



DOI: 10.58423/2786-6742/2024-6-249-263
УДК 657:338.1:330.3

Василь ГИК

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка»,
м. Львів, Україна
ORCID ID: 0000-0002-3008-9216
Scopus Author ID: 57221983969

Андрій ЧУЩАК

аспірант,
Національний університет «Львівська політехніка»,
м. Львів, Україна
ORCID ID: 0009-0003-3837-3267

ВПРОВАДЖЕННЯ ОБЛІКУ В КЛАСТЕРНИХ УТВОРЕННЯХ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Анотація. В умовах виконання концепції сталого розвитку кластери мають стати каталізатором формування інноваційної моделі національної економіки. Сталий розвиток на основі створення кластерів є безумовною альтернативою кризовим явищам, у результаті яких відбулася значна втрата економічного потенціалу та зниження рівня життя населення. При цьому особливої актуальності набувають питання щодо формування достовірної облікової інформації про фактори сталого розвитку. Метою статті є розробка пропозицій щодо впровадження обліку в кластерних утвореннях для досягнення Цілей сталого розвитку. Визначено, що бухгалтерський облік в кластері сприяє формуванню високого рівня взаємодії між учасниками з метою забезпечення економічних, соціальних, екологічних складових сталого розвитку. У роботі аргументовано, що безпосередній зв'язок з бухгалтерським обліком в кластерних утвореннях мають ЦСР 8 «Гідна праця та економічне зростання», 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура», 11 «Сталий розвиток міст і громад», 12 «Відповідальне споживання та виробництво» та 17 «Партнерство заради сталого розвитку». Встановлено, що реалізація концепції сталого розвитку та поява нових інформаційних запитів зацікавлених осіб потребують детальнішого розкриття облікових даних та формують завдання зміни формату і доповнення переліку показників у звітності. Через це у звітності кластерних структур повинна узагальнюватися інформація про різні типи показників (абсолютні та відносні, кількісні та якісні). Структура звітності передбачає інтегрований формат як поєднання фінансових й нефінансових вимірів функціонування кластерних структур. Розвиток бухгалтерської практики в кластерних структурах повинен базуватися на формуванні та оприлюдненні публічних обліково-звітних даних щодо виконаних заходів для створення сталої інфраструктури, підтримки індустріалізації та впровадження інновацій, переходу до раціональних моделей споживання й виробництва, підвищення інвестиційної привабливості громад та територій.

Ключові слова: облік, кластер, інтегровані структури, мережі, міжорганізаційні відносини, сталий розвиток, інновації.

JEL Classification: O17, P30, M41



Absztrakt. A fenntartható fejlődés koncepciójának megvalósítása szempontjából a klasztereknek egy innovatív nemzetgazdasági modell kialakításának katalizátorává kell válniuk. A klaszterek létrehozására épülő fenntartható fejlődés a válságjelenségek pótolhatatlan alternatívája, amely jelentős gazdasági potenciálvesztéshez és a lakosság életszínvonalának csökkenéséhez vezetett. Ugyanakkor egyre nagyobb aktualitást kap a fenntartható fejlődés tényezőire vonatkozó megbízható számviteli információk létrehozásának kérdése. A tanulmány célja - javaslatok kidolgozása a klaszter entitásokon belüli elszámolás bevezetésére a Fenntartható Fejlődési Célok elérése érdekében. Megállapítást nyert, hogy a klaszterben történő elszámolás hozzájárul a résztvevők közötti magas szintű interakció kialakításához a fenntartható fejlődés gazdasági, társadalmi és környezeti összetevőinek biztosítása érdekében. A munka kifejti, hogy a klaszterképződések elszámolásához közvetlenül kapcsolódnak a következők: SDG 8. A tisztességes munka és gazdasági növekedés, 9. Az ipar, innováció és infrastruktúra, 11. A fenntartható városok és közösségek, 12. A felelős fogyasztás és termelés és 17. A partnerség a célok eléréseért. Megállapítást nyert, hogy a fenntartható fejlődés koncepciójának érvényesülése és az érdeklődők új információigényének megjelenése a számviteli adatok részletesebb nyilvánosságra hozatalát igényli, a feladat pedig a formátum megváltoztatása, az indikátorok listájának kiegészítése a jelentéstételi folyamatban. Emiatt a különböző típusú (abszolút és relatív, mennyiségi és minőségi) mutatókra vonatkozó információkat össze kell foglalni a klaszterstruktúrák jelentésében. A jelentési struktúra integrált formátumot biztosít a klaszterstruktúrák működésének pénzügyi és nem pénzügyi dimenzióinak kombinációjaként. A klaszterstruktúrákban a számviteli gyakorlat kialakításának a fenntartható infrastruktúra létrehozása érdekében hozott intézkedésekről szóló nyilvános számviteli és jelentési adatok kidolgozásán és közzétételén, az iparosodás és az innovációk bevezetésének támogatására, a racionális fogyasztási és termelési modellekre való átállásra, a közösségek és területek befektetési vonzerejének növelésére kell alapulnia.

Kulcsszavak: számvitel, klaszter, integrált struktúrák, hálózatok, szervezeti kapcsolatok, fenntartható fejlődés, innovációk.

Abstract. In terms of implementing the concept of sustainable development, clusters should become a catalyst for the formation of an innovative model of the national economy. Sustainable development based on the creation of clusters is an unconditional alternative to crisis phenomena, as a result of which there was a significant loss of economic potential and a decrease in the standard of living of the population. At the same time, issues regarding the formation of reliable accounting information on the factors of sustainable development are gaining special relevance. The purpose of the article is to develop proposals for the implementation of accounting in cluster entities to achieve the Sustainable Development Goals. It was determined that accounting in the cluster contributes to the formation of a high level of interaction between participants to ensure the economic, social, and environmental components of sustainable development. It is argued in the work that SDG 8 «Decent work and economic growth», 9 «Industry, innovation, and infrastructure», 11 «Sustainable development of cities and communities», 12 «Responsible consumption and production» and 17 «Partnership for sustainable development» have a direct connection with accounting in cluster entities. It has been established that the implementation of the concept of sustainable development and the emergence of new information requests from interested parties require a more detailed disclosure of accounting data and the task of changing the format and supplementing the list of indicators in reporting. Because of this, information on different types of indicators (absolute and relative, quantitative and qualitative) should be summarized in the reporting of cluster structures. The reporting structure provides an integrated format as a combination of financial and non-financial dimensions of the functioning of cluster structures. The development of accounting practice in cluster structures should be based on the formation and publication of public accounting and reporting data on the measures taken to create sustainable infrastructure, support industrialization and the introduction of innovations, transition to rational models of consumption and production, and increase the investment attractiveness of communities and territories.

Keywords: accounting, cluster, integrated structures, networks, inter-organizational relations, sustainable development, innovations.



Постановка проблеми. 25 вересня 2015 р. Генеральною Асамблеєю Організації Об'єднаних Націй (ООН) було у затверджено резолюцію «Перетворення нашого світу: Порядок денний у сфері сталого розвитку на період до 2030 року» (Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development), у якій визначено необхідність досягнення 17 цілей сталого розвитку (Sustainable Development Goals) і 169 завдань. Ключовою метою даного документу є направлення країн світу на траєкторію сталого та життєстійкого розвитку. Концепція сталого розвитку є сучасною моделлю для держав світу, які розпочали перехід від використання виключно економічного напрямку розвитку до пошуку оптимального співвідношення між трьома елементами – економічним, соціальним та екологічним. Концепція сталого розвитку спрямована на досягнення балансу між соціальними аспектами, економічною діяльністю та довкіллям. Таким чином, стійкий розвиток – одне з найважливіших завдань та пріоритетів сучасного світу, яке також розглядається як стратегічна тенденція у глобальній політиці в галузі охорони навколишнього середовища та соціально-економічного зростання.

Варто зазначити, що Україна ратифікувала та доєдналася до глобальних процесів забезпечення сталого розвитку. Важливим нормативним документом у цьому плані є Проект Стратегії сталого розвитку України на період до 2030 року [1], яким визначено стратегічні та операційні цілі переходу до інтегрованого економічного, соціального та екологічного розвитку країни. Проте військові дії, які спричинили зростання кількості руйнувань об'єктів інфраструктури, високу міграцію населення (зокрема кадрів з науково-технічним потенціалом) та інші події обумовили негативні тенденції розвитку економіки України. Стимулювання пріоритетних галузей вітчизняної економіки, на нашу думку, можливе за допомогою кластерного підходу. Сталий розвиток економіки країни неможливий без посилення кластерного розвитку, а тому підвищення останнього неминуче веде до прискорення трансформації економіки. Зважаючи на це, кластерну модель необхідно використовувати для підвищення конкурентоспроможності, стимулювання інноваційної діяльності, удосконалення загальнодержавної економічної політики, програм регіонального розвитку та взаємодії усіх форм підприємництва [2; 3].

У зв'язку з цим виняткової актуальності набувають питання забезпечення необхідною інформацією про чинники сталого розвитку, яку можна отримати на основі даних бухгалтерського обліку. Зростання вимог менеджменту в обліковій інформації з метою покращення рівня управління, удосконалення ефективності бізнес-процесів є одним із ключових моментів трансформації обліку і звітності. В умовах активного впровадження концепції сталого розвитку саме бухгалтерському обліку відводиться функція як важливого інструменту її ефективної реалізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Напрями розвитку бухгалтерського обліку у досягненні Цілей сталого розвитку (ЦСР) та роль бухгалтерів у цьому процесі активно обговорюється в науковій літературі. Так,

Грей Р. [4, С. 47-62] вказує на необхідність критичного підходу до розуміння ролі бухгалтерського обліку та бізнесу в контексті сталого розвитку. Беббінгтон Дж. і Ларрінага Ч. у своїй статті «Бухгалтерський облік і сталий розвиток: розвідка» (Accounting and sustainable development: An exploration) [5, С. 395-413] досліджують які можливості виникають для бухгалтерського обліку в світлі наукового підходу сталого розвитку. У іншій праці Беббінгтон Дж., Рассел Ш., Томсон І. «Бухгалтерський облік і сталий розвиток: роздуми та пропозиції» (Accounting and sustainable development: Reflections and propositions) [6, С. 21-34] наводять досягнення соціального та екологічного обліку, а також визначають виклики, які стоять попереду, оскільки сфера продовжує свою роботу з метою сталого розвитку.

Згідно з дослідження Міжнародної федерації бухгалтерів (International Federation of Accountants) [7] 8 із 17 ЦСР мають безпосередній зв'язок з бухгалтерським обліком. Бухгалтери можуть впливати на їх виконання та трансформувати бухгалтерський облік адекватно до сучасних викликів корпоративного сталого розвитку. Дещо іншого погляду притримуються Беббінгтон Дж. та Унерман Дж., які пишуть, що дослідження в галузі бухгалтерського обліку найбільш чітко стосуються ЦСР 5, 6, 10, 13, 14, 15, 16. Питання, охоплені іншими ЦСР, схоже, ще не спонукали до досліджень з бухгалтерського обліку, але цілком можуть потенційно розглядатися у майбутньому [8, С. 11-12].

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Варто зауважити, що системні дослідження відносно місця, ролі та підходів до створення облікової інформації в кластерних утвореннях в перетині економічних, соціальних та екологічних складових сталого розвитку практично відсутні, а тому потребують подальших напрацювань. Формування кластерної моделі сталого розвитку вимагає суттєвого перегляду функції та значення бухгалтерського обліку як дієвого та ефективного джерела задоволення інформаційних потреб бізнесу, держави та суспільства в економіко-соціально-екологічному середовищі.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є встановлення значення обліку в кластері у досягненні Цілей сталого розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Важливим завданням у даному контексті вважаємо встановлення характеру впливу ролі бухгалтерського обліку в процесах управління кластерними структурами та їх облікової практики на зміну окремих цілей сталого розвитку. На нашу думку, найбільш актуальними для бухгалтерського обліку в кластерних утвореннях вважаємо ЦСР 8 «Гідна праця та економічне зростання», 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура», 11 «Сталий розвиток міст і громад», 12 «Відповідальне споживання та виробництво» та 17 «Партнерство заради сталого розвитку» (табл. 1).

ЦСР 8 «Гідна праця та економічне зростання» забезпечує стійкий розвиток, всеосяжне та гармонійне економічне зростання, отримання взаємної користі та покращення інтеграції політики та цілей у макроекономічній, інвестиційній галузі, у сфері зайнятості, соціального захисту та захисту навколишнього

середовища, загальне процвітання та гідну роботу для всіх з урахуванням різних рівнів національного розвитку та можливостей.

Таблиця 1.

Місце та роль бухгалтерського обліку в кластері у забезпеченні Цілей сталого розвитку

Назва Цілі сталого розвитку	Національні завдання сталого розвитку, визначені у Стратегії сталого розвитку України на період до 2030 [9]	Вплив ЦСР на розбудову обліку в кластерних утвореннях
 <p>8 ГІДНА ПРАЦЯ ТА ЕКОНОМІЧНЕ ЗРОСТАННЯ</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Домогтися підвищення продуктивності в економіці шляхом диверсифікації, технічної модернізації, створення стимулів, у тому числі податкових, для інноваційної діяльності та збільшення кількості робочих місць. • Забезпечити реалізацію політики, яка сприяє продуктивній діяльності, створенню гідних умов праці, підприємництву, творчості та інноваційній діяльності, створити сприятливі умови для підвищення кваліфікації, мотиваційні стимули для професійної переорієнтації та розвитку самозайнятості населення. 	<ul style="list-style-type: none"> • Створення облікових та інституційних механізмів регулювання зайнятості, розвитку людського капіталу у кластерних структурах; • Ведення обліку в кластерних структурах сприятиме формуванню бізнес-середовища, створить умови для професійного зростання бухгалтерів у контексті сталого розвитку
 <p>9 ПРОМИСЛОВІТЬ, ІННОВАЦІЇ ТА ІНФРАСТРУКТУРА</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Сформувати організаційну інфраструктуру підтримки підприємництва у вигляді технопарків, бізнес-інкубаторів, мереж надання послуг підприємствам, зокрема на засадах державно-приватного партнерства; сприяти розвитку кластерних мереж. • Модернізувати інфраструктуру і підприємства базових галузей промисловості, зробивши їх збалансованими за рахунок підвищення ефективності використання природних ресурсів та ширшого застосування енергоефективних і екологічно безпечних технологій чистого виробництва та інтегрованих систем управління згідно з міжнародними стандартами. • Активізувати наукові дослідження, нарощувати технологічний потенціал промислових секторів, зокрема шляхом стимулювання інноваційної діяльності. 	<ul style="list-style-type: none"> • Розроблення та підвищення інтересу до обліку інноваційної діяльності, включаючи еко-інновації, обмін знаннями між учасниками кластера та інститутами бізнес-середовища
	<ul style="list-style-type: none"> • Розвивати якісну інфраструктуру, включаючи регіональну й транскордонну 	<ul style="list-style-type: none"> • Формування системи обліку у регіональних

Назва Цілі сталого розвитку	Національні завдання сталого розвитку, визначені у Стратегії сталого розвитку України на період до 2030 [9]	Вплив ЦСР на розбудову обліку в кластерних утвореннях
	<p>та приділяючи особливу увагу забезпеченню недорогого і рівноправного доступу до неї для всіх.</p>	<p>та транскордонних кластерних структурах як інструменту підвищення інвестиційної привабливості громад, розвитку як регіональної, так і державної економіки</p>
	<ul style="list-style-type: none"> • Досягти збалансованого управління природними ресурсами та їх ефективного використання. • Удосконалити законодавчу базу у сфері поводження з відходами та створити сучасну інфраструктуру збирання, сортування, перероблення та утилізації відходів, у тому числі небезпечних промислових та електронних, як вторинної сировини, залучення інвестицій у сферу поводження з відходами. 	<ul style="list-style-type: none"> • Впровадження обліку у кластерних структурах на засадах циркулярної економіки за моделлю 3-R (Reduce – зменшення (економне) використання сировини; Reuse – повторне використання матеріалів; Recycle – переробка сировини
	<ul style="list-style-type: none"> • Забезпечити формування соціального діалогу, запровадження корпоративної соціальної відповідальності й державно-приватного партнерства з метою сприяння співпраці та виконання загальних зобов'язань для досягнення сталого споживання і виробництва. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ведення бухгалтерського обліку в кластері на засадах довіри та партнерства, здатного інтегрувати економічні, соціальні й екологічні виміри сталого розвитку

Джерело: сформовано авторами на основі [9].

На міжнародному та національному рівнях концепцію гідної праці визнано ключовою інституційною основою, яка гарантує сталий суспільний розвиток. Пандемія, пов'язана з поширенням нової коронавірусної інфекції COVID-19, актуалізувала необхідність створення гідних умов трудової діяльності, соціальних прав та гарантій працівників.

Проблемні питання забезпечення гідної праці не можуть бути вирішені лише на рівні держави чи регіонів без безпосередньої участі бізнесу. Як вітчизняні, так і зарубіжні науковці зазначають, що гідна праця, виступаючи індикатором рівня розвитку та зрілості соціально-трудова відносин, можлива за умови кластерного підходу соціального партнерства на основі балансу інтересів держави, роботодавців та соціальних партнерів. Створюючи кластерну політику необхідно не тільки сформувати інституційні механізми регулювання зайнятості, розвитку



людського капіталу, гідної оплати за працю та безпеку праці, а й підвищити якість облікової інформації, зокрема у частині нефінансової звітності на підставі показників гідної праці.

У зв'язку з трансформацією трудових цінностей працівників, збільшенням соціальних ризиків, впливом стейкхолдерів зростає інтерес до процесів сталого розвитку. Ділове середовище вимагає, крім розкриття фінансових параметрів діяльності суб'єкта господарювання, опубліковувати інформацію про його внесок у сталий розвиток суспільства. Згідно з концепцією сталого розвитку, прагнення прибутку необхідно розглядати в контексті корпоративної соціальної відповідальності, а цілі сталого розвитку вбудовувати у стратегію та культуру кластерних структур. Оскільки звіти про сталий розвиток складаються компаніями у трьох аспектах: економічному, соціальному та екологічному, у них знаходять відображення питання накопичення людського капіталу, розвитку персоналу та гідної праці.

При прийнятті рішень великий інтерес проявляють зацікавлені особи (стейкхолдери), які потребують повної та своєчасної інформації. Це вказує на високу соціальну відповідальність бухгалтерів як перед власниками та правлінням суб'єктів господарювання, так і перед суспільством, та потребує перегляду і зміни призначення бухгалтерів та їх участі в процесах управління бізнесом й сталим розвитком. Разом з цим, обробка показників сталого розвитку вимагає наявності у бухгалтерів спеціальних знань, навичок та вміння щодо оцінювання впливу показників діяльності суб'єкта господарювання на оточуюче середовище.

У контексті цього проф. Шигун М.М. зазначає, що концепція сталого розвитку зміщує вектор та змінює роль професійної бухгалтерської спільноти та ставить бухгалтерський облік як окремий економічний інститут на службу глобальному суспільству [10, с. 86]. Проф. Макаренко І., Пластун А. [11] розглядають різні підходи до дослідження структурування ролі професійних бухгалтерів у сталому розвитку, серед них види ролей, які виконують бухгалтери, їх професійні функції, навички та компетенції в корпоративному середовищі. Представники організації Дипломованих глобальних бухгалтерів з менеджменту (Chartered Global Management Accountants – CGMA) та Асоціації міжнародних сертифікованих професійних бухгалтерів (Association of International Certified Professional Accountants – AICPA) у контексті ЦСР 8 констатують, що бухгалтери відіграють важливу роль в інституційній та архітектурній інтенсифікації, яка покращить рівень життя суспільства [12].

Таким чином, в умовах досягнення ЦСР 8 «Гідна праця та економічне зростання» до процесу ведення бухгалтерському обліку в кластерних структурах прикута особлива увага за рахунок зростання ролі бухгалтерів в системі управлінні як основних постачальників звітної інформації нового формату. Бухгалтери при прийнятті рішень повинні відігравати вагомий роль у впливі на стратегії сталого розвитку кластерних структур. Формуючи та подаючи звітність, бухгалтери роблять свій внесок у сталий розвиток. Вони також повинні підтримувати і просувати сталий розвиток шляхом аналізу екологічної та

соціальної складових факторів звітності. Підвищення професійних знань та активна участь бухгалтерів в управлінні ризиками, бізнес-аналізі, підтримці прийняття рішень, належній перевірці, антикорупційній діяльності, забезпеченні корпоративної прозорості в кластерних структурах сприятимуть досягненню корпоративної стійкості та ЦСР 8 «Гідна праця та економічне зростання».

ЦСР 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура» окреслює досягнення сталої соціальної та економічної інфраструктури, підтримка сталої індустріалізації й розвиток інноваційних екосистем. Ключовий запит для досягнення даної цілі торкається керівництва та власників бізнесу, від яких суспільство очікує на інвестування у сектори промисловості та інфраструктуру, яке має стати основою економічного зростання й соціального розвитку.

Акімова Л. М., Левицька С. О. Павлов К. В., Купчак В. Р., Карпа М. І. при розгляді ролі бухгалтерського обліку в забезпеченні сталого розвитку і національної безпеки України зауважують, що ЦСР 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура» є життєво важлива для сталого розвитку та тісно пов'язана з бухгалтерським обліком, служить потужним інструментом розвитку бізнесу та джерелом інвестицій [13, с. 59]. Про надзвичайну важливість ЦСР 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура», виконання якої напряду стосується бухгалтерського обліку також наголошує Осадча О., яка пише, що належна інфраструктура сприяє економічній активності, є міцним знаряддям сприяння бізнесу та фактором надходження «зелених» інвестицій [14, с. 17].

На наш погляд, дана ціль є фундаментальною, оскільки сталий розвиток повинен відбуватися на основі використання ланцюгів «освіта-наука-виробництво» та кластерного підходу. Інноваційні кластери можуть бути визначені як мережі взаємозалежних суб'єктів господарювання, пов'язаних вертикально чи горизонтально у виробничому ланцюжку для створення доданої вартості. Для досягнення ЦСР 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура» суб'єктами господарювання встановлено формування та подання інформації щодо ефективності використання природних ресурсів, запровадження енергоефективних і екологічно безпечних технологій виробництва. Окреме стратегічне завдання стосується сприяння бізнесу та підприємництва у вигляді технопарків, бізнес-інкубаторів, мереж надання послуг підприємствам, зокрема на засадах державно-приватного партнерства. Така інформація повинна відображатися в системі обліку та публічній звітності компаній.

Зростання соціальної відповідальності бізнесу потребує від організацій-учасників кластеру зосередження уваги на стратегії їх розвитку. Стратегічне управління вимагає формування ефективної системи облікової інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище, трансформації у якому постійно вимагають реагування й пристосування бізнесу для підтримання його функціонування. Визначені у ХХІ ст. Цілі сталого розвитку не тільки актуалізують стратегічну орієнтацію управління суб'єктами господарювання, а й формулюють нові вимоги до транспарентності та прозорості бізнесу, відкритості облікової інформації про його діяльність та вплив на навколишнє середовище.



Таким чином, для забезпечення виконання ЦСР 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура» потрібна якісна трансформація облікової методології в кластерних структурах, яка побудує основу для реалізації стандартів сталого розвитку й збалансованого управління економікою.

ЦСР 11 «Сталий розвиток міст і громад» направлена на поліпшення підходів до управління та розвитку міст та громад, зниження впливу викидів забруднюючих речовин у атмосферне повітря, тощо. При реалізації реформи з децентралізації влади та місцевого самоврядування особливої актуальності набувають питання функціонування регіональних кластерів у співробітництві з територіальними громадами. Регіональна економічна політика, спрямована на сталий розвиток територій, не може не враховувати як існуючі реалії, так і ті стратегічні можливості, які є системотворчим початком для регіональних кластерів. Кластери є генераторами економічного зростання та ефективним інструментом взаємодії між учасниками регіональних інноваційних систем у багатьох країнах світу.

В умовах забезпечення сталого розвитку органи місцевого самоврядування як активні учасники кластерних структур через консолідацію матеріальних, фінансових та людських ресурсів можуть досягнути нового рівня місцевого соціально-економічного розвитку, покращити якість надання послуг і підвищити рівень життя населення. На вагомому значенні кластерів у соціально відповідального розвитку територій та досягненні цілей сталого розвитку на регіональному рівні наголошував Кернасюк Ю. В. [15, с. 88]. Зарубіжні автори Фельдман М., Френсіста Й., Берковіц Дж. (США) також зауважують, що посилення регіональних конкурентних переваг та сталого розвитку стимулюється за рахунок формування кластерів [16, с. 132].

Варто зазначити, що окремі автори [18; 19; 20] у науковій літературі, досліджуючи кластер як інструмент забезпечення сталого розвитку підприємств та регіонів, навіть виділяють термін «соціально орієнтований кластер», під яким треба розуміти регіональну систему взаємодіючих та взаємодоповнюючих організацій, які забезпечують покращення стану соціальної сфери та здійснюють безпосередній вплив на збереження та інтенсивне нарощування джерел збалансованого соціально-економічного саморозвитку територій.

Управління розвитком процесу кластеризації неможливе без створення інструментарію оцінки внутрішньокластерної динаміки, що характеризує зміни економічних показників, пов'язаних зі економічною результативністю конкретних суб'єктів господарювання – учасників кластера. Формулюючи роль бухгалтерського обліку в кластерних структурах у досягненні ЦСР 11 «Сталий розвиток міст і громад» можна констатувати, що він може допомогти краще зрозуміти фінансові показники у контексті управління містами і громадами та на їх основі приймати управлінські рішення у коротко- та довгостроковій перспективі. Крім того, облік у досягненні даної ЦСР можна розглядати як інструмент для зрівняння можливостей між регіонами з високим потенціалом розвитку (зазвичай це великі міські агломерації) та територіями з нижчим потенціалом розвитку (наприклад, сільськими районами, менш індустріальними



регіонами тощо). Зокрема, Бекієр Дж., Парізі К. досліджують як створюються облікові записи на міському рівні в рамках спільних форм міжорганізаційного управління для ефективності сталого розвитку [20].

Таким чином, бухгалтерський облік в кластері сприяє формуванню високого рівня взаємодії між учасниками, які роблять свій внесок у забезпечення регіональної стійкості, яка стає інтегрованим станом, що залежить від економічних, соціальних, екологічних, кадрових, інтелектуальних та інших складових.

ЦСР 12 «Відповідальне споживання та виробництво» націлена на перехід до використання раціональних моделей та більш ресурсоощадної ефективної економіки. При цьому, корпоративна соціальна відповідальність бізнесу полягає у зменшенні впливу на екологію за рахунок впровадженню змін у виробництво та споживання ресурсів, зменшення обсягу відходів та їх переробки (повторного використання). Дана ЦСР змушує суб'єктів господарювання впроваджувати економічні моделі заощадливого виробництва та відображати у публічній звітності інформацію про індикатори управління природними ресурсами, зменшення розмірів відходів, використовуваних методів утилізації відходів, здійснених екологічних заходах. Тобто, можна констатувати, що на основі обліково-звітної інформації стейкхолдери визначають виконувану роль суб'єкта господарювання у процесі переходу до більш ресурсоефективної економіки.

На думку Костюченко В.М., Пащенко І.О., Саковець І.С. ЦСР 12 «Відповідальне споживання та виробництво» є базовою у корпоративному сталому розвитку, яка торкається включення параметрів сталого розвитку в місію, стратегію, тактичні рішення та операційну політику обліку та бізнесу. Як результат підвищується попит на прозору та якісну звітність про сталий розвиток [21, С. 121].

На нашу думку, роль бухгалтерського обліку у досягненні ЦСР 12 «Відповідальне споживання та виробництво» має бути акцентована на тому, щоб принципи сталого розвитку були інтегрованими в стратегічне управління, цілі та завдання кластерних структур та знайшли своє відображення у показниках звітності. Обліково-звітна інформація повинна надавати повне уявлення про бізнес-процеси та операційну діяльність кластерних структур, ризики та можливості інвестицій, розробку нових зелених технологій та методів виробництва, які мають вплив на навколишнє середовище.

ЦСР 17 «Партнерство заради сталого розвитку», яка окреслює підтримку у створенні мирного суспільства, забезпечення доступу до судочинства та формування продуктивних та інклюзивних інституцій на будь-яких рівнях, а також створення умов до рівноправного доступу до інформації та знань. У виконанні цієї цілі бухгалтерський облік як важливе інформаційне джерело повинен відігравати ключову функцію. Саме створення системи обліку в кластері на засадах довіри та партнерства, здатного інтегрувати економічні, соціальні й екологічні параметри є запорукою досягнення цілей сталого розвитку. Створення мережі та співробітництва сприяє позитивному ефекту для підприємств, що належать кластеру. Кластери як мережі створюють переваги для суб'єктів



господарювання, що знаходяться в цій структурі, за рахунок більш легкого доступу до засобів виробництва, каналів розподілу, людських ресурсів, знань та інновацій. Економічні та облікові вигоди для компаній у рамках кластера передбачають збільшення прибутку за рахунок нижчих витрат, більш високу інноваційність, краще поширення знань та технологічний прогрес, посилення конкурентних переваг, швидше зростання продуктивності, пов'язане з концентрацією ресурсів. Наявність мереж також забезпечує поділ ризиків, спільний аналіз ідей та ініціатив, поділ витрат на впровадження інновацій, доступність та можливість обміну досвідченими та спеціалізованими співробітниками. Ця довіра партнерів сприяє частим формальним та неформальним контактам між ними та обміну досвідом.

Каліо А. і Дітільо А. (2012) зазначають, що існує дуже мало компаній, які володіють усіма ресурсами та найкращими знаннями, необхідними для конкуренції на сучасному ринку. Набагато ймовірніше, що компаніям потрібно знайти партнерів, з якими вони можуть або формувати «кластери квазі-інтегрованих партнерів» (clusters of quasi-integrated partners), або до яких вони можуть «передати внутрішню діяльність» (outsource internal activities) [22, С. 58].

Бухгалтерський облік в міжорганізаційних відносинах між учасниками (партнерами) в кластері повинен будуватися на довірі як основному механізмі контролю. Томкінс К. наголошує на важливості врахування фактору довіри для обліку в міжорганізаційних відносинах. Він припускає, що потреба в більшій кількості облікової інформації буде тоді, коли є менше довіри, щоб зберегти певний контроль над відносинами з організаційним партнером [23]. Уддін М.Б. пише, що при розгляді кластеру як мережі міжорганізаційна довіра, взаємність, партнерство і безперервність є важливими для обліку. На думку автора в рамках обліку міжорганізаційних відносин надзвичайно важливо мати партнера, якому можна довіряти, оскільки навіть найкращі договірні угоди не захищають повністю [24, с. 102]. Карпенко О. О., Мандзюк Н. К. навіть пропонують ввести окремий термін «кластерна соціальна відповідальність» під яким автори розуміють усвідомлену відповідальність усіх суб'єктів кластера за гармонізацію соціально-економічних відносин учасників кластера, серед яких: беззаперечне дотримання законодавства України, повага, довіра, добропорядність, чесність, взаємовигідне співробітництво, захист навколишнього середовища та життя людини [25].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, на сьогодні концепція сталого розвитку набула всесвітнього характеру, перетворюючи стратегію розвитку бізнесу та формує якісно нові підходи до системи підготовки інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання. Облікова інформація відіграє найголовнішу роль в системі управління кластерних структур, забезпечує виконання ЦСР та досягнення довгострокових завдань на основі активізації наявного потенціалу. Бухгалтерський облік як основа для прийняття управлінських рішень під впливом глобальних трансформацій зобов'язаний адекватно реагувати на сьогоднішні інформаційні запити внутрішніх і зовнішніх користувачів та пристосовуватися до них.

Зважаючи на розкриті цілі сталого розвитку та інформаційні потреби стейкхолдерів, розвиток бухгалтерської практики в кластерних структурах повинен базуватися на формуванні та оприлюдненні публічних обліково-звітних даних щодо виконаних заходів для створення сталої інфраструктури, підтримки індустріалізації та впровадження інновацій, переходу до раціональних моделей споживання й виробництва, підвищення інвестиційної привабливості громад і територій.

На основі проведеного дослідження базовими напрямками, що забезпечать формування облікових даних та звітності в умовах сталого розвитку можна визначити:

- впровадження в кластерних структурах принципів корпоративної соціальної відповідальності, які сприяють досягненню довгострокової перспективи діяльності;
- опрацювання новітньої методології з метою функціонування підсистеми стратегічного управлінського обліку для узагальнення у показниках звітності;
- створення в кластерних структурах окремих підрозділів (груп) на базі бухгалтерської служби для формування звітності сталого розвитку;
- перегляд значення та функцій бухгалтерів в управлінських процесах кластеризації, розширення їх ролі в інформаційній підтримці прийняття управлінських рішень з урахуванням створення сучасних форматів звітності.

Загалом значення та роль обліку для реалізації сталого розвитку полягає у здатності впливати на стратегічні цілі підприємств, організованих у кластери, розгляді обліку як інституту соціальної довіри між учасниками кластера у розробленні та підвищенні інтересу до інноваційної діяльності (включаючи еко-інновації, обмін знаннями). Наступні дослідження будуть направлені на удосконалення процесу теоретико-концептуальної розробки обліково-інформаційної структури системи управління в кластерних утвореннях в умовах економіки сталого розвитку.

Список використаних джерел

1. Проект Стратегії сталого розвитку України на період до 2030 року. URL: <https://www.sd4ua.org/wp-content/uploads/2015/02/Strategiya-stalogo-rozvytku-Ukrayiny-do-2030-roku.pdf> (дата звернення: 11.04.2024).
2. Гик В. В. Передумови формування обліково-інформаційного забезпечення управління кластером. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. 2(40). С. 7–11. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2018-2\(40\)-7-11](https://doi.org/10.26642/pbo-2018-2(40)-7-11)
3. Гик В.В. Особливості кластера як організаційно-системного інституту та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. 3(44). С. 27–33. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2019-3\(44\)-27-33](https://doi.org/10.26642/pbo-2019-3(44)-27-33)
4. Gray R. Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, organizations and society*. 2010. 35(1). pp. 47-62. URL: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.006>
5. Bebbington J., Larrinaga C. Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, organizations and society*. 2014. 39(6). pp. 395-413. URL: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.01.003>



6. Bebbington J., Russell Sh., Thomson I. Accounting and sustainable development: Reflections and propositions. *Critical Perspectives on Accounting*. 2017. 48. pp. 21-34. URL: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.06.002>
7. IFAC. The 2030 Agenda for sustainable development: a snapshot of the accountancy profession contribution. 2016. 31 p.
8. Bebbington J., Unerman J. Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: An enabling role for accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2018. 31(1). pp. 2-24. URL: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2017-2929>
9. Національні завдання сталого розвитку, визначені у Стратегії сталого розвитку України на період до 2030. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/JH6YF00A?an=411> (дата звернення: 11.04.2024).
10. Шигун М. М. Концептуальні зміни в бухгалтерському обліку під впливом сталого розвитку бізнесу. *Фінанси України*. 2019. 2. С. 82-98.
11. Makarenko I., Plastun A. The role of accounting in sustainable development. *Accounting and Financial Control*. 2017. 1(2). pp. 4-12. URL: [https://doi.org/10.21511/afc.01\(2\).2017.01](https://doi.org/10.21511/afc.01(2).2017.01)
12. Chartered Global Management Accountant – CGMA and Association of International Certified Professional Accountants – AICPA (2018). Creating a sustainable future – The Role of the accountant in implementing the Sustainable Development Goals. URL: <https://www.aicpa-cima.com/resources/article/sustainable-development-goals-the-implementation-role-of-the-accountant> (дата звернення: 11.04.2024).
13. Akimova L. M., Levytska S. O. Pavlov K. V., Kupchak V. R., Karpa M. I. The role of accounting in providing sustainable development and national safety of Ukraine. *Financial Credit Activity – Problems of Theory and Practice*. 2019. 3(30). pp. 56-61. URL: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v3i30.179501>
14. Osadcha O. Концепція сталого розвитку як інструмент модернізації обліково-аналітичної системи. *Prospektive globale wissenschaftliche Trends: Wirtschaft, Management, Pädagogik, Psychologie, Sport, Jurisprudenz, Kunstgeschichte. Monografische Reihe «Europäische Wissenschaft»*. Buch 7. Teil 9. 2021. pp. 9-24. URL: <https://doi.org/10.30890/2709-2313.2021-07-09-021>
15. Кернасюк Ю. В. Кластери як інноваційна організаційно-економічна форма ефективного аграрного виробництва в системі сталого розвитку. *Економіка АПК*. 2020. № 9. С. 86-94. URL: <https://doi.org/10.32317/2221-1055.202009086>
16. Feldman M. P., Francis J., Bercovitz J. Creating a Cluster While Building a Firm: Entrepreneurs and the Formation of Industrial Clusters. *Regional Studies*. 2005. 39(1). pp. 129–141. URL: <https://doi.org/10.1080/0034340052000320888>
17. Меліхов А.А., Дьяченко В.Р. Соціально орієнтований кластер як інструмент забезпечення сталого розвитку підприємств комунальної сфери. *Reporter of the Priazovskyi State Technical University. Section: Economic sciences*. 2018. № 35. С. 47–52.
18. Безус В. О. Кластерний підхід як інструмент управління розвитком житлово-комунальної сфери міста. *Дніпровський науковий часопис публічного управління, психології, права*. 2022. № 6. С. 33-42. URL: <https://doi.org/10.51547/ppp.dp.ua/2022.6.5>
19. Шпак Ю. В. Кластерний підхід в управлінні територіальним розвитком України. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2020. 2(25). С. 187-191. URL: <https://doi.org/10.32836/2310-9653-2020-2.32>
20. Bekier J., Parisi C. Co-creating sustainability performance accounts in cities via tinkering and bricolage. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2023. Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. URL: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2023-0052>
21. Костюченко В.М., Пашенко І.О., Саковець І.С. Принципи ESG і цілі сталого розвитку: обліковий аспект. *Grail of Science*. 2023. (27). С. 117–123. URL: <https://doi.org/10.36074/grail-of-science.12.05.2023.012>



22. Caglio, A., Ditillo, A. Interdependence and accounting information exchanges in inter-firm relationships. *Journal of Management and Governance*. 2012. 16. pp. 57-80. URL: <https://doi.org/10.1007/s10997-010-9136-3>
23. Tomkins C. Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society*. 2001. 26(2). pp. 161-191. URL: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00018-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00018-0)
24. Uddin, M.B. Techniques of interorganizational cost management: A review essay. *Journal of Statistics and Management Systems*. 2013. 16(1). pp. 89-108. URL: <https://doi.org/10.1080/09720510.2013.777577>
25. Карпенко О. О., Мандзюк Н. К. Соціальна відповідальність як чинник економічного розвитку вітчизняних підприємств. *Ефективна економіка*. 2018. № 4. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6219> (дата звернення: 11.04.2024).

References

1. Proekt Stratehii staloho rozvytku Ukrainy na period do 2030 roku. URL: <https://www.sd4ua.org/wp-content/uploads/2015/02/Strategiya-stalogo-rozvytku-Ukrayiny-do-2030-roku.pdf> [Project of the Sustainable Development Strategy of Ukraine for the period until 2030] [in Ukrainian]
2. Hyk V. V. Peredumovy formuvannya oblikovo-informatsiinoho zabezpechennia upravlinnia klasterom. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*. 2018. 2(40). S. 7–11. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2018-2\(40\)-7-11](https://doi.org/10.26642/pbo-2018-2(40)-7-11) [Prerequisites for the formation of accounting and information support for cluster management] [in Ukrainian].
3. Hyk V.V. Osoblyvosti klastera yak orhanizatsiino-systemnoho instytutu ta yikh vplyv na pobudovu bukhhalterskoho obliku. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*. 2019. 3(44). S. 27–33. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2019-3\(44\)-27-33](https://doi.org/10.26642/pbo-2019-3(44)-27-33) [Peculiarities of the cluster as an organizational and systemic institution and their influence on the construction of accounting] [in Ukrainian].
4. Gray R. Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, organizations and society*. 2010. 35(1). pp. 47-62. URL: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.006>
5. Bebbington J., Larrinaga C. Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, organizations and society*. 2014. 39(6). pp. 395-413. URL: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.01.003>
6. Bebbington J., Russell Sh., Thomson I. Accounting and sustainable development: Reflections and propositions. *Critical Perspectives on Accounting*. 2017. 48. pp. 21-34. URL: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.06.002>
7. IFAC. The 2030 Agenda for sustainable development: a snapshot of the accountancy profession contribution. 2016. 31 p.
8. Bebbington J., Unerman J. Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: An enabling role for accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2018. 31(1). pp. 2-24. URL: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2017-2929>
9. Natsionalni zavdannia staloho rozvytku, vyznacheni u Stratehii staloho rozvytku Ukrainy na period do 2030. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/JH6YF00A?an=411> [National tasks of sustainable development defined in the Sustainable Development Strategy of Ukraine for the period up to 2030] [in Ukrainian].
10. Shyhun M. M. Kontseptualni zminy v bukhhalterskomu obliku pid vplyvom staloho rozvytku biznesu. *Finansy Ukrainy*. 2019. 2. S. 82-98. [Conceptual changes in accounting under the influence of sustainable business development] [in Ukrainian].
11. Makarenko I., Plastun A. The role of accounting in sustainable development. *Accounting and Financial Control*. 2017. 1(2). pp. 4-12. URL: [https://doi.org/10.21511/afc.01\(2\).2017.01](https://doi.org/10.21511/afc.01(2).2017.01)
12. Chartered Global Management Accountant – CGMA and Association of International Certified Professional Accountants – AICPA (2018). Creating a sustainable future – The Role of the accountant in implementing the Sustainable Development Goals. URL: <https://www.aicpa->



- cima.com/resources/article/sustainable-development-goals-the-implementation-role-of-the-accountant
13. Akimova L. M., Levytska S. O. Pavlov K. V., Kupchak V. R., Karpa M. I. The role of accounting in providing sustainable development and national safety of Ukraine. *Financial Credit Activity – Problems of Theory and Practice*. 2019. 3(30). pp. 56-61. URL: <https://doi:10.18371/fcaptop.v3i30.179501>
 14. Osadcha O. Концепція сталого розвитку як інструмент модернізації обліково-аналітичної системи. *Prospektive globale wissenschaftliche Trends: Wirtschaft, Management, Pädagogik, Psychologie, Sport, Jurisprudenz, Kunstgeschichte. Monografische Reihe «Europäische Wissenschaft»*. Buch 7. Teil 9. 2021. pp. 9-24. URL: <https://doi.org/10.30890/2709-2313.2021-07-09-021>
 15. Kernasiuk Yu. V. Klastery yak innovatsiina orhanizatsiino-ekonomichna forma efektyvnoho ahrarnoho vyrobnytstva v systemi staloho rozvytku. *Ekonomika APK*. 2020. № 9. S. 86-94. URL: <https://doi.org/10.32317/2221-1055.202009086> [Clusters as an innovative organizational and economic form of efficient agricultural production in the system of sustainable development] [in Ukrainian].
 16. Feldman M. P., Francis J., Bercovitz J. Creating a Cluster While Building a Firm: Entrepreneurs and the Formation of Industrial Clusters. *Regional Studies*. 2005. 39(1). pp. 129–141. URL: <https://doi.org/10.1080/0034340052000320888>
 17. Melikhov A.A., Diachenko V.R. Sotsialno oriientovanyi klaster yak instrument zabezpechennia staloho rozvytku pidpriemstv komunalnoi sfery. *Reporter of the Priazovskyi Statavtore Technical University. Section: Economic sciences*. 2018. № 35. S. 47–52. [A socially oriented cluster as a tool for ensuring the sustainable development of utilities] [in Ukrainian].
 18. Bezus V. O. Klasternyi pidkhid yak instrument upravlinnia rozvytkom zhytlovo-komunalnoi sfery mista. *Dniprovskiyi naukovyi chasopys publichnoho upravlinnia, psykholohii, prava*. 2022. № 6. S. 33-42. URL: <https://doi.org/10.51547/ppp.dp.ua/2022.6.5> [The cluster approach as a tool for managing the development of the city's housing and communal sphere] [in Ukrainian].
 19. Shpak Yu. V. Klasternyi pidkhid v upravlinni terytorialnym rozvytkom Ukrainy. *Publichne upravlinnia ta mytne administruvannia*. 2020. 2(25). S. 187-191. URL: <https://doi.org/10.32836/2310-9653-2020-2.32> [Cluster approach in the management of territorial development of Ukraine] [in Ukrainian].
 20. Bekier J., Parisi C. Co-creating sustainability performance accounts in cities via tinkering and bricolage. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2023. Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. URL: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2023-0052>
 21. Kostiuchenko V.M., Pashchenko I.O., Sakovets I.S. Pryntsypy ESG i tsili staloho rozvytku: oblikovyi aspekt. *Grail of Science*. 2023. (27). S. 117–123. URL: <https://doi.org/10.36074/grail-of-science.12.05.2023.012> [ESG principles and sustainable development goals: an accounting aspect] [in Ukrainian].
 22. Caglio, A., Ditillo, A. Interdependence and accounting information exchanges in inter-firm relationships. *Journal of Management and Governance*. 2012. 16. pp. 57-80. URL: <https://doi.org/10.1007/s10997-010-9136-3>
 23. Tomkins C. Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society*. 2001. 26(2). pp. 161-191. URL: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00018-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00018-0)
 24. Uddin, M.B. Techniques of interorganizational cost management: A review essay. *Journal of Statistics and Management Systems*. 2013. 16(1). pp. 89-108. URL: <https://doi.org/10.1080/09720510.2013.777577>
- Karpenko O. O., Mandziuk N. K. Sotsialna vidpovidalnist yak chynnyk ekonomichnoho rozvytku vitchyznianskykh pidpriemstv. *Efektivna ekonomika*. 2018. № 4. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6219> [Social responsibility as a factor of economic development of domestic enterprises] [in Ukrainian].