

10.2 Соціально-екологічний облік на підприємствах плодоовочевої консервної промисловості: управлінський аспект у контексті сталого розвитку

В останні десятиліття дедалі гостро постають глобальні проблеми пов'язані з досягненням продовольчої безпеки, подоланням голоду, поліпшенням стану здоров'я і довголіття людей, якості навколишнього природного середовища, інші проблеми економічного і соціального характеру. З метою запобігання або зменшення негативних їх проявів резолюцією Генеральної Асамблеї ООН ухвалені глобальні цілі сталого розвитку на період до 2030 року, які окреслюють ключові умови досягнення стійкого, інклюзивного, сталого економічного зростання, збереження екології та здорового суспільства [513]. Зазначені цілі було адаптовано з урахуванням специфіки національного розвитку та висвітлено у Національній доповіді «Цілі Сталого Розвитку: Україна», де розкрито орієнтири досягнення їх Україною [514].

Невід'ємною частиною розвитку вітчизняного бізнесу на принципах сталого розвитку стає врахування інтересів суспільства і відповідальне ставлення до навколишнього природного середовища, що потребує виваженої системи управління підприємствами з усвідомленням керівництвом взаємозв'язку результатів діяльності та активної соціально-екологічної позиції.

З проблемою подолання голоду як однією з найактуальніших проблем сучасного світу пов'язане завдання – забезпечити доступність збалансованого харчування для всіх верств населення на рівні науково обґрунтованих норм споживання. Серед індикаторів моніторингу виконання окресленого завдання розглядається показник споживання овочів та фруктів у розрахунку на 1 особу у кілограмах на рік.

За даними Державної служби статистики України [515] видно, що динаміка змін річного споживання овочів та плодів і ягід в Україні за період 2015-2020 року складають незначні відсотки. За 2020 рік фонд споживання овочів з розрахунку на одну особу зменшився лише на 0,43% по відношенню до 2019

року, плодів і ягід – на 3,75% відповідно (табл.1).

У фонд споживання овочів, баштанних, плодів і ягід включаються як свіжі, так і сушені, солені, мариновані та інші продукти переробки перелічених видів продукції. Сушені та перероблені овочі та баштанні продовольчі культури, плоди, ягоди та виноград включаються у фонд споживання в перерахунку на свіжі [516].

Таблиця 1.

Динаміка споживання плодово ягідної та овочевої продукції на душу населення в Україні

Показники	Раціональна норма	Роки					
		2015	2016	2017	2018	2019	2020
Фонд споживання овочів і баштанних, кг/рік	161	160,8	163,7	159,7	163,9	164,7	164,0
Індикатор достатності споживання	1,0	0,99	1,02	0,98	1,02	1,02	1,02
Фонд споживання плодів і ягід, кг/рік	90	50,9	49,7	52,8	57,8	58,7	56,5
Індикатор достатності споживання	1,0	0,57	0,55	0,59	0,64	0,65	0,63

Джерело: складено на основі [515,516]

Відмітимо, що рівень споживання овочів і баштанних на душу населення за досліджуваний період коливається в межах раціональної норми, встановленої Міністерством охорони здоров'я у розмірі 161 кг/рік [517], про що свідчить розрахований індикатор достатності споживання.

Як бачимо, на відміну від овочів, показник фактичного споживання плодів і ягід суттєво відрізняється від раціональної норми річного споживання, яка становить 90 кг/рік. Це говорить про те, що незважаючи на корисність і важливість у раціоні харчування фруктів і ягід, споживчий кошик українського населення складає дефіцит даної продукції.

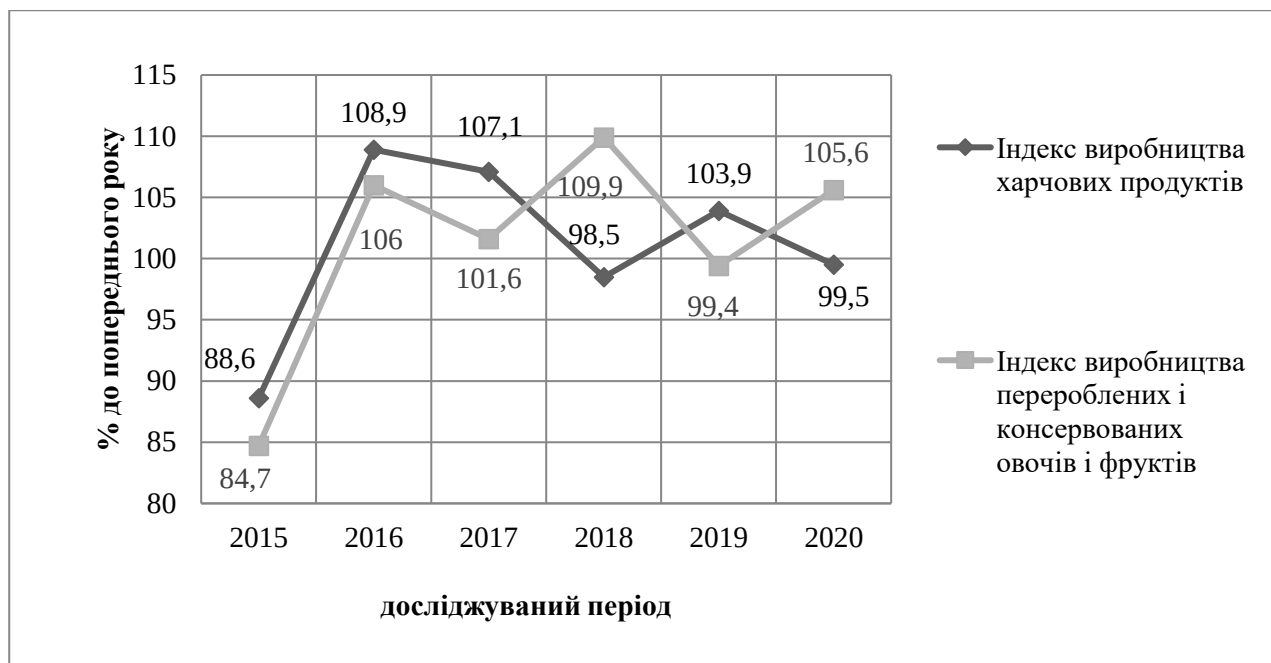
Аналізуючи раціон харчування населення України за видами продуктів, вважаємо його незбалансованим. Більш економічно доступні або вирощені продукти в домашніх умовах споживаються у більшій кількості чи понад норму. Так, наприклад, картопля для населення України не просто харчовий продукт, а

замінник інших продовольчих товарів. При раціональній нормі споживання цього продукту у 124 кг в рік на одну особу, цей показник в середньому по Україні у 2017 році досяг рівня 143,4 кг/рік.

Однією з важливих галузей харчової промисловості, яка сприяє урізноманітненню та збалансуванню харчового раціону і забезпечує населення протягом року високовітамінізованими продуктами харчування, є плодоовочева консервна промисловість. Продукцію цієї промисловості виробляють в усіх регіонах України, однак найбільше виробництво зосереджено у південних областях, на Поділлі та Закарпатті.

Основні центри виробництва зосереджені в Одесі, Херсоні, Ізмаїлі, Кам'янець-Подільському, Вінниці та ін. Серед найбільших виробників у плодоовочевій консервній промисловості є: ПрАТ «Чумак», ПрАТ ВО «Одеський консервний завод», група компаній «Верес», компанія PepsiCo, ТОВ «Вінницький консервний завод», ТОВ «Ніжинський консервний завод», ПрАТ «Білоцерківський консервний завод» та ін.

У процесі моніторингу досягнення цілей сталого розвитку важливим індикатором є індекс виробництва харчових продуктів. Щодо динаміки виробництва перероблених та консервованих овочів і фруктів, то індекс виробництва зріс у порівнянні зі змінами загального виробництва харчової промисловості на 11,4% у 2018 році та на 6,1% у 2020 році. В цілому протягом періоду 2015-2020 рр. виробництво плодоовочевої продукції зростало у порівнянні до попереднього року у 2016 році на 21,3%, у 2018 році – 8,3%, у 2020 році – 6,2% (рис.1).



Малюнок 1. Порівняльна динаміка індексу виробництва плодоовочевої продукції та харчових продуктів в цілому, у % до попереднього року

Джерело: складено на основі [515]

Слід відмітити, що за дослідженнями органічного ринку у 2020 році розширився асортимент органічної плодоовочевої консервної продукції, зокрема з'явилась широка лінійка консервованих та солених овочів, фруктових та овочевих соків, консервованих продуктів таких як ягідні пасти, джеми, сиропи, овочева ікра та овочеві соуси. Також основним трендом, зокрема спричиненим пандемією COVID-19, стало збільшення запасів продукції, що має довгий термін зберігання.

Серед загроз продовольчої безпеки, які мають безпосередній вплив на проблему подолання голоду, окрім дефіциту чи погіршення якості продуктів харчування є динаміка їх економічної доступності, яка залежить від темпів зростання цін та зростання номінальних доходів населення.

Згідно інформації Міністерства фінансів України у 2020 році індекс зростання доходів становив 110,2%. Цей показник перевищує в цілому індекс зростання цін на продукти харчування на 7,3% (табл.2), однак на 12% відстає саме від темпів зростання цін на фрукти, споживання яких не досягає раціональної норми.

Таблиця 2

Порівняльна динаміка індексу споживчих цін на продукти харчування, у
% до попереднього року

Період	Індекс споживчих цін на продукти харчування, %		
	усього	овочі	фрукти
2015	144,4	130,8	172,4
2016	108,5	93,6	98,2
2017	113,4	110,3	115,2
2018	111,5	107,6	105,4
2019	108,3	131,3	97,3
2020	102,9	83,4	122,2

Джерело: складено на основі [515]

Проведена порівняльна динаміка цін на продукти харчування за період 2015-2020 років у табл.2 показує щорічне їх зростання у порівнянні до попереднього року. У 2020 році цей показник склав 102,9 %, що на 5,4% менше, ніж у 2019 році та на 41,5 менше порівняно з 2015 роком.

Тенденцією до зменшення рівня цін на овочі та фрукти ознаменувався 2016 рік. Також нижчі ціни на фрукти спостерігаємо у 2019 році на 2,7%. Індекс споживчих цін на овочі у 2020 р. склав 83,4%. Порівняно з попереднім роком ціни в середньому зменшилися на 16,6%.

На систему ціноутворення на ринку плодоовочевої консервної продукції впливає ряд факторів мікро- та макроекономічного характеру: перспективи врожаю та ціни на сировину, сезонність реалізації, ціни на енергоносії, транспорт, логістику, інфляційні процеси, стан ринку, державна політика регулювання цін та ін. При цьому ринок потребує операційного реагування на зміни ситуації, що викликає необхідність постійного вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємств.

Поряд з проблемою підвищення рівня життя і здоров'я населення гостро постає проблема покращення природного потенціалу та зменшення впливу шкідливої дії на довкілля при веденні господарської діяльності, що вимагає від суб'єктів господарювання оцінки такого впливу, використання екологічних та ресурсозберігаючих технологій, технічного переоснащення виробництва, мінімізацію, переробку та знищення відходів тощо.

На сьогодні Україну можна віднести до групи країн з високим рівнем екологічної небезпеки, зокрема щодо зростання обсягів утворених відходів та поводження з ними. Одним з найбільших джерел утворення відходів є виробництво харчової промисловості, у якій переробляється багатокомпонентна сировина. Більшість таких відходів можуть бути вторинним сировинним ресурсом. Однак до цього часу відсутня думка щодо їх класифікації та методів кількісного обліку, не передбачено звітної інформації про наявність і використання ресурсів вторинної сировини та більшості видів відходів.

Аналіз динаміки основних видів відходів, що утворюються при виробництві плодоовочевої консервної продукції, дає зрозуміти, що найбільш численними за обсягами є плодово-ягідні та овочеві вичавки, кількість яких протягом досліджуваного періоду має тенденцію як до зниження, так і нарощування (табл. 3).

Таблиця 3.

Обсяги утворених відходів виробництва плодоовочевої консервної продукції в Україні, тонн

Найменування відходів	Роки			
	2017	2018	2019	2020
Кісточки та ядра плодів, в т.ч. абрикосів, персиків і слив некондиційні	915,3	590,4	190,4	142,7
Вичавки плодово-ягідні, в т.ч. некондиційні	16248,1	25783,3	13902,9	11639,1
Вичавки овочеві, в т.ч. некондиційні	5439,8	6532,8	5638,8	6442,0
Насіння та шкірка томатів	2901,0	699,8	656,3	1,5
Овочеві обрізки та очистки	533,6	535,9	712,7	976,0
Напівфабрикати власного виробництва або залишки незавершеного виробництва фруктових та овочевих соків, непридатні для використання за призначенням	432,7	388,9	140,8	260,8

Джерело: складено на основі [515]

Слід відмітити, що понад 80% таких відходів використовують для підгодівлі ВРХ у свіжому, сухому або силосованому вигляді, а також як сировина (порошки плодово-ягідні, пектин), яку використовують у хлібопекарському та кондитерському виробництві. Тому правильно вибудована логістика цього процесу між переробними та виробничими підприємствами сприяє ефективному

використанню побічних продуктів та відходів як вторинної сировини.

Також простежується досить значне зменшення насіння томатів та фруктових кісточок. Це можна пов'язати з тим, що з насіння томатів можливо виробляти олійні масла, оскільки олії у даних відходах сягає до 30%. Використовують для цього і плодови кісточки. Кісточкову шкаралупу, одержану при виробництві олії, майже повністю застосовують для виготовлення кісточкової кришки, яку використовують для очищення нагару і корозії двигунів внутрішнього згоряння і парових турбін, а також виробляють з неї фурфурол – цінну сировину для хімічної промисловості [518, с.198].

Отже, в умовах загострення проблеми раціонального ресурсо-користування переробна плодоовочева консервна галузь має здійснювати пошук нових організаційно-економічних принципів розвитку з урахуванням екологічних факторів, перехід на безвідходний чи маловідходний тип виробництва, що сприятиме розв'язанню екологічних питань насамперед на рівні господарств, недопущенню або скороченню масштабів забруднення довкілля. Поряд з пріоритетним напрямом державної політики у забезпеченні населення економічно доступним, якісним, раціонально збалансованим і безпечним для життя та здоров'я продовольством це актуалізує необхідність проведення досліджень соціально-екологічних аспектів діяльності підприємств плодоовочевої консервної промисловості, а також дотримання ними принципів соціальної відповідальності.

У Концепції реалізації державної політики у сфері сприяння розвитку соціально відповідального бізнесу в Україні поняття «соціально відповідальний бізнес» трактується як відповідальна поведінка суб'єктів господарської діяльності за вплив їх рішень і дій на суспільство, навколишнє природне середовище, яка сприяє сталому розвитку суспільства, зокрема забезпеченню добробуту населення; враховує очікування суб'єктів господарської діяльності та суспільства; інтегрована у діяльність суб'єкта господарської діяльності [519].

Основним завданням апарату управління підприємством має бути не стільки максимізація прибутку будь-яким шляхом, скільки здійснення на засадах

сталого розвитку стратегічного та оперативного управління, яке спрямоване на досягнення результативності трьох сфер: економічної, соціальної та екологічної.

Такий підхід враховує у своїй роботі В.С. Іванченков вказуючи на те, що проблему забезпечення ефективності виробництва плодоовочевої консервної продукції та його інноваційного вдосконалення слід розглядати не лише з позиції отримання стабільного прибутку, а і з позиції забезпечення потреб споживача в екологічно чистому інноваційному продукті харчування та економії витрат за рахунок зниження втрат сировини при транспортуванні, впровадження ресурсозберігаючих технологій та використання комплексної переробки сировини [520, с. 453].

При прийнятті управлінських рішень основну роль відіграє достовірна та потрібна облікова інформація. Проте у традиційній системі бухгалтерського обліку досить проблематично виділити соціальну та екологічну складову діяльності підприємства та згенерувати весь спектр необхідної інформації для управління процесами сталого розвитку. Тому в рамках соціальної відповідальності бізнесу з урахуванням важливості плодоовочевої консервної галузі у реалізації забезпечення продовольчої безпеки держави та інших цілей сталого розвитку, пропонуємо в загальній системі обліку розглянути місце і роль підсистеми соціально-екологічного обліку. Такий облік дозволить оцінювати рівень взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем, результати його діяльності у розрізі економічної, соціальної та екологічної складової, збирати дані та порівнювати соціально екологічні показники, актуальні для конкретного регіону.

Досліджуючи потребу забезпечення інтегральної оцінки економічної, соціальної та екологічної підсистем, науковці виокремлюють у понятійно-термінологічному апараті «соціальний облік», «екологічний облік», «облік соціально відповідальної діяльності», «облік сталого розвитку». При цьому, деякі автори ототожнюють сутність соціального та екологічного обліку, виділяючи у складі першого екологічні аспекти, інші їх розмежовують. Також розділилися погляди з приводу місця цих видів обліку в системі традиційного

бухгалтерського обліку, доводячи їх доцільність або як підсистеми у загальній обліковій системі, або як окремого виду обліку.

Поняття «соціальний облік» пов'язують здебільшого з процесом формування та оприлюднення у нефінансовій звітності інформації про економічний, екологічний та соціальний стан підприємства. Деякі вітчизняні дослідники під обліком соціально відповідальної діяльності чи обліком сталого розвитку розуміють по суті той же процес. Так, О.В. Будько розглядає облік соціально відповідальної діяльності як процес формування систематизованих, корисних даних з метою складання звітності, яка характеризує діяльність суб'єкта господарювання, спрямована на вирішення соціальних і екологічних завдань [521, с. 35].

О.А. Полянська визначає соціальний облік як процес формування систематизованої, релевантної інформації, що характеризує соціально відповідальну діяльність суб'єкта господарювання та спрямована на прийняття соціальних рішень в межах концепції сталого розвитку підприємства [522, с. 63]. Поняття сталого розвитку автор пов'язує з необхідністю прийняття рішень на підприємстві не тільки на базі фінансових або економічних факторів, а й з урахуванням коротко- та довгострокових соціальних, екологічних та інших наслідків діяльності.

При розкритті сутності соціального обліку С.О. Левицька акцентує увагу на відображенні фактів господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства, з урахуванням еколого-економічного забезпечення їх реалізації [523, с. 257]. Дотримуючись цієї думки, вважаємо не менш важливою на підприємстві успішну програму по розвитку кадрів. Система мотивації та адаптації в колективі, забезпечення гнучкого робочого процесу та створення безпечних умов праці, програми навчання, соціальних гарантій та захисту здоров'я співробітників та інше веде до зростання продуктивності праці, що має вагомое значення для підвищення ефективності функціонування підприємства в цілому.

Для висвітлення змісту екологічного обліку зазвичай приділяють увагу інформації щодо природоохоронної діяльності підприємства, ідентифікації екологічних витрат, доходів, зобов'язань та формування звітності. При цьому ряд вітчизняних авторів вказують, що система такої інформації використовується з метою ухвалення управлінських рішень щодо врахування ступеня впливу господарської діяльності підприємства на навколишнє середовище.

Екологічний облік у працях зарубіжних науковців, які часто називають його «зеленим бухгалтерським обліком», розглядається як практика включення принципів природокористування та збереження у практику звітності, яка відображає аналіз витрат і вигод [524]. Дійсно, екологічні витрати, пов'язані з відповідною діяльністю мають вплив на економічні показники, однак ведуться безсистемно та в бухгалтерському обліку на сьогодні не виокремлюються у загальній структурі витрат. Цей фактор не дозволяє достовірно оцінити ні переваги від провадження природоохоронних заходів, що зменшує мотиваційний аспект, ні наслідки та відповідність господарської діяльності вимогам діючого природоохоронного законодавства.

Таким чином, більшість дослідників пов'язують мету соціального чи екологічного обліку з необхідністю визначення соціально-екологічних наслідків діяльності підприємства та відображення показників щодо соціальної політики чи політики природокористування у нефінансовій звітності.

Виходячи з проведеного понятійного аналізу, пропонуємо використовувати узагальнюючий термін «соціально-екологічний облік», під яким розуміємо підсистему обліку, що забезпечує процес збору, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання системі управління достовірної та неупередженої інформації про стан і результати діяльності соціально-екологічного характеру для підготовки нефінансової звітності та прийняття обґрунтованих управлінських рішень з реалізації соціально-екологічної політики [525, с. 50].

Концептуальне рішення щодо виділення соціально-екологічного обліку в

загальній обліковій системі вимагає обґрунтування:

- цільової спрямованості обліку та його завдань як інформаційної підсистеми;
- деталізації економічних об'єктів, які мають потрапити у сферу інформаційного моделювання підсистеми соціально-екологічного обліку;
- складу принципів ведення обліку в умовах сталого розвитку;
- визначення складу показників нефінансової звітності.

Відсутність економічного виміру та інформування про негативний антропогенний вплив на навколишнє природне середовище спричиняє суспільну байдужість до питань екології, подальше знищення природного капіталу у кількісному та якісному вимірах [526]. На рівні проблем екологізації господарювання не менш актуальними є суперечності в самому суспільстві, розбіжності інтересів між соціальними групами чи суспільними явищами (виробничими відносинами і продуктивними силами в економіці, бідністю і багатством в соціальній сфері тощо).

Досягнення мети сталого розвитку потребує узгодженості економічної, екологічної та соціальної складової та їх інтерпретації у конкретних показниках. Реалізація цього завдання лежить у площині формування підсистеми соціально-екологічного обліку, який зорієнтований збалансувати інтереси усіх зацікавлених сторін, що існують як в середині підприємства, так і поза ним. Його роль полягає в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень щодо розвитку економіки з одночасним вирішенням екологічних та соціальних проблем (рис.2). Для раціонального екологічного та кадрового управління необхідне ведення максимально пристосованого до управлінських вимог соціально-екологічного обліку, на підставі даних якого буде здійснюватися планування, організація, стимулювання, контроль, аналіз та оцінка відповідності господарської діяльності принципам сталого розвитку та обраній соціально-екологічній політиці для створення сприятливого середовища бізнесу і підвищення прибутковості в довгостроковій перспективі.



Малюнок 2. Місце соціально-екологічного обліку у системі взаємозалежних складових концепції сталого розвитку «економіка-суспільство-природа»

Джерело: розроблено автором

Сприятливе середовище для бізнесу ми розглядаємо як наслідок переваг оприлюднення нефінансової звітності, а саме: формування позитивного соціального іміджу, набуття додаткових переваг над конкурентами, зміцнення співпраці з партнерами та покращення відносин з громадськістю, підвищення інвестиційної привабливості та лояльності внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів підприємства і суспільства в цілому. Однак, як показує практика, досить часто підприємства, не усвідомлюючи результатів ефективності впровадження соціально-екологічних заходів, уникають здійснення пов'язаних з ними витрат.

Система соціально-екологічного обліку, яка сприяє забезпеченню збалансованого уявлення про стан і наслідки соціальної та екологічної діяльності підприємств, потребує ширшого розгляду складу об'єктів, ніж у фінансовому чи управлінському обліку.

В умовах нестабільності економічного середовища та обмеженості

ресурсів важливим завданням промислових підприємств, в тому числі плодоовочевої консервної галузі, є оптимізація політики ресурсо-збереження. Зазначене актуалізує застосування при групуванні об'єктів соціально-екологічного обліку ресурсного підходу, який охоплює деталізацію ресурсів за видами активів та розрахунків, які виникають в процесі їх використання та способом отримання майбутніх вигод. Зокрема, Іваненко В.О. зазначає, що при дослідженні характеру взаємодії об'єктів, різних за походженням, використання ресурсного підходу дає можливість враховувати вимоги, які висуває зовнішнє середовище, а також внутрішні можливості, що задовольняють зазначені вимоги [527, с. 106].

Отже, ресурсний підхід ми розглядаємо з точки зору того, що ресурси визначаються як фактори соціально-екологічної діяльності, які залучені для досягнення її результатів. Відповідно до даного підходу виокремлюємо наступні класифікаційні групи ресурсів: матеріально-технічні, нематеріальні, природні, трудові, фінансові у грошових коштах, розрахунках та інших фінансових інструментах.

Відмітимо, що резервом економії ресурсів для підприємства плодоовочевої консервної промисловості є використання зворотних відходів як вторинної сировини. Діючі стандарти бухгалтерського обліку визначають такі відходи активами, якщо їхню вартість можливо достовірно оцінити. Тому важливого значення набуває організація обліку та обґрунтована і достовірно визначена вартість зворотних відходів на основі їх економічного обґрунтування як об'єктів обліку.

Різні види ресурсів потрапляють у коло відповідальності певних організаційних підрозділів підприємства – центрів відповідальності. Центри відповідальності ми розглядаємо як сферу діяльності, в межах якої встановлена персональна відповідальність управлінської ланки за показники підконтрольної їй діяльності. Відповідно до цього в основу класифікації облікових об'єктів покладаємо ще один підхід – за напрямками соціально відповідальної діяльності (СВД), а саме: кадрової та екологічної політики, взаємодії з клієнтами та іншими

групами суспільних відносин. Будько О.В. вважає, що саме такий підхід забезпечить комплексну оцінку економічної, екологічної і соціальної складової діяльності підприємства [528, с.52].

З численних досліджень науковців щодо організації обліку екологічної та соціальної діяльності, стає зрозуміло, що різноманітність поглядів на сутність і значення такого виду обліку спричинила й різні варіанти у визначенні його об'єктів. Найчастіше дослідники розглядають у їх складі: продукцію та послуги, природно-ресурсний потенціал, соціальні та екологічні інвестиції, дані, пов'язані із соціально-екологічною діяльністю та соціально-трудовими відносинами.

Ряд авторів у розрізі завдань соціально відповідального бізнесу акцентують увагу лише на соціальних витратах як основному об'єкті соціального обліку, виділяючи групи витрат на найм працівників і трудові відносини, на збереження довкілля та соціальні потреби оточення [529], [530].

Проаналізувавши у працях дослідників різні позиції, дотримуємося думки С.Я. Король про те, що об'єкти соціально-екологічного обліку слід розглядати ширше, ніж соціальні або будь-які інші витрати, оскільки даний вид обліку повинен забезпечувати підготовку нефінансового звіту, при визначенні складу його об'єктів необхідно враховувати структуру його показників [531, с. 32].

Отже, об'єктами соціально-екологічного обліку доцільно виділити господарські засоби (активи та джерела їх формування), господарські процеси та їх результати (соціально-екологічні доходи та витрати, еколого-соціальний ефект від провадження соціально-екологічної діяльності).

Об'єкти аналітичного обліку будуть залежати від напрямів соціально-екологічної діяльності та ступеня її впливу на довкілля і соціальне середовище. При цьому існує потреба виокремлення до певних синтетичних рахунків бухгалтерського обліку окремих субрахунків або аналітичних рахунків для відображення об'єктів соціально-екологічного обліку, наприклад, на рахунку 10 «Основні засоби» виділити субрахунок 10/«Необоротні активи природоохоронного призначення» з аналітичними рахунками «Обладнання для переробки та утилізації відходів», «Обладнання для водопідготовки та очищення

стічних вод» тощо.

Пропонуємо деталізувати, за потреби, рахунки капіталу за напрямками використання прибутку та створення додаткових фондів фінансування; доходів – за соціально-екологічними проектами [532]. Соціально-екологічні доходи в загальній сумі доходів від реалізації можливо виокремити в межах аналітичних рахунків до рахунку 70 «Доходи від реалізації». Доходи у вигляді податкових пільг вираховуються шляхом порівняння сум фактично сплачених податків та податків, які б належали до сплати на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами». Інші доходи від екологічної діяльності доцільно відображати в розрізі аналітики до рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Що стосується використання рахунків для відображення соціально-екологічних витрат, Н.Л. Правдюк пропонує залежно від виду витрат використовувати витратні рахунки: 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 97 «Інші витрати діяльності»; розрахункові рахунки: 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», а також 477 «Фонд соціальних виплат» [529, с. 96]. Крім цього, вважаємо можливим використання аналітичних рахунків до синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут» для обліку витрат, пов'язаних із взаємодією з клієнтами, зокрема витрати на підвищення якості продукції, покращення сервісу, безоплатне надання послуг, подарункова продукція як маркетинговий захід тощо. Узагальнену інформацію щодо формування соціально-екологічних витрат доцільно збирати за центрами відповідальності, які пов'язані з тим чи іншим напрямом соціально відповідальної діяльності.

Орієнтовна деталізація об'єктів соціально-екологічного обліку з урахуванням вищезазначених підходів за видами ресурсів і способом отримання від їх використання майбутніх вигод та результатами господарських процесів, представлена у табл. 4.

Таблиця 4

Характеристика об'єктів соціально-екологічного обліку за напрямками
соціально відповідальної діяльності підприємства

Напрями СВД	Соціально- екологічні активи та зобов'язання	Результати		
		Соціально- екологічні доходи	Соціально- екологічні витрати	Еколого- соціальний ефект (+,-)
1	2	3	4	5
Кадрова політика	Матеріальні, нематеріальні, фінансові активи на підготовку кадрів, мотивацію, охорону праці, організацію робочих місць та зон відпочинку, соціальні нематеріальні активи (веб-сайти), поточні та капітальні інвестиції, зобов'язання за виплатами	-	Додаткова оплата праці, матеріальна допомога, соціальні гарантії, витрати на розвиток персоналу, охорону праці, медичне страхування, спортивне оздоровлення, культурно-масові заходи, науково- дослідні проекти, утримання власних об'єктів соціальної сфери	Зміна продуктивності праці, якості соціального середовища та морального клімату, стабільності персоналу, рівня професіоналізму, трудової дисципліни
Взаємодія з клієнтами	Органічна продукція, торгові знаки, упаковка, тара, ярлики, зворотні відходи, брак у виробництві, зобов'язання за розрахунками	Доходи від продажу продукції та зворотних відходів, від надання послуг допоміжних виробництв, лабораторій	Витрати на підвищення якості продукції, розробку її нових видів, поліпшення сервісу, соціальну рекламу, подарунки, впровадження нових технологій виробництва,	Зміна рівня якості продукції, прибутковості, лояльності клієнтів, тривалості співпраці, ринкової частки, задоволення скарг
Взаємодія з державою і суспільст- вом	Грошові кошти, цінності, запаси, поточні та капітальні інвестиції на соціальні заходи, соціальні зобов'язання	Економічне стимулювання держави (пільгове кредитування)	Витрати на соціальні, освітні та волонтерські проекти, благодійні заходи та регіональні програми розвитку громад	Зміна рівня довіри (недовіри), іміджу, взаємовідносин

Продовж. табл. 4

1	2	3	4	5
Екологічна політика	Природні ресурси, необоротні активи природо-охоронного призначення, запаси, які використовують в процесі їх експлуатації, відходи виробництва, капітальні інвестиції на екологічні заходи, екологічні зобов'язання	Економічне стимулювання держави (пільги в оподаткуванні та кредитуванні, дотації та компенсації з бюджету	Витрати на експлуатацію природоохоронно-го устаткування та ресурсозберігаючих об'єктів, утилізацію відходів, екологічні проекти, страхування екологічних ризиків, екологічні платежі та фінансові санкції за наднормативні викиди забруднюючих речовин	Економія, додаткові витрати або втрати сировини та природних ресурсів, рівень відповідальності та наслідки забруднення довкілля, рівень відходо- та енергоємності

Джерело: розроблено автором

Дана характеристика об'єктів має бути пов'язана зі структурою нефінансового звіту та покладена в основу його наповнення. Звичайно, така деталізація не є вичерпною та буде змінюватися залежно від особливостей господарської діяльності підприємства.

Відповідно до законодавства України соціально-екологічний облік як підсистема бухгалтерського обліку має бути побудований на тих самих базових принципах, що й інші підсистеми обліку. Однак, в умовах забезпечення сталого розвитку виробництва виникає необхідність доповнення переліку та певної трансформації змісту діючих принципів бухгалтерського обліку, а також заміна одних принципів іншими. Систему принципів соціально-екологічного обліку з урахуванням напрямів їх вдосконалення висвітлено у табл. 5. Так, дотримання принципу послідовності у тому трактуванні, що визначено чинним законодавством, вважаємо дещо знижує релевантість інформації, оскільки в сучасних умовах діджиталізації підприємства працюють з даними, значення яких може варіюватися. Розширюються об'єкти обліку, розробляються нові методики, тому у зміст діючого принципу пропонуємо внести певні зміни, зазначені у табл. 5.

Таблиця 5

Принципи соціально-екологічного обліку

Назва принципу	Сутність
Повне висвітлення та необтяжливість	Нефінансова звітність повинна охоплювати всі суттєві сфери впливу на прийняття рішень з врахуванням потреб стейк-холдерів з одночасним відхиленням несуттєвої інформації
Автономність	Особисті ресурси та зобов'язання власників не повинні відображатися у нефінансовій звітності
Безперервність	Постійне (з року в рік) оцінювання активів та зобов'язань підприємства, пов'язаних із соціально-екологічною діяльністю
Послідовність	Для забезпечення порівнюваності, контролю та вжиття заходів у разі необхідності має зберігатися послідовність отриманих значень нефінансових показників від одного періоду до іншого. При цьому необхідна наявність пояснень підприємства про будь-які зміни в обліковій політиці чи методології представлення нефінансової інформації, причини таких змін та їх наслідки
Нарахування	Відображення в обліку та нефінансовій звітності усіх доходів і витрат, пов'язаних із соціально-екологічною діяльністю, незалежно від дати надходження чи сплати коштів, їх порівнюваність за кожною господарською операцією
Структурованість	Нефінансова звітність повинна бути узгодженою за структурою та системою ключових показників
Стратегічність та збалансованість	Нефінансова звітність повинна надавати можливість оцінювати поточну та перспективну соціально-екологічну діяльність підприємства, відображати усі позитивні та негативні аспекти впливу на суспільство та навколишнє середовище

Джерело: складено на основі [533,534,535]

Принцип єдиного грошового вимірника втрачає свою актуальність, оскільки обмежує використання інших вимірників, які під час формування соціально-екологічної інформації стають пріоритетними.

Звернемо увагу й на важливість принципу нарахування для оперативного розрахунку ефективності екологічної діяльності та коригування її у разі виявлення негативних тенденцій.

Відповідно до принципу повного висвітлення виникає потреба розробки системи деталізованих абсолютних та відносних показників, які б відображали соціальні та екологічні результати і сприяли оцінці соціально відповідальної діяльності підприємств плодоовочевої консервної промисловості з орієнтованістю на користувача звітної інформації. Проте зміст даного принципу варто доповнити такою складовою як необтяжливість, що означає запобігання розкриттю надлишкових несуттєвих даних, які не матимуть істотного впливу на

рішення зацікавлених сторін, а лише робитимуть звітність громіздкою.

Водночас, до системи принципів соціально-екологічного обліку доцільним є введення принципів структурованості, стратегічності та збалансованості. Суттєвим недоліком нефінансової звітності на сьогодні є відсутність єдиних вимог до загальної узгодженості її структури, системи ключових показників, які мають бути розкриті. Принцип структурованості уможливить об'єктивне зіставлення звітної інформації як в динаміці, так і за різними підприємствами, а також встановлення взаємозв'язків між нефінансовими та іншими показниками і визначення напрямів подальшого стратегічного розвитку підприємства.

Принцип стратегічності та збалансованості передбачає, що нефінансова звітність повинна представляти результати соціально-екологічної діяльності підприємств у широкому контексті сталого розвитку, розкриваючи оперативні і стратегічні питання як з точки зору покращення, так і погіршення соціальних та екологічних умов на регіональному і глобальному рівнях.

В системі управління підприємством основним джерелом економічним, соціальних чи екологічних небезпек є конфлікти інтересів. Тому передумовою успішної реалізації соціальних та екологічних проєктів є управління комунікаціями між зацікавленими сторонами та організаторами проєкту. Під таким управлінням слід розуміти процес обміну інформацією, що має відношення до проєкту, починаючи від розроблення плану комунікацій, організації розповсюдження інформації до здійснення контролю зворотніх зв'язків.

Одним з ключових питань впровадження соціально-екологічного обліку як цілісної інформаційної підсистеми вважаємо ідентифікацію стейкхолдерів за потребами та інтересами, визначення запитів щодо звітної інформації з метою їх збалансованості.

Під поняттям «стейкхолдер» ми розуміємо будь-яку особу чи групу осіб, які прямо або опосередковано впливають на діяльність підприємства плодоовочевої консервної промисловості і зацікавлені у його діях та завдяки взаємодії з якими можливо установити конкретні пріоритети соціально-

екологічної політики.

Таких користувачів інформації можна згрупувати наступним чином:

- власники (засновники, акціонери тощо);
- управлінський апарат (менеджери різних рівнів управління);
- персонал підприємства (робітники, службовці, спеціалісти, обслуговуючий персонал);
- партнери (постачальники, підрядники, посередники, споживачі, інвестори, інноваційні центри і лабораторії, фінансово-кредитні установи, інші дебітори та кредитори);
- державні контролюючі органи (місцеві органи влади, органи податкової, статистики, дозвільної системи);
- громадськість (територіальні громади, профспілки, природоохоронні та інші громадські організації, заклади вищої освіти, науково-дослідні установи, інститути підвищення кваліфікації, засоби масової інформації тощо).

Кожна з названих груп стейкхолдерів переслідує свої інтереси та очікування, виконання яких одночасно практично неможливе, однак ретельне їх вивчення полегшує вибір стратегії побудови партнерських зв'язків та правильну розстановку пріоритетів у досягненні сталого розвитку.

Варто відмітити, що одним з принципів міжнародного стандарту ISO 26000 «Керівництво з соціальної відповідальності» [536], який рекомендовано дотримуватися соціально відповідальному бізнесу, є принцип поваги інтересів до зацікавлених сторін. Зміст його полягає у тому, що підприємство, здійснюючи ідентифікацію своїх стейкхолдерів має поважати, брати до уваги та реагувати на їхні інтереси, оцінювати їх з точки зору контакту та впливу зі своєї сторони, навіть якщо такі формально не відіграють жодної ролі в управлінні підприємством чи не проявляють своїх інтересів до підприємства.

Вважаємо, даний принцип можна розглядати як інструмент сприяння ефективним комунікаціям між підприємством та потенційними клієнтами, посередниками, урядовими та громадськими організаціями, науковцями та іншими суспільними групами, які можливо залучати до розроблення та

впровадження соціально-екологічної політики підприємства.

Загальний аналіз характерних інтересів стейкхолдерів підприємств досліджуваної галузі з точки зору соціального та екологічного спрямування їх діяльності розглянуто у табл. 6.

Таблиця 6

Загальна характеристика інтересів базових груп стейкхолдерів щодо соціально-екологічних аспектів діяльності підприємств плодоовочевої консервної промисловості

Група	Зацікавлені особи	Потреби та очікування
Власники	Засновники	Зростання прибутковості, частки ринку та вартості підприємства на основі підвищення ділової репутації як соціально відповідального бізнесу, виплата дивідендів
Апарат управління	Менеджери усіх рівнів	Підтримання високих стандартів якості, перехід на передові безвідходні технології, впровадження інновацій, зменшення екологічних та соціальних ризиків, зміцнення потенціалу персоналу тощо
Персонал	Постійні, тимчасові, сезонні працівники	Своєчасність виплат та їх зростання, забезпечення соціальних гарантій, безпечних та комфортних умов праці, професійного розвитку, дотримання прав людини і надання рівних вікових і гендерних можливостей
Партнери	Споживачі, замовники	Отримання продукції відповідної якості та рівня безпеки для здоров'я, необхідного асортименту, за доступним рівнем цін; отримання повної та достовірної інформації щодо складу та умов використання продукції, розгляд скарг і зауважень
	Інвестори, спонсори	Очікування результатів від капіталовкалень у соціальні та екологічні проекти
	Постачальники, підрядники, посередники	Створення взаємовигідних та надійних партнерських відносин, прозорих контрактів, спільних соціальних ініціатив, високих етичних стандартів поведінки, дотримання принципів законності
Державні органи	Місцеві органи влади	Запобігання шахрайству на ринку харчових продуктів, визначення ступеня впливу на довкілля, законність передбачених соціально-екологічних програм, раціональність використання природних ресурсів та цільових бюджетних коштів, тощо
	Податкові органи	Сплата податків і соціальних відрахувань, дотримання екологічного законодавства
	Органи статистики	Отримання якісної статистичної інформації соціального та екологічного характеру, яка необхідна для адекватних узагальнених статистичних показників

Продовж. табл. 6

Громадсь- кість	Територіаль- ні громади	Розвиток соціальної інфраструктури і соціального партнерства, забезпечення сприятливого соціально-економічного середовища в регіоні
	Громадські організації	Поліпшення якості навколишнього середовища, реалізація соціально-екологічних проєктів, волонтерство
	Заклади вищої освіти	Співпраця щодо практичного навчання та прийому на роботу випускників, програми стажування для молоді, спільні профорієнтаційні та екологічні проєкти

Джерело: розробка автора

Після того, як підприємство визначило своїх ключових стейкхолдерів та їхні найбільш суттєві потреби, слід визначити потенційні форми впливу (конструктивну чи деструктивну) та розробити план комунікації.

Незважаючи на те, що вплив тієї чи іншої групи стейкхолдерів та їх значимість для підприємства носить індивідуальний характер, для ідентифікації стейкхолдерів є бажаним врахування специфіки галузі.

При проведенні діагностики стейкхолдерів підприємств плодоовочевої консервної промисловості варто брати до уваги такі основні галузеві особливості:

- матеріальний характер виробництва, який передбачає різноманітність зв'язків з галузевими виробництвами (сільським господарством, посередниками, транспортно-логістичними організаціями, виробництвом склотари та ін.);

- сезонність виробництва продукції та швидке псування сировини, що визначає значну трудомісткість процесу її заготівлі, нерівномірний розподіл праці протягом календарного року тощо;

- вплив на результати діяльності ризиків, що є характерними для первинних сировинних баз;

- наявність значних відходів і втрат, пов'язаних з транспортуванням, виробництвом та зберіганням сировини, які визначають вплив на стан довкілля та потребують пошуку можливостей переробки чи утилізації;

- високі вимоги до якості харчової продукції, що вимагає досконалої технології, лабораторних досліджень і оприлюднення суспільно значимої інформації тощо.

Для реалізації концепції сталого розвитку важливим напрямком роботи є оприлюднення нефінансової звітності, яка за своїм призначенням має акумулювати показники за економічною, соціальною та екологічною складовою.

На сьогодні навіть інвестори, позикодавці та інші кредитори, на яких розрахована стандартизована інформація фінансової звітності, схильні приймати рішення на основі як фінансових, так і нефінансових показників діяльності підприємства. Зростання попиту на таку інформацію вимагає перегляду кількісних та якісних її характеристик та породжує одну з основних проблем впровадження соціально екологічного обліку – розробку особливої структури показників нефінансової звітності. Ця звітність може складатися підприємством як окремо, так і в межах щорічних звітів, зокрема Звіту про управління.

Необхідність складання нефінансових звітів пов'язана, по-перше, з процесом імплементації європейського законодавства з бухгалтерського обліку в національну нормативну базу, по-друге, із зростанням значимості вимог до діяльності підприємства та очікувань різних зацікавлених сторін і, насамперед, для усунення недоліків інформаційного забезпечення управлінської системи та більш детального відображення нефінансових ризиків.

Крім того, це є забезпеченням виконання зобов'язань перед споживачами – гарантувати якість та безпеку для здоров'я громадян при використанні рецептурних інгредієнтів, упаковки та кінцевої готової продукції під час перевезення, зберігання, виробництва і реалізації відповідно до регламентуючих нормативних документів – ДСТУ, ТУУ та специфікацій. Однак, не всі підприємства досліджуваної галузі усвідомлюють мету представлення нефінансової інформації, або ж через брак необхідного рівня кваліфікації персоналу щодо формування таких звітів, не в змозі її відобразити.

Враховуючи те, що передумовами впровадження концепції сталого розвитку і, відповідно, функцією звітності є надання прозорої інформації щодо показників ефективності суб'єкта господарювання, ще одним фактором вагання щодо складання нефінансової звітності стає умова створення прозорості підприємства, а відтак його відкритості для більшої критики. На наш погляд,

критика є меншою загрозою, ніж втрата довіри до підприємства з боку стейкхолдерів через приховування негативних наслідків його соціально-екологічної діяльності. При цьому варто зазначити, що принцип прозорості не вимагає від підприємства розкриття конфіденційної інформації або розголошення даних, які порушили б юридичні та комерційні права чи право щодо безпеки та захисту бізнесу.

В Україні з метою доповнення фінансової звітності законодавчо закріплена вимога щодо складання Звіту про управління. Виходячи з поняття висвітленого у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [533] Звіт про управління повинен надати користувачам фінансову та нефінансову інформацію про стан і перспективи розвитку підприємства, основні ризики і невизначеності його діяльності.

Директивою Європейського парламенту та Ради 2014/95/EU від 24.10.2014 р. [537] передбачено те, що великі підприємства, які становлять суспільний інтерес із середньосписковою чисельністю понад 500 працівників включають до управлінського звіту нефінансовий звіт, що містить інформацію в необхідному обсязі для розуміння розвитку підприємства та впливу його діяльності на навколишнє середовище, соціальну сферу та працівників, а також питання дотримання прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом, включаючи:

- короткий опис бізнес-моделі підприємства;
- опис політики, яку дотримується компанія щодо вищевказаних питань, результати цієї політики та основні ризики;
- ділові відносини, продукти чи послуги, які можуть спричинити негативний вплив на навколишнє середовище і те, як компанія керує цими ризиками;
- інші нефінансові ключові показники ефективності, що стосуються конкретного бізнесу.

Крім того, передбачена вимога, яка зобов'язує компанії, що не проводять політики щодо одного або кількох із цих питань, надати чітке та аргументоване пояснення, чому вони цього не робили. Описані положення вносяться як

поправки до попередньої Директиви 2013/34/EU, у якій зазначається, що Звіт керівництва (управлінський звіт) повинен включати правдивий огляд розвитку та результатів діяльності підприємства разом з описом основних ризиків і невизначеностей, з якими воно стикається [538].

Аналогічна інформація висвітлена й у вітчизняних Методичних рекомендаціях зі складання звіту про управління [539], розробка яких базується саме на цих міжнародних документах. При цьому стандарт ISO 26000 рекомендує підприємствам брати до уваги національний контекст їхньої діяльності, фактичні та потенційні, в тому числі негативні наслідки власних дій [536].

Отже, підприємства мають право самостійно розкривати іншу інформацію, яка на їх погляд є доцільною. Зазначимо, що малі та середні підприємства звільнені від обов'язкового оприлюднення нефінансової інформації.

З рекомендованих елементів Звіту про управління можна зробити висновок про те, що він використовуються в першу чергу для внутрішніх цілей, тобто основними користувачами інформації є керівництво та акціонери, які мають можливість переглянути досягнуті результати та пояснити відмінність їх від запланованих. Також звіт допомагає інвесторам оцінити зовнішні і внутрішні фактори впливу на результати діяльності суб'єкта господарювання та зрозуміти чи прийняті управлінською ланкою заходи сприяли досягненню поставлених ними інвестиційних цілей.

Для того, щоб зрозуміти, які інші інформаційні інтереси здатна задовільнити така звітна інформація, ми проаналізували оприлюднені Звіти про управління приватних акціонерних товариств плодоовочевої консервної промисловості за 2020 рік (табл.7).

Таблиця 7

Порівняльна характеристика розкриття інформації у Звітах про управління за 2020 р. підприємствами плодоовочевої консервної промисловості

Напрями розкриття інформації та основні показники згідно Методичних рекомендацій [539]:	ПрАТ «Чумак» [540]	ПрАТ «Одеський консервний завод» [541]	ПрАТ «Білоцерківський консервний завод» [542]
1) <i>організаційна структура та опис діяльності підприємства:</i> - організаційна структура підприємства / виробнича стратегія та цілі; - інформація про продукцію (послуги).	+/ +	+/- +	- +
2) <i>результати діяльності:</i> - обсяги реалізації / в розрізі основних видів продукції / збільшення, зменшення; - впровадження нової продукції (послуг) / припинення виробництва окремих видів продукції (послуг).	+/-/ -	+/-/- -	+/-/- -
3) <i>ліквідність та зобов'язання:</i> - джерела забезпечення ліквідності; - зобов'язання; - фактори впливу на ліквідність.	+ + +	- - -	- + -
4) <i>екологічні аспекти:</i> - екологічні дозволи; - раціональне використання води; - управління відходами; - споживання енергії; - заходи з охорони довкілля.	+ + + - +	- - - - -	- - - - -
5) <i>соціальні аспекти та кадрова політика:</i> - чисельність працюючих; - фонд оплати праці; - загальні напрями кадрової політики, в т.ч. - підготовка та підвищення кваліфікації персоналу; - соціальний пакет працівників; - заохочення працівників; - охорона праці та безпека; - політика прав людини; - заходи боротьби з корупцією та хабарництвом.	+ - + + + - + + +	+ + + - - - - - -	+ + + - - - - - -
6) <i>ризики:</i> - управління операційними та фінансовими ризиками (їхній вплив на діяльність, підходи та інструменти для зменшення).	+/-	+/+	+/+
7) <i>дослідження та інновації:</i> - інформація про дослідження (розробки); - обсяг витрат на такі заходи та їх вплив на діяльність підприємства.	+ -	- -	- -
8) <i>перспективи розвитку</i> (проблеми, які впливають на діяльність)	+/-	+/+	+/+

Джерело: розроблено автором за [539-542].

Насамперед необхідно зазначити, що приватне акціонерне товариство «Чумак», одне з найбільшій виробників досліджуваної галузі, яке виготовляє понад 200 найменувань харчової продукції. Дане підприємство складає Звіт з управління окремо від фінансової звітності, інші досліджувані товариства – готують його у складі щорічних звітів про діяльність підприємства.

ПрАТ «Чумак» та ПрАТ «Одеський консервний завод» за критерієм середньооблікової чисельності персоналу відносяться до великих підприємств, ПрАТ «Білоцерківський консервний завод» – до середніх підприємств, яке не зобов'язане висвітлювати соціальні та екологічні аспекти. Як з'ясувалося, дана інформація практично відсутня в представленій звітності підприємства.

Як бачимо за даними таблиці 7, оприлюднення окремого звіту несе більше змістовне навантаження з точки зору розкриття елементів соціально-екологічної політики. Інші підприємства обмежуються лише загальною їх метою.

Ознайомившись зі змістом оформленням звітів можна констатувати, що всі суб'єкти господарювання розкривають мінімум інформації та особливо не переймається його оформленням. Текст не супроводжується графічними, табличними чи рисунковими даними, що не додає привабливості та зацікавлення до її прочитання.

Якщо розглядати інформаційні очікування працівників підприємства, то за даними Звіту про управління вони мають можливість впевнитися у стабільності своїх роботодавців, а отже здатність виплачувати заробітну плату. Інші аспекти з точки зору можливостей для професійного та особистісного розвитку, системи винагород, корпоративної культури, поліпшення умов праці, захисту здоров'я, шкідливості виробництва, забезпечення гендерної рівності тощо охарактеризувати досить складно.

На забезпечення взаємодії з клієнтами та іншими суспільними групами, структура та показники представлені у Звіті про управління не спрямовані. Немає чіткої інформації про екологічні ініціативи та управління відходами, яке досить важливе для переробних підприємств. Втім, варто погодитися з думкою

А. Озеран, яка зазначає, що інформація, представлена у Звіті керівництва, повинна зосереджуватися на потребах осіб, які є постачальниками ризикового капіталу, тобто інвесторів і кредиторів. Його не слід збільшувати для задоволення інформаційних потреб розширеного кола зацікавлених осіб та розглядати як альтернативу іншим звітам [543, с. 10].

У світовій практиці ключовими стандартами для складання звітності зі сталого розвитку є система Стандартів Глобальної ініціативи зі звітності GRI Standards, в основі якої лежить положення про те, що економічні, соціальні та екологічні результати діяльності безпосередньо пов'язані зі стійким розвитком компаній. Враховуючи викладене, вважаємо, що підприємство, яке заявляє про себе як про суб'єкта соціально відповідального бізнесу, має розглянути необхідність формування нефінансової звітності за стандартами GRI Standards. Вони містять три універсальних стандарти, що використовуються всіма компаніями, які звітують про сталий розвиток та три серії специфічних тематичних стандартів за напрямками: економіка, екологія та суспільство. Підприємство може використовувати всі або частину специфічних стандартів GRI, розкриваючи лише певні аспекти своєї діяльності.

Однак, необхідно врахувати те, що українське законодавство зобов'язує великі підприємства складати звіт про управління, який по суті є частиною фінансової звітності. Отже, складання окремого звіту про сталий розвиток буде дублювати інформацію і така потреба виглядає нераціональною. Тому, на нашу думку, необхідно вибудувати чіткі кордони між фінансовою та нефінансовою звітністю, прийнявши до уваги необхідність загальної узгодженості та структурування останньої, а також адаптацію стандартизованої нефінансової звітності до аналітичної управлінської з метою синхронного інформаційного потоку.

Таким чином, в основу сталого розвитку діяльності підприємств плодоовочевої консервної промисловості має бути закладено врахування показників соціальних та екологічних програм на основі впровадження підсистеми соціально-екологічного обліку, що сприятиме вдосконаленню як

інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень, так і демонстрації своєї небайдужості до проблем навколишнього середовища та суспільства і, як наслідок, розширення кола зв'язків із зацікавленими сторонами та отримання вигод у залученні капіталу.