та збут екологічно безпечних товарів. Таким чином, відсутність інформаційного забезпечення щодо даних про екологічну ефективність господарювання не дає можливості сформувати уявлення про конкурентні позиції аграрних товаровиробників.

А от обов'язок щодо висвітлення соціальної діяльності суб'єктом господарювання на законодавчому рівні не встановлений, тож підприємства, як правило, не оприлюднюють її результати. Тому важливо приділити увагу формуванню цілісної системи збору, обробки та передачі інформації не лише для управлінського персоналу, з метою оцінки конкурентних позицій та пошуку способів їх підвищення, а й для зацікавлених користувачів, з метою задоволення їх запитів щодо основних аспектів функціонування організації

Недоліком сучасної системи звітування є те, що показники діяльності містяться в різних формах звітності, що спричиняє додаткові витрати часу та незручності в систематизації даних для комплексного їх опрацювання. Тому виникає необхідність в формуванні єдиного документу, який відображав не лише економічні показники, а й містив не фінансові відомості щодо функціонування сільськогосподарських підприємств в соціальному та екологічному аспектах. Наразі формувати Звіт про управління, який в Україні є аналогом не фінансової звітності, що висвітлює інформацію не

лише про результати діяльності організації, а й про його стратегії, цілі, ризики та можливості, мають лише середні та великі підприємства. Але поруч з цим саме подання Звіту остаточно не регламентується.

Для кращого розуміння сильних та слабких сторін, можливостей та загроз було проведено SWOT-аналіз ОАЗ підприємств сільськогосподарської галузі (додаток К). Таким чином, перевагами аграрних підприємств є спеціалізований комплекс первинних документів та облікових реєстрів, часткове відображення екологічної діяльності через статистичну та податкову звітність. Проте в той же час спостерігається недостатня інформативність наявних форм, інформація подається розрізнено або взагалі не висвітлюється.

Тож, в сучасних інтеграційних умовах розвитку суспільства та економіки особливо важливою є прозора діяльність господарюючих суб'єктів, а також їх відкрите та достовірне звітування, що в свою чергу допоможе підприємствам підвищити довіру суспільства та відкрити нові можливості для ефективного функціонування та стійкого розвитку.

### РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СТАЛИМ РОЗВИТКОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

#### 3.1 Вдосконалення організації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку в сільськогосподарській галузі

Наразі сільськогосподарські підприємства здійснюють свою діяльність в умовах динамічних змін економіки, загострення кризових явищ та в нестабільному конкурентному середовищі. До того ж з появою концепції стійкого розвитку висувуються нові вимоги щодо стабільного та цілісного функціонування суб'єктів господарювання, не лише в поточний час, а й в довгостроковій перспективі. Тому зміна концептуальних засад подальшого розвитку суб'єктів господарювання аграрного сектору обумовлює необхідність вдосконалення організації обліково-аналітичного забезпечення з метою накопичення релевантної фінансової та нефінансової інформації, яка б враховувала взаємозв'язки між стратегічними, управлінськими, операційними, фінансовими, соціальними, екологічними та іншими нефінансовими аспектами їх діяльності та давала б можливість керувати можливостями, перспективами та ризиками підприємства.

Комплекс заходів направлених на вдосконалення організації ОАЗ в контексті сталого розвитку залежить від усвідомлення суб'єктами господарювання концептуальних засад подальшого розвитку ОАЗ, необхідності подальшої модифікації підходів до управління та його інформативного забезпечення [46].

Відповідно першим етапом пропонуємо здійснювати оцінку існуючого обліково-аналітичного забезпечення та потреб менеджменту і зовнішніх стейкхолдерів, що в подальшому дасть змогу визначитися з підходами до формування розширених звітів та відповідних механізмів аналітичного, методичного, організаційного та технологічного забезпечення їх наповнення.



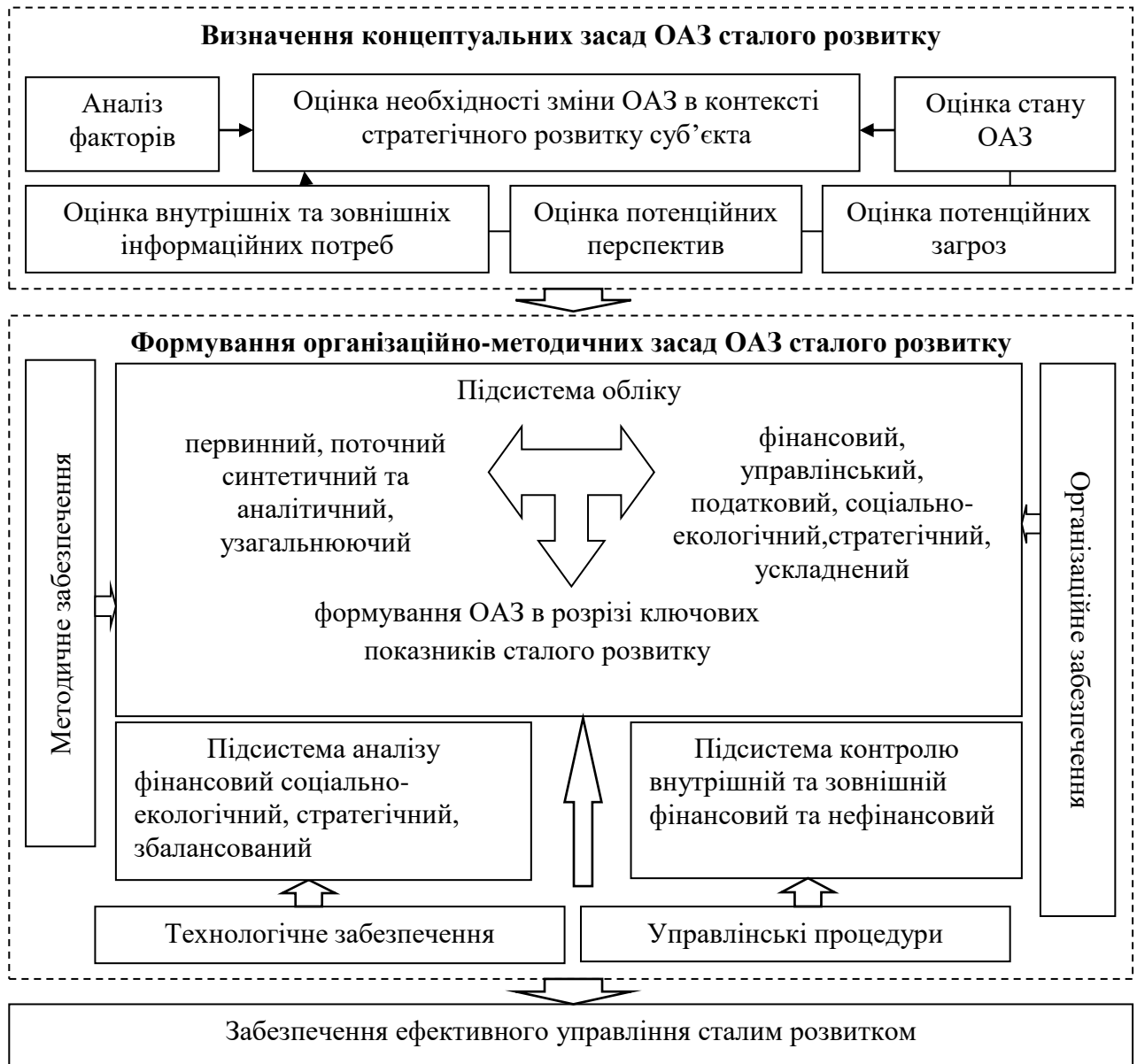


Рисунок 3.1 – Запропонований механізм удосконалення організації ОАЗ сталого розвитку в сільськогосподарській галузі

Джерело: сформовано автором

Комплекс заходів направлених на вдосконалення організації ОАЗ в контексті сталого розвитку залежить від усвідомлення суб'єктами господарювання концептуальних засад подальшого розвитку ОАЗ, необхідності подальшої модифікації підходів до управління та його інформативного забезпечення.

Відповідно першим етапом пропонуємо здійснювати оцінку існуючого

обліково-аналітичного забезпечення та потреб менеджменту і зовнішніх стейкхолдерів, що в подальшому дасть змогу визначитися з підходами до формування розширених звітів та відповідних механізмів аналітичного, методичного, організаційного та технологічного забезпечення їх наповнення.

Першочергове усвідомлення подальшого врахування нових вимог щодо розширення інформаційних масивів є важливим та складним етапом, і відразу суб'єктам господарювання може бути складно досягти найвищого щабля з комплексного формування інтегрованої звітності пропонуємо певний алгоритм, дотримуючись якого підприємства мають визначити яку звітність їм доцільно формувати, враховуючи стадію життєвого циклу розвитку існуючого ОАЗ. При цьому зазначимо, що кожен наступний цикл не передбачає відмову від попереднього рівня, а лише його доповнення, розширення та ускладнення. Зважаючи на специфіку сільськогосподарської галузі розглянемо алгоритм в частині формування ОАЗ екологічного спрямування.

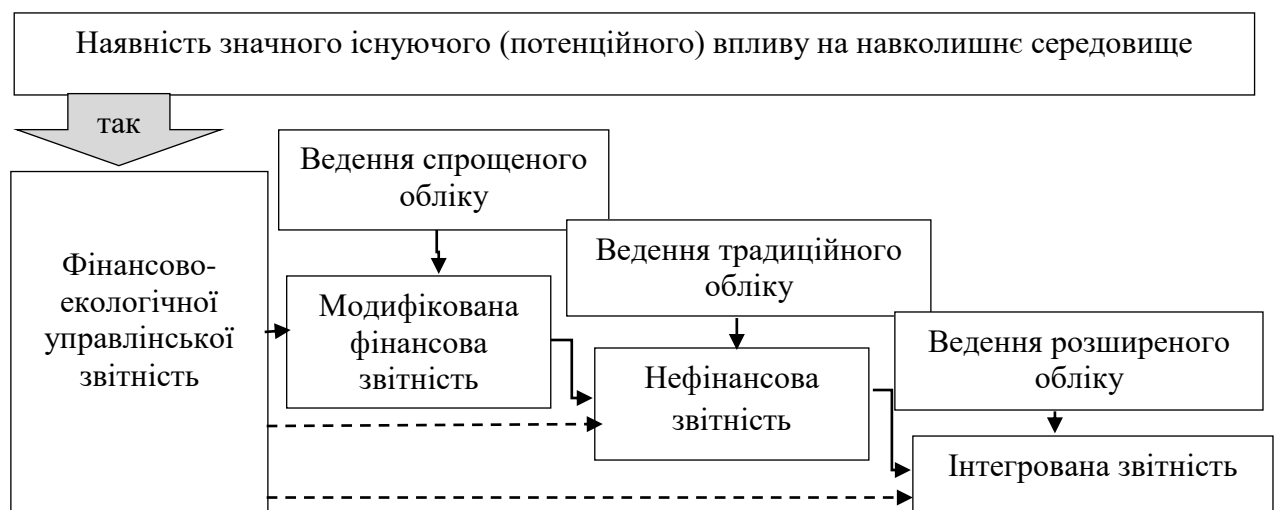


Рисунок 3.2 – Запропонований алгоритм визначення формування ОАЗ щодо сталого розвитку сільськогосподарських підприємств

Джерело: сформовано автором

Означений алгоритм дасть змогу зорієнтуватися підприємству виходячи з існуючої системи ведення обліку та ключових інформаційних

запитів, що можуть бути задоволені шляхом розкриття інформації в тих чи інших формах звітності.

Так, першочергово, не зважаючи на систему обліку суб'єкту господарювання доцільно розпочати з формування фінансово-екологічної звітності, як вагомого інструменту для поточного аналізу, контролю та прогнозування імовірних майбутніх ризиків. Саме вона дасть змогу приймати оперативні управлінські рішення, направлені на вибір максимально ефективного напрямку розвитку сільськогосподарського підприємства.

Враховуючи особливості саме сільськогосподарської діяльності, фінансово-екологічна управлінська звітність повинна надавати інформацію про натуральні і вартісні показники, а також фінансово-економічні коефіцієнти екологічної діяльності, адже аграрні підприємства в повній мірі використовують природні ресурси. Ключові елементи звітності в розрізі базових показників наведені на рис. 3.3.

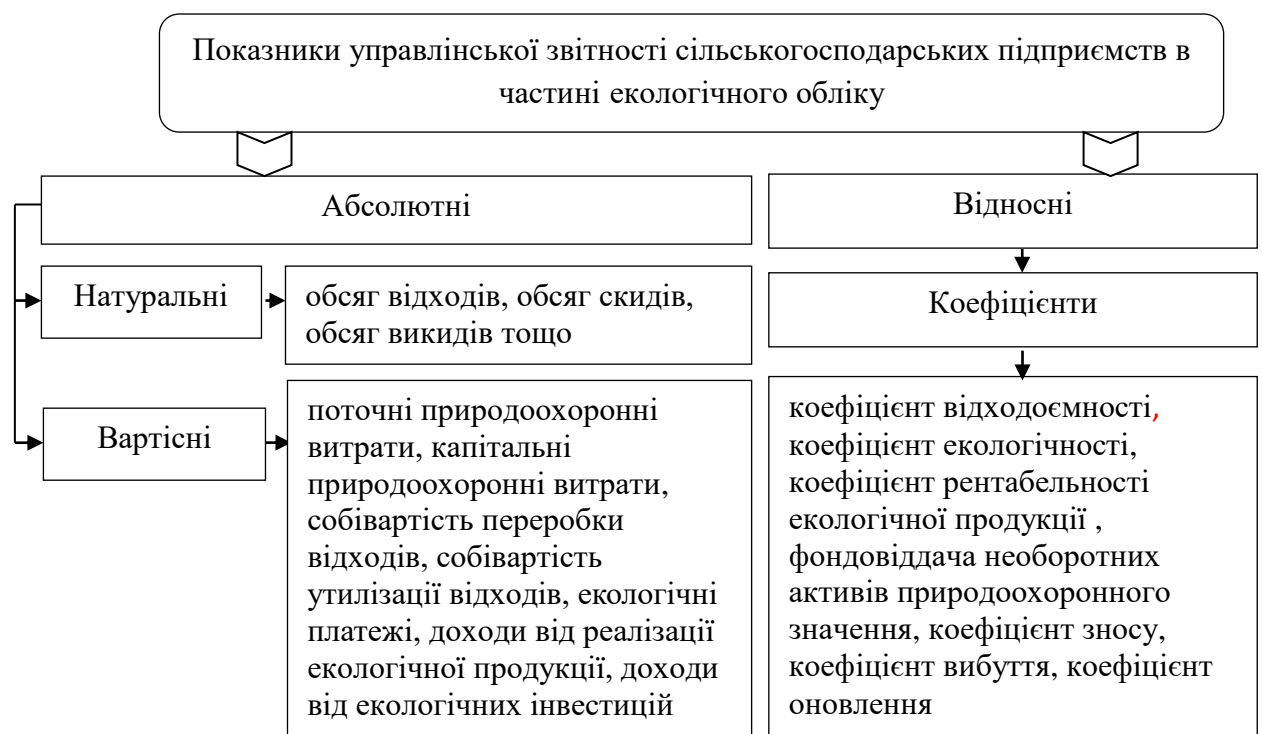


Рисунок 3.3– Запропонована система показників управлінської звітності сільськогосподарських підприємств в частині екологічного обліку

Джерело: сформовано автором

Але на сьогодні означені показники частково відображаються розрізнено в таких формах звітності: Звіт про фінансовий стан, Звіт про сукупний дохід, Примітки до річної фінансової звітності, Звіт про охорону атмосферного повітря, Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі, Поводження з відходами, Податкова декларація з екологічного податку. Це унеможливорює ефективно та комплексно оцінити екологічну політику підприємства, а отже підвищує його екологічні ризики.

Зважаючи, що ведення екологічно-відповідального бізнесу передбачає здебільшого понесення витрат пропонуємо також окремо використовувати зведену відомість екологічних витрат, яка буде містити інформацію про витрати та доходи, а також показники, які характеризують екологічну діяльність компанії (додаток Л).

Тож, враховуючи стан розвитку обліку та особливості функціонування, звітувати про сталий розвиток сільськогосподарські підприємства можуть за трьома варіантами.

«Розширений фінансовий звіт» є удосконаленою моделлю фінансової звітності і представляє собою комплекс економічної та соціально-екологічної інформації про результати діяльності малих і мікросільськогосподарських підприємств. Зокрема, щоб підвищити інформативність звітності, відомості щодо аспектів сталого розвитку можна відображати в Балансі та Звіті про фінансові результати [47].

«Альтернативний звіт про сталий розвиток» уже являє собою окремий документ, в якому конкретно висвітлюються питання щодо дотримання компанією принципу соціальної відповідальності, здійснення ресурсозберігаючого виробництва та проведення природоохоронної діяльності. Така форма звітності може бути зручною для складання середніми суб'єктами сільськогосподарської галузі. Наразі поширені такі форми, як екологічний звіт, соціальний звіт, звіт про корпоративну відповідальність, які здебільшого орієнтуються на задоволення

інформаційних потреб користувачів щодо окремих нефінансових питань [47].

Великі підприємства вже повинні формувати «Звіт про сталий розвиток сільськогосподарського підприємства», який є окремим документом, і при формуванні якого необхідно дотримуватися загальноприйнятої системи чи стандарту, що зробить звіт зрозумілішим для більшого кола зацікавлених осіб [48]. Та з поступовим впровадженням в діяльність підприємств концепції сталого розвитку виникають нові підходи щодо складання та форми відображення даної звітності. Тому даний напрямок постійно супроводжується експериментами, одним із яких є застосування інтегрованої звітності, яка стала новим інструментом інформування зацікавлених осіб. Загалом він передбачає повне відображення різних видів капіталу (інтелектуального, природного, виробничого), які використовуються юридичною особою, її бізнес-модель та взаємозв'язок з навколишнім середовищем [49].

Незалежно від форми обраної звітності суб'єкти господарювання повинні визначитися з інформаційною базою для її складання. Проведений в попередньому розділі аналіз ОАЗ сільськогосподарських підприємств, виявив обмеженість існуючої облікової системи щодо відображення показників екологічної обліку. Більшість показників, що відбивають цей аспект діяльності, враховуються котловим методом серед інших доходів, витрат, активів та зобов'язань. Досить широкий спектр екологічних витрат вони обліковуються на рахунках 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності» тощо.

З метою підвищення якості ОАЗ пропонуємо ввести відповідні рахунки, а враховуючи, що більшість суб'єктів господарювання перейшли на використання автоматизованих систем обліку така деталізація не ускладнить роботу облікового персоналу. Зважаючи, що облік екологічної діяльності охоплює два напрямки експлуатаційний та природоохоронний, які можуть бути деталізовані на поточно-операційні та капітально-інвестиційні витрати

та змінюватися залежно від об'єкта та рівня витрат вважаємо за доцільне використовувати наступну систему аналітичних рахунків (табл. 3.1)

Таблиця 3.1– Запропоновані система аналітичних рахунків для накопичення аналітичної інформації в частині екологічного обліку

Рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Витрати іншої операційної діяльності»				
Об'єкти аналітичного обліку				
Внутрішні та зовнішні екологічні витрати	Субконто	Ознака групування	Аналітична підгрупа	Характеристика витрат
	1	характер впливу	експлуатаційні	пов'язані із забезпечення та відновленням природних ресурсів, з організації екологічної діяльності
			природоохоронні	направлені на попередження забруднення або компенсації негативних наслідків забруднення, витрати на переробку або/та утилізацію відходів виробництва
	2	вид діяльності	поточно-операційні	пов'язані із утриманням і експлуатацією природоохоронного обладнання, утилізація (поховання) відходів, інші поточні витрати, екологічні платежі тощо
			капітально-інвестиційні	введення нових об'єктів природоохоронного призначення, ремонт і реконструкція діючих об'єктів, інші капітальні витрати
	3	напрямок витрат	охорона водних ресурсів	пов'язані з утриманням та охороною відповідних об'єктів
			охорона повітряного басейну	
			охорона земель	
			відтворення біологічних ресурсів	
	4	рівень витрат	базовий (нормативний) рівень	обумовлені нормативно-правовими актами та є обов'язковими для даних видів підприємств
добровільний рівень			мають добровільний характер враховуючи політику здійснення СВД в частині екологічної складової	

Джерело: сформовано автором

Враховуючи означені підходи облікові данні, що відображають

інформацію в розрізі екологічних аспектів будуть накопичуватися на аналітичних рахунках в такій структурі:

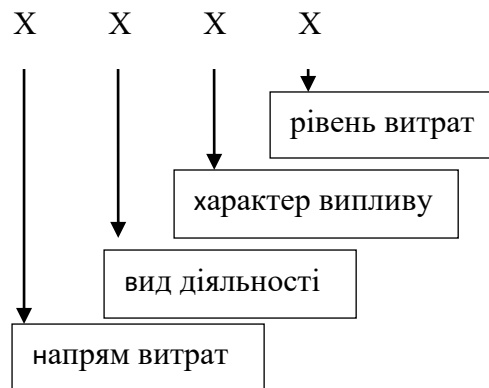


Рисунок 3.4 – Удосконалена структура аналітичних рахунків для накопичення аналітичної інформації в частині екологічного обліку

Джерело: сформовано автором

Запропоновані субконто для внутрішніх та зовнішніх екологічних витрат дадуть змогу в подальшому автоматизувати процес накопичення таких витрат.

Таким чином, сучасна система управління підприємством потребує розширених відомостей про господарську діяльність суб'єкта. Тому виникає потреба у пошуку додаткових джерел інформування, які відображатимуть аспекти не лише фінансового стану підприємства, а й міститимуть повні та розгорнуті дані про екологічну та економічну складову, які в умовах сталого розвитку набули актуальності. Саме звітність є формою взаємозв'язку між компанією та зацікавленими сторонами, тому даний інструмент повинен враховувати всі аспекти діяльності компанії. Особливо управлінська звітність є фундаментом для прийняття важливих рішень керівництвом, тому вона також потребує удосконалення. Тому в запропонованій нами Відомості відображатимуться показники, які враховуючи взаємозв'язок сільськогосподарських підприємств з природним середовищем, а також які відображатимуться на спеціальних аналітичних рахунках.

### 3.2 Напрями вдосконалення аналізу та аудиту екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах сталого розвитку

Сьогодні, зі стрімким розвитком ринкових взаємовідносин господарюючі суб'єкти прагнуть займати лідируючі позиції та підвищувати свою конкурентоспроможність. Зокрема, такі цілі залежать від системи управління підприємством, від якої часто залежить майбутнє організації. Особливо постає питання підвищення ефективності керівництва в умовах сталого розвитку, коли значна увага має бути зосереджена на забезпечення стабільного функціонування в довгостроковій перспективі.

Важливе місце в управлінні належить аналітичній системі. При цьому виклики, що стають перед суб'єктами господарювання, ставлять нові вимоги як до методики аналізу так і до показників, на підставі яких оцінюються можливості та ризики їх діяльності. Зважаючи на те, що концепція сталого розвитку передбачає врахування фінансових та нефінансових показників вважаємо за доцільне використовувати систему збалансованих показників [50].

На нашу думку, використання такої системи стратегічного управління суб'єктом господарювання дасть змогу врахувати всі ключові аспекти, що забезпечують сталий розвиток. Це обумовлено тим, що така аналітична система через включення натуральних та вартісних збалансованих факторів, які окреслюють взаємодію екологічної, економічної та соціальної складових, дасть можливість оцінити рівень системного розвитку підприємства.

Виходячи з аналізу ключових особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств ця система буде базуватися на таких стратегічно важливих аспектах сталого розвитку як: фінансовий, екологічний та соціальний [51]. Використання саме збалансованої системи за цими аспектами є доцільним оскільки це не тільки дасть можливість прорахувати ключові показники по кожній проекції сталого розвитку, а і відобразити реалізації ключових цілей розвитку підприємства через систему показників з



урахуванням їх взаємного впливу (рис 3.5).

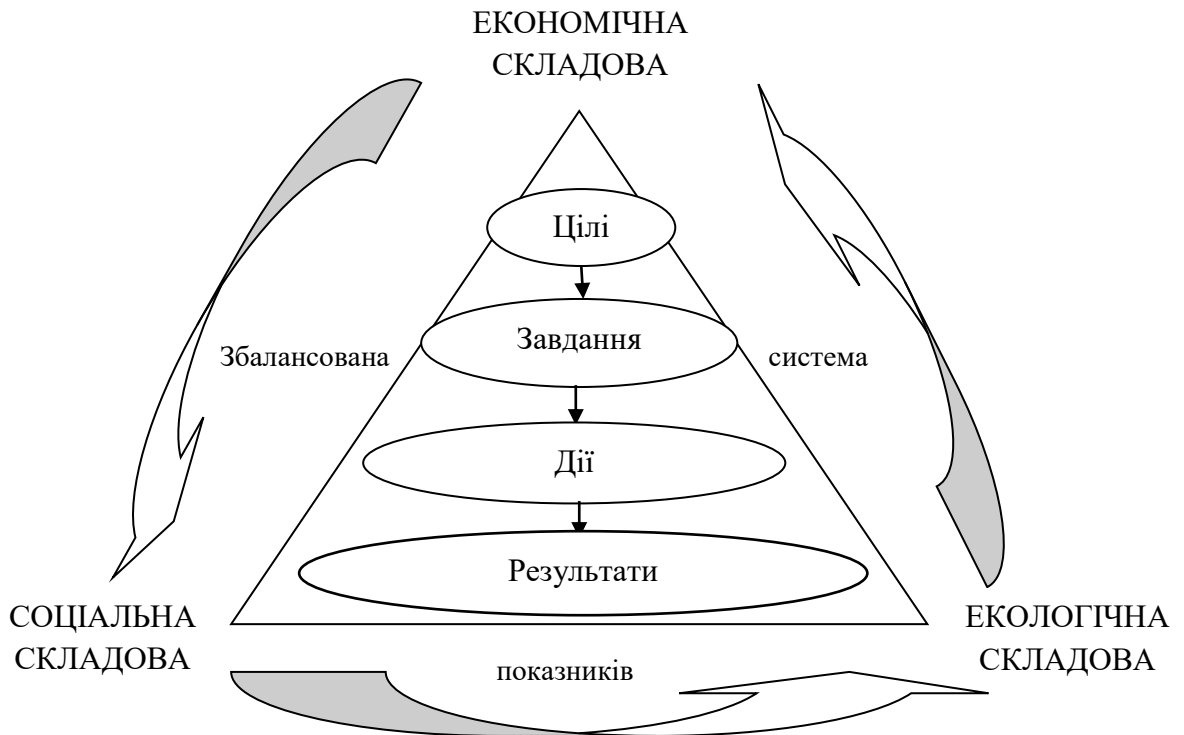


Рисунок 3.5 – Схематичне відображення збалансованого підходу до аналізу сталого розвитку діяльності підприємства

Джерело: сформовано автором

Використовуючи означений аналітичний підхід суб'єкти господарювання мають дотримуватися такого алгоритму дій враховуючи виклики кожної проєкції (економічної, соціальної та екологічної) в розрізі концептуальної, аналітичної та контрольної складових (рис. 3.6).

На початковому етапі в частині формування концептуальних засад сільськогосподарські підприємства повинні провести аналіз їх зовнішнього та внутрішнього середовища, визначити стратегії розвитку в розрізі трьох проєкцій, окреслити за кожною з них напрямки розвитку та сформувати систему конкретних завдань направлених на реалізацію визначених цілей з урахуванням перспектив та обмежуючих факторів існуючого середовища.

В подальшому в межах безпосередньо аналітичного блоку варто обрати перелік показників кожного сегменту. При цьому досить важливо

проаналізувати рівень інформаційного забезпечення. Джерелами інформації для отримання показників економічної складової будуть форми фінансової звітності, для соціальної – статистичної та управлінської звітності, а для екологічної – статистична звітність та податкові декларації. Також екологічні показники можна отримати із запропонованої нами в підпункті 3.1 управлінської форми – Зведеної відомості екологічних витрат.

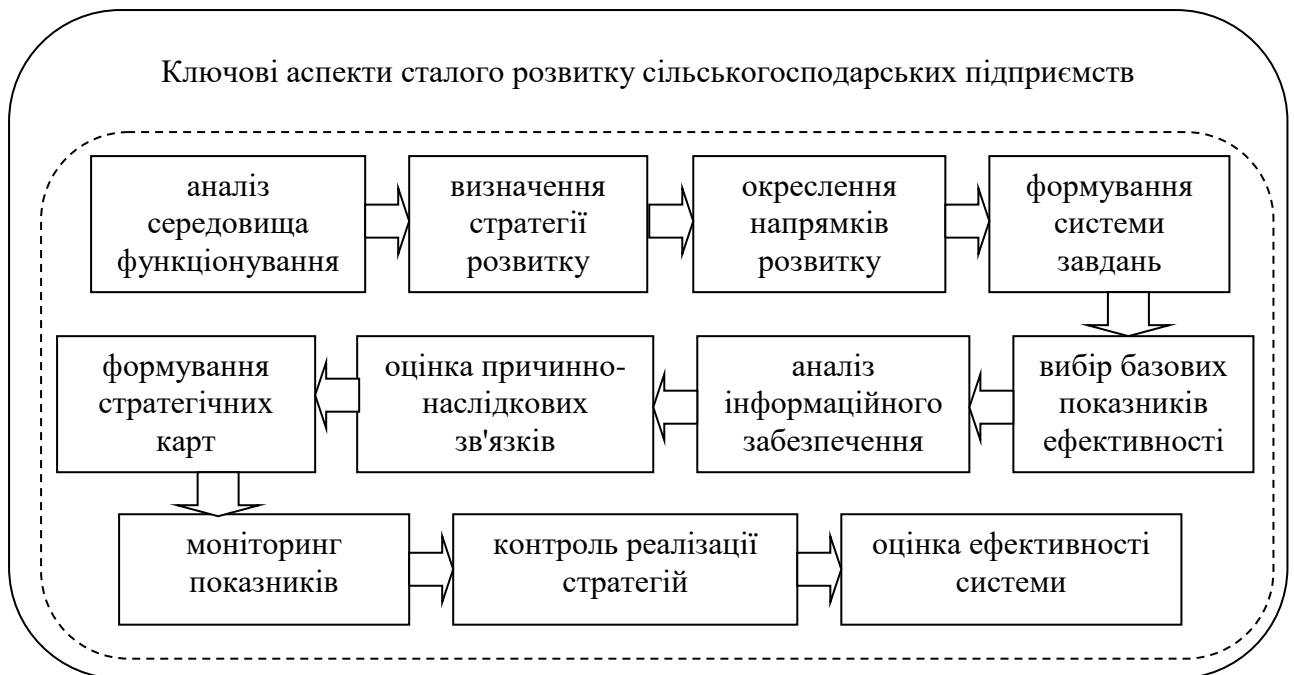


Рисунок 3.6 – Основні стадії формування та запровадження ЗСП для аналізу сталого розвитку діяльності підприємства

Джерело: сформовано автором

На наступному етапі шляхом кореляційно-регресійного аналізу пропонуємо з усього масиву відібрати лише по п'ять-вісім показників з економічної, екологічної та соціальної складових, які є взаємопов'язаними та найбільше проявляють свій вплив на результати діяльності підприємства.

Комплекс таких показників для кожного суб'єкта господарювання може бути свій в залежності від розміру, галузі сільського господарства, форми оподаткування, регіону розташування тощо. В межах нашого дослідження на підставі аналізу наукових праць, аналітичних звітів та

враховуючи специфіку діяльності сільськогосподарських підприємств з поміж численної кількості використаємо ті, які на нашу думку, є базовими, типовими та найбільше створюють причинно-наслідковий зв'язок.

Одним із інструментів аналізу та подальшого управління на підставі ЗСП є стратегічна карта, яка дозволяє відобразити існуючі взаємозв'язки та оцінити внесок кожної проєкції в забезпечення сталого розвитку в цілому. Враховуючи проведені дослідження нами сформовано стратегічну карту, яка наведена в додатку М.

В подальшому кожна її проєкція може бути каскадована та деталізована за більш широким набором показників чи рівнів управління. Так, зокрема сільськогосподарські підприємства можуть формувати окремі стратегічні карти, наприклад, за екологічною складовою або напрямом діяльності чи навіть видом виробництва.

Надалі обрані показники можуть бути використані і для узагальнюючого аналізу, за допомогою введення додаткової формули інтегрального показника, використання якої допоможе визначити рівень розвитку як кожної складової окремо, так і загальний рівень сталого розвитку підприємства. Щоб це прорахувати необхідно стандартизувати вхідні дані, адже значення показників відображаються в різних одиницях вимірювання [52]. Для цього можна використати наступні формули, з яких перша застосовується для показників, що несуть позитивну оцінку, наприклад, використання органічних добрив, а інша – для тих що відображають негативну тенденцію (обсяг забруднюючих речовин).

$$A_{ij} = \frac{x_{ij} - \min(x_{ij})}{\max(x_{ij}) - \min(x_{ij})} \quad (3.1)$$

$$A_{ij} = \frac{\max(x_{ij}) - x_{ij}}{\max(x_{ij}) - \min(x_{ij})} \quad (3.2)$$

де  $A_{ij}$  - стандартизоване значення  $j$ -го показника за  $i$ -й рік;

$x_{ij}$  - не стандартизоване значення  $j$ -го показника за  $i$ -й рік;

$\max(x_{ij})$  - значення  $j$ -го показника за  $i$ -й рік, прийняте за максимумом;

$\min(x_{ij})$  - значення  $j$ -го показника за  $i$ -й рік, прийняте за мінімумом.

Формула ж інтегрального показника сталого розвитку являє собою геометричне середнє узагальнених економічних, екологічних та соціальних показників:

$$K_{cp} = \sqrt[3]{K_{eкон} * K_{eкол} * K_{соц}} \quad (3.3)$$

де  $K_{cp}$  - інтегральний показник сталого розвитку.

Таким чином, використовуючи запропоновану збалансовану систему показників агропідприємства методом індивідуального підбору факторів можна проаналізувати не лише фінансовий стан, а й рівень інших складових, які в умовах сталого розвитку потребують обліку та відображення. Використання інтегрованого показника сталого розвитку дозволить проаналізувати взаємодію економічної, екологічної та соціальної складових підприємства та визначити рівень його розвитку. В результаті цього підприємства зможуть контролювати результати своєї діяльності та вибудовувати стратегію стійкого функціонування.

Також концепцією сталого розвитку висуваються нові вимоги й до організації системи контролю, адже однією з її головних ідей є орієнтація діяльності підприємств на охорону довкілля та збереження ресурсного потенціалу. Тому на підприємствах має функціонувати контролююча система, що перевірятиме та стимулюватиме суб'єкт господарювання до впровадження екологічної діяльності. Так як наразі діяльність сільськогосподарських підприємств тісно пов'язана з викидами та скидами

небезпечних речовин, використанням хімічних засобів, які відчутно впливають на виснаження земельних ресурсів, пропонуємо впроваджувати екологічний аудит, який стане інструментом оцінки можливих ризиків та сприятиме прийняттю раціональних управлінських рішень. Також визначальним фактором, який повинен сприяти активізації природоохоронної діяльності, є потреба в залученні національних та міжнародних інвестицій, адже більшість інвесторів, як правило, вимагає обов'язкового проведення екологічного аудиту.

Процес проведення екологічного аудиту повинен ґрунтуватися на законодавчо-нормативній та організаційно-методичній базі, яка в нашій державі наразі слабо розвинена. Регулювання основних засад екоаудиту розпочалося в 2004 році одночасно з прийняттям Закону України «Про екологічний аудит», який повинен був забезпечити ефективність екологічної діяльності господарюючих суб'єктів, та універсального Національного стандарту ДСТУ ISO 19011:2003 «Настанови щодо здійснення аудитів системи управління якістю і (або) екологічного управління», що замінив існуючі до того часу стандарти. Але незважаючи на це науковці [53, 54] наголошують на удосконаленні нормативної бази, а зокрема закону, в якому обмежується коло установ, на яких має проводитися даний вид аудиту. Адже підлягати перевірці мають всі підприємства, що становлять небезпеку для навколишнього середовища. Тому для більшої ефективності ЗУ «Про екологічний аудит» необхідно гармонізувати з міжнародними стандартами, які є загальноприйнятими.

Тож враховуючи особливості сільськогосподарської діяльності пропонуємо екологічний аудит проводити в чотири етапи (рис 3.7).

На першому етапі відбувається знайомство з об'єктом перевірки. Тобто опрацьовуються загальні документи щодо екологічної діяльності і оцінюються можливості та реальності проведення екологічного аудиту, враховуючи повноту і відповідність інформації для планування екоперевірки, належну співпрацю з боку керівників сільськогосподарського підприємства, а

також достатність часу та ресурсів.

Беручи до уваги міжнародний досвід проведення екологічного аудиту, пропонуємо до інформаційних джерел додати екологічний паспорт, який мають формувати суб'єкти, що мають безпосередній вплив на навколишнє природне середовище. Даний документ відображає реальний вплив підприємства на довкілля і сприяє контролю за дотриманням природоохоронних норм і правил у процесі господарської діяльності [54].

Якщо ж встановлено можливість здійснення аудиту, далі формується група для проведення незалежного контролю, враховуючи компетентність фахівців, необхідну для досягнення цілей аудиту [55]. Також в разі відсутності в аудиторів фахових вмінь, знань чи компетенцій, адже в сільськогосподарській діяльності є свої особливості, наприклад, щодо норми концентрації добрив в ґрунті, співвідношення пестицидів, утворення хімічних сполук при розкладі відходів, тому може виникнути необхідність в залученні технічних експертів. Завершується підготовчий етап укладенням договору на проведення екологічного аудиту [56].

Другий етап – розширений аналіз документальної бази. Після підписання договору аудитори вже мають можливість більш детально ознайомитися з особливостями екологічно орієнтованої діяльності [57]. Тому на даному етапі досліджується фінансова та інша господарська документація (протоколи системи управління, звіти попередніх перевірок, тощо). І вже після цього формується план і програма екологічного аудиту.

На третьому етапі відбувається перевірка вже конкретних напрямів. При цьому застосовуються розрахункові та органолептичні методологічні прийоми аудиту. Після закінчення всіх процедур формуються робочі документи аудитора, які потребують опрацювань вже на четвертому етапі перевірки, на якому узагальнюючи, систематизуючи та групуючи зібрану інформацію аудитор формує висновок, в якому обґрунтовує результати перевірки та відображає рекомендації щодо усунення виявлених недоліків.

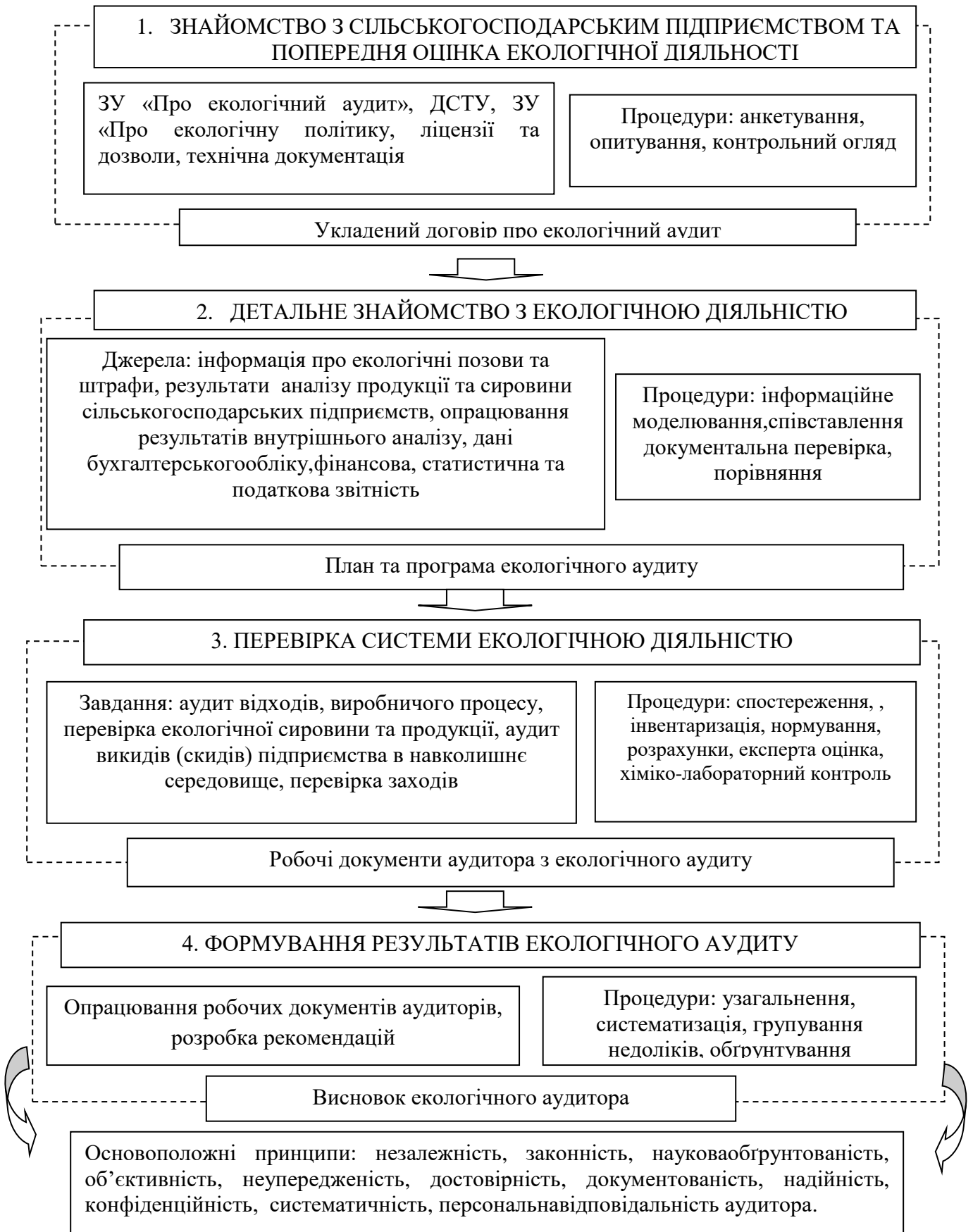


Рисунок 3.7 – Модель проведення екологічного аудиту на сільськогосподарському підприємстві

Джерело: сформовано автором

Проведення екологічного аудиту допоможе підвищити відповідальність за своєчасне і якісне проведення природоохоронних заходів, та надасть об'єктивну оцінку результатам природоохоронної діяльності. Рекомендації за результатами перевірки можуть допомогти знизити витрати на охорону навколишнього середовища, які впливають на витрати виробництва, а відповідно й на конкурентоспроможність продукції сільськогосподарських підприємств. Проте екологічний аудит лише розпочинає своє становлення в українських реаліях, тому ще залишаються відкритими проблемні питання щодо високої вартості його проведення, наявності кваліфікованих екоаудиторів, а також нестачі фінансових ресурсів у підприємств для запровадження заходів з охорони навколишнього середовища. Тому перераховані проблеми потребують подальших наукових досліджень.



## ВИСНОВКИ

Обліково-аналітичне забезпечення – це система, яка складається з множини компонентів, які взаємодіючи між собою, утворюють певну цілісність. Варто відмітити, що обліково-аналітичне забезпечення є частиною загальної системи управління та виступає основою для моніторингу поточного стану підприємства та планування його діяльності в перспективі.

Значної уваги питання обліково-аналітичного забезпечення набуло в умовах поширення ідей про впровадження концепції сталого розвитку. Для досягнення позитивних результатів в процесі переходу на новий етап розвитку необхідно комплексно підходити до впровадження важливих змін. Особливо актуальним є переорієнтація суб'єктів господарювання на ведення відповідальної, прозорої та ефективної діяльності, адже досягнення цілей сталого розвитку сприятиме досягненню рівноваги між економікою, соціумом та природним середовищем в масштабах всієї планети. Серед операційних цілей стійкого функціонування економіки України є сприяння сталому розвитку агропромислового комплексу, тому ОАЗ потребує нової та вдосконаленої організації, методології та технології. Так як сільське господарство належить до провідних галузей української економіки, формування та реалізація системи обліково-аналітичного забезпечення є важливим завданням підприємств агропромислового комплексу для успішного функціонування в довгостроковій перспективі

Сільськогосподарська галузь є прибутковою частиною економіки держави, яка зможе забезпечити країні конкурентні переваги. Використовуючи офіційні статистичні дані, було проаналізовано стан даної галузі, зокрема, прослідкувавши за динамікою змін кількості сільськогосподарських суб'єктів, загальної суми отриманих доходів та обсягу чистого прибутку/збитку. Тож через значні коливання даних першого показника, спостерігається нестабільна тенденція щодо кількості юридичних осіб, проте не дивлячись на це протягом останніх двох років прибутковість

підприємств почала зростати. А от аналіз валової доданої вартості показав, що починаючи з 2015 року вона почала зменшуватися і в минулому році показник наблизився до значення 2013 року. Також негативна тенденція спостерігається і щодо рентабельності сільськогосподарської діяльності, адже з 2015 року до 2019 року цей показник з 30,5% зменшився майже вдвічі і становив 14,4%.

Проте аналіз експортної діяльності сільськогосподарського підприємства поступово зростає. Збільшуються обсяги грошових надходжень від зовнішньоекономічної діяльності, від експорту сільськогосподарської продукції Україна в минулому році за останні 10 років отримала 22,1 млрд. дол.. Зокрема, такі доходи було отримано від реалізації за кордон продукції рослинного походження, жирів та олій тваринного або рослинного походження, частка яких в товарній структурі займає 58% і 21% відповідно. До того ж масштаби постачання сільськогосподарської продукції розширюються і Україна в минулому році ввійшла в трійку експортерів до Європейського Союзу.

Але потенціал сільського виробництва до кінця не використовується через вплив гальмуючих факторів, які український уряд до цього часу із-за прогалин в державній політиці не може вирішити. Також, в сучасних інтеграційних умовах розвитку суспільства актуальним є питання залучення інвестицій в аграрний сектор, на заваді яким стоїть ряд проблемних ситуацій, подолавши які, сільське господарство зможе підвищити свої конкурентні позиції. Серед таких проблемних чинників виділяють недостатнє обліково-аналітичне забезпечення для прийняття успішних рішень.

Розглянувши особливості діяльності підприємств сільськогосподарської галузі, та провівши SWOT-аналіз їх обліково-аналітичного забезпечення було виявлено ряд слабких сторін, підвищувати які необхідно за рахунок вдосконалення складових облікового та аналітичного забезпечення, і лише після цього можна досягнути перспективних можливостей.

З метою формування якісного обліково-аналітичного забезпечення системи організації ОАЗ сталого розвитку розроблено відповідний механізм який передбачає включати технічне, організаційне, методичне, управлінське та аналітичне забезпечення. Зважаючи, що врахування нових вимог щодо розширення інформаційних масивів є важливим та складним етапом, і відразу суб'єктам господарювання може бути складно досягти найвищого щабля з комплексного формування інтегрованої звітності запропоновано певний алгоритм, дотримуючись якого підприємства мають визначити яку звітність їм доцільно формувати враховуючи стадію життєвого циклу розвитку існуючого ОАЗ.

Саме звітність є формою взаємозв'язку між компанією та зацікавленими сторонами, тому даний інструмент повинен враховувати всі аспекти діяльності компанії. Особливо управлінська звітність є фундаментом для прийняття важливих рішень керівництвом, тому вона також потребує удосконалення. Тому в запропонованій Зведеній відомості екологічних витрат відображатимуться показники, які враховуватимуть взаємозв'язок сільськогосподарських підприємств з природним середовищем, а також які відображатимуться на спеціальних аналітичних рахунках.

З метою підвищення якості ОАЗ запропоновано використовувати систему аналітичних рахунків обліку екологічної діяльності яка охоплює два напрямки експлуатаційний та природоохоронний, що можуть бути деталізовані на поточно-операційні та капітально-інвестиційні витрати та змінюватися залежно від об'єкта та рівня витрат. Запропоновані субконто для внутрішніх та зовнішніх екологічних витрат дадуть змогу в подальшому автоматизувати процес накопичення таких витрат.

Також використовуючи запропоновану збалансовану систему показників агропідприємства методом індивідуального підбору факторів можуть проаналізувати не лише фінансовий стан, а й рівень інших складових, які в умовах сталого розвитку потребують обліку та відображення. Використання інтегрованого показника сталого розвитку

дозволить проаналізувати взаємодію економічної, екологічної та соціальної складових підприємства та визначити рівень його розвитку. В результаті цього підприємства зможуть контролювати результати своєї діяльності та вибудувувати стратегію стійкого функціонування.

Проведення екологічного аудиту допоможе підвищити відповідальність за своєчасне і якісне проведення природоохоронних заходів, та надасть об'єктивну оцінку результатам природоохоронної діяльності. Рекомендації за результатами перевірки можуть допомогти знизити витрати на охорону навколишнього середовища, які впливають на витрати виробництва, а відповідно й на конкурентоспроможність продукції сільськогосподарських підприємств. Проте екологічний аудит лише розпочинає своє становлення в українських реаліях, тому ще залишаються відкритими проблемні питання щодо високої вартості його проведення, наявності кваліфікованих екоаудиторів, а також нестачі фінансових ресурсів у підприємств для запровадження заходів з охорони навколишнього середовища. Тому перераховані проблеми потребують подальших наукових досліджень.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Загородній А. Г. Контроль в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку 2014. № 794. С. 164–171.
2. Гильмиярова М.Р. Концептуальная учетно-аналитическая модель денежных потоков корпоративных структур. URL: [http://dorogiistorii.ru/doc/merkulov/researchjournal\\_cloud\\_2012.pdf](http://dorogiistorii.ru/doc/merkulov/researchjournal_cloud_2012.pdf)
3. Родкина А. Т. Информационная логистика. – М. : Экзамен, 2001. 288 с.
4. Пасенко Н. С. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 17. URL: <http://global-national.in.ua/issue-17-2017/26-vipusk-16-kviten-2017-r-2/3246-pasenko-upravlinnyafinansovimi-rezultatami-pidpriemstva>
5. Юзва Р. П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец.: 08.00.09. Р.П. Юзва; Тернопільський національний економічний університет. 2011. 20 с.
6. Волощук Л. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства. *Праці Одеського політехнічного університету*. 2011. Випуск 2 (36). С. 329- 333.
7. Шимоханская Т. В. Концепция учетноаналитического обеспечения устойчивого развития организаций. *Бухгалтерский учет, статистика*. – 2011. № 5. С. 346-354
8. Кирилов И. Н. Теоретические аспекты развития системы учетноаналитического обеспечения управленческих решений на предприятии. *Вестник Адыгейского государственного университета*. – Майкоп : Изд-во АГУ, 2012. №2. С. 124 – 135.

9. Тычина, Н. А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия. *Вестник Оренбургского государственного университета*. 2009. № 2. С. 103-107.
10. Сирцева, С. В. Методичні підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення системи управління аграрними підприємствами. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2015. Вип. 2. Том . С. 85-93.
11. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Х. : Вид. ХНЕУ, 2007. 276 с.
12. Камінська Т. Г. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах: Автореф. дис.... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Т. Г. Камінська. К., 2006. 22 с.
13. Вольська В. В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 3 (24). С. 83–88.
14. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. *Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля*. Луганськ, 2008. № 10, ч. 2. С. 58-62
15. Голячук Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством. *Економічний аналіз*. Вип. 6. 2010. С. 408-410
16. Соколов Я.В. Бухгалтерский управленческий учет: от истоков до наших дней : монография. : Аудит : ЮНИТИ, 2009. 213 с.
17. Титаренко Г. Б., Корінько М. Д. Методичні підходи для побудови обліково-аналітичної системи з використанням експертних оцінок *Облік і фінанси АПК*. 2010. №4. С. 66-69

18. Барановська С. П. Обліково-аналітичне забезпечення як невід'ємна складова управління підприємством. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : [збірник наукових праць] / відповідальний редактор О. Є. Кузьмін. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. 8-11 с.
19. Усатова Л. В. Формирование управленческой и налоговой составляющей учетно-аналитической системы расходов в условиях неопределенности в период трансформации международных стандартов финансовой отчетности. автореф. дис. на соиск. уч. степ. доктора экон. наук.: 08.00.12. Орел, 2008. 48 с.
20. Лень В. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління: поняття та структура. *Облік і фінанси*. 2016. № 1. С. 38-44.  
URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2016\\_1\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_1_8)
21. Юзва Р. П. Обліково-аналітична система – інформаційне забезпечення управління підприємством. *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/oblikovo-analitichna-sistema-informaciyne-zabezpechennya-upravlinnya-pidpriemstvom.html>
22. Овчарова Н. В. Мартишко М. С. Проблемні аспекти обліково-аналітичного забезпечення в управлінні підприємством. Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки: тези доповідей VII Міжнародної науково-практичної конференції «Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки». Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2020. С. 60-63
23. Касьяненко Т. М. Місце обліково-аналітичної системи в управлінні підприємством. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2012. Випуск 623-626. Економіка С.236-242
24. Сталий розвиток. Матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії. URL: <https://uk.wikipedia.org>
25. Сокіл О. Бухгалтерський облік сталого розвитку, як новий засіб обліково-аналітичного забезпечення. *Інститут бухгалтерського*

- обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал.. 2016. № 4. С 7-18.*
- 26.Прокопишин О. Екологічний облік як інструмент системи управління підприємством. URL: [http://econf.at.ua/publ/konferencija\\_2016\\_03\\_24\\_25/sekcija\\_3\\_ekonomika\\_i\\_prirodokoristuvannja/ekologichnij\\_oblik\\_jak\\_instrument\\_sistemi\\_upravlinnja\\_pidpriemstvom/41-1-0-919](http://econf.at.ua/publ/konferencija_2016_03_24_25/sekcija_3_ekonomika_i_prirodokoristuvannja/ekologichnij_oblik_jak_instrument_sistemi_upravlinnja_pidpriemstvom/41-1-0-919)
- 27.Кальчук А. Л. Нефінансова звітність: її сутність та класифікація. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/04/45.pdf>
- 28.Герасименко О. Соціальний облік та нефінансова звітність як інструменти реалізації соціальної відповідальності. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка.* 2012. №137. С. 39-43. URL:[http://bulletin-econom.univ.kiev.ua/wp-content/uploads/2015/11/137\\_9.pdf](http://bulletin-econom.univ.kiev.ua/wp-content/uploads/2015/11/137_9.pdf)
- 29.Кравченко О. В., Овчарова Н. В. Теоретичні та методичні засади формування інтегрованої звітності в Україні. *Економіка і суспільство.* 2016. № 6. С. 359-366. URL: [https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/67172/3/Kravchenko\\_Ovcharova\\_intehrovana\\_zvitnist.pdf;jsessionid=A21F92F22A4EDBE3C99029682BACCE4A](https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/67172/3/Kravchenko_Ovcharova_intehrovana_zvitnist.pdf;jsessionid=A21F92F22A4EDBE3C99029682BACCE4A)
- 30.Мартишко М. С., Савченко Т.Г. Інтегрована звітність як інструмент прозорого ведення бізнесу. Збірник матеріалів V Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції «Проблеми та перспективи розвитку фінансово-кредитної системи України». 2020р. С.150-153
- 31.Державна служба статистики України. URL:<http://www.ukrstat.gov.ua/>
- 32.Коломоець М. О. Аналіз диференціації регіонального розвитку за валовою доданою вартістю. *Управління розвитком.* 2014. №11(174). С. 139-143.
- 33.Топ-10 країн-імпортерів української агропродукції. *Економічна правда.* 2020. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2020/02/18/657195/>



34. Данилишин Б. Чи може Україна продовжувати нарощувати експорт сільгосппродукції? *Укрінформ. Мультимедійна платформа іномовлення України*. 2020. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2785567-ci-moze-ukraina-prodovzuvati-narosuvati-eksport-silgospprodukcii.html>
35. Гриценко П. В., Гриценко В. П. Аналіз та систематизація проблемних і перспективних факторів розвитку сільськогосподарської галузі України. *Механізм регулювання економіки*. 2018. № 1. С. 84-90.
36. Проблеми розвитку аграрного виробництва в Україні і перспективні напрями використання аграрного потенціалу держави для підвищення рівня продовольчої безпеки. Аналітична записка. URL: [http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/agrarne\\_vurobnustvo-07e8a.pdf](http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/agrarne_vurobnustvo-07e8a.pdf)
37. Мельник К. П. Особливості бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Придніпровська державна академія будівництва та архітектури. Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Випуск 4. С. 396-399.
38. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Наказ Міністерства фінансів України 29.12.2006 № 1315. Редакція від 30.12.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text>
39. Вернигор Є. В. Облік у сільськомугосподарстві. *Управління розвитком* № 23(163)2013. С.34-36
40. Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів: Наказ Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555-08#Text>
41. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств від 4 червня 2009 р. № 390. URL :<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555->

09#Text

42. Мартишко М.С., Самусевич Я.В., Воронцова А.С.. Дослідження впливу розвитку сільськогосподарської галузі на надходження екологічного податку. Мартишко М.С., XVI Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція.
43. Сироїд Н. П. Відображення інформації про екологічну якість продукції у звітності. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. URL: 10.32702/2307-2105-2018.12.208
44. Купалова Г., Матвієнко Т. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2012. № 142. С. 12-16.
45. Про затвердження інструкцій щодо заповнення форм державних статистичних спостережень з охорони навколишнього природного середовища: Наказ державного комітету статистики України від 24.10.2006 р. № 494. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1194-06#Text>
46. Сокіл О. Г. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств : монографія. Мелітополь : ТОВ «Колор Принт», 2018. 454 с. ISBN 978-966-2489-62-0.
47. Сокіл О.Г. Методологічна основа обліково-аналітичного забезпечення формування звітності сільськогосподарських підприємств про сталий розвиток. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр., 2018. № 1. С. 247 – 56.
48. Мулик Т. О., Вацілова Н. В. Інтегрована звітність підприємства: стан та перспективи розвитку. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2019. № 11. URL: 10.32702/2307-2105-2019.11.59
49. Савченко О. Ф. Екологічні витрати: проблеми права, обліку та

- оподаткування. Економіка та держава. 2015. № 5. С 11-19.
- 50.Безп'ята І.В. Еколого-економічні аспекти природоохоронної діяльності в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища*. URL: <https://www.sworld.com.ua/konfer27/843.pdf>
- 51.Воляк Л.Р Концептуальні підходи до еколого-економічного аналізу. Журнал «Науковий огляд». 2016. № 10 (31). С. 1-9. URL: <http://oaji.net/articles/2016/797-1482940657.pdf>
- 52.Осадча Г. Г., Ополонець І. П. Збалансована система показників як ефективний інструмент управління підприємством на прикладі ПАТ «Яготинський маслозавод». *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 18, частина 2. С 120-124 URL: [http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/18\\_2\\_2018ua/27.pdf](http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/18_2_2018ua/27.pdf)
- 53.Кулик Р.Р. Екологічний аудит: зарубіжний досвід і необхідність впровадження в Україні. URL: <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream>
- 54.Варламова І. С. Світовий досвід запровадження екологічного аудиту та його стан в Україні. *Бізнесінформ*. 2013. № 8. URL: [http://www.business-inform.net/export\\_pdf/business-inform-2013-8\\_0-pages-180\\_184.pdf](http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2013-8_0-pages-180_184.pdf)
- 55.Костишин Н. С. Застосування екологічного аудиту на сільськогосподарських підприємствах за умов сталого розвитку. URL: <http://www.virtual.ks.ua/students/4334-environmental-audit-in-ukraine.html>
- 56.Басанцов І. В., Пантелейчук О. С. Екологічний аудит в Україні: актуальність, проблемні питання та напрями удосконалення. *Механізм регулювання економіки*. 2010. № 1. С. 38–46.
- 57.Кулик Р. Місце і проблеми екологічного аудиту в системі аудиторської діяльності України. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 4(29). С. 160–165.

## ДОДАТКИ

### Додаток А

## SUMMARY

Martyshko MS Accounting and analytical support of sustainable development management of agricultural enterprises. – Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2020

The master's thesis accounting and analytical support of sustainable development management of agricultural enterprises is investigated in the work. An analysis of the development of agricultural enterprises and the level of their provision of accounting and analytical information. The main purpose of this study is to develop recommendations and proposals to increase the informativeness of accounting and information support in order to make effective management decisions for sustainable development of agricultural enterprises.

Keywords: accounting and analytical support, accounting, control, analysis, agriculture, sustainable development.

## АНОТАЦІЯ

Мартишко М. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарських підприємств. – Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2020 р.

У роботі досліджено сутність обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарських підприємств. Проведено аналіз розвитку підприємств сільськогосподарської галузі та рівень їх забезпеченості обліково-аналітичною інформацією. Основною метою цього дослідження є розробка рекомендацій та пропозицій щодо підвищення інформативності обліково-інформаційного забезпечення з метою прийняття ефективних управлінських рішень для сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, облік, контроль, аналіз, сільське господарство, сталий розвиток.