

**Сокіл О.Г., д.е.н., доцент,  
завідувач кафедри обліку і оподаткування  
Таврійський державний агротехнологічний університет ім. Д. Моторного**

### **3.3. БАЛАНСОВИЙ МЕТОД ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК АГРАРНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА**

Еволюційна зміна українського законодавства, зокрема і в обліково-аналітичному регулюванні, нові вимоги суспільства до інформації та приписи Європейського Парламенту та Ради ЄС з огляду на євроінтеграцію спричиняють позитивні зрушення в удосконаленні та імплементації обліку, що є реєстратором процесів сталого розвитку в сільському господарстві. Тому облік сталого розвитку потребує стандартизації та регламентації процесів завершального етапу формування систематизованої інформації у вигляді розширених документів річної фінансової звітності.

Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»<sup>435</sup> у 2018 р. чітко встановлюють класифікацію підприємств відповідно до їхніх розмірів, за якою мікропідприємства та малі підприємства звільняються від подання звіту про управління. Середні за розміром підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію. Найважливішою рисою Закону є визначення звіту про управління, як документа, що містить не тільки фінансову, а й нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, розкриває основні ризики та невизначеності його діяльності. Тобто звіт про управління можна ототожнити зі звітністю зі сталого розвитку.

Для вітчизняних агрохолдингів, що мають подавати крім консолідованої, ще і звітність про управління, питання формування звітності про сталий розвиток вирішується, зважаючи на достатні потенційні економічні й кадрові можливості. Ці підприємства належать до категорії середніх і великих підприємств. З іншого боку, мікро- та малі сільськогосподарські підприємства через брак таких можливостей для формування комплексних показників сталого розвитку можуть скористатися таксономією обов'язкових, але за дозволом скорочених балансу й звіту про фінансові результати.

Традиційна обов'язкова фінансова звітність сільськогосподарського підприємства, як і будь-якого підприємства в Україні, повністю задовольняє потребу зовнішніх користувачів і менеджерів у фінансово-економічній частині обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку. Тоді як соціальна – складова недостатньо розкрита, а екологічна – зовсім відсутня. Звідси впливає необхідність ґрунтовного розгляду питання про групування показників екологічної та соціальної складової сталого розвитку й діяльності сільськогосподарських підприємств у складі методики формування таксономії

---

<sup>435</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 18.09.2018 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 30.10.2019).

фінансової звітності. Першим етапом дослідження буде вивчення особливостей обліку й відображення екологічних активів і зобов'язань у розширеній таксономії формування статей балансу та звіту про фінансові результати.

Щодо обліку природних активів, то відповідно до загальноприйнятих правил обліку до розгляду приймаються тільки ті активи, що мають грошову оцінку. Як нами вже наголошувалося, не існує універсальної й загальновизнаної методики оцінки природних активів (ресурсів, навколишнього середовища, екосистемних благ і послуг, що надаються ними) у грошових вимірниках.

На даний момент існують різні методи грошової оцінки природних активів – ринкова ціна (справедлива вартість), відновна вартість, тіньові (контингентні) ціни, вартість використання, дисконтова на вартість доходу від використання тощо.

Об'єкти обліку сталого розвитку, що також є базою формування звітності про сталий розвиток, складаються з активів, пасивів, витрат і доходів (результатів) економічної, екологічної та соціальної діяльності сільськогосподарських підприємств.

З економічними об'єктами бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств є певна визначеність на противагу обліку сталого розвитку, що охоплює як екологічну, так і соціальну складову. Розглянемо класифікацію об'єктів обліку, пов'язаного з екологічною діяльністю, за видами екологічних активів, їх оцінкою та синтетичними рахунками обліку, запропонованою І.В. Замулою (табл. 3.2).

*Таблиця 3.2. Структурування об'єктів обліку сталого розвитку за екологічною складовою*

<i>Група</i>	<i>Об'єкт</i>	<i>Синтетичний рахунок</i>	<i>Оцінка</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Господарські засоби	Природно-ресурсний потенціал	10, 11, 12, 01	Справедлива вартість
	Генетично модифіковані організми	20, 21, 23, 26, 27	Облікова вартість
	Відходи виробництва	206, 209	
	Необоротні активи природоохоронного призначення	10, 11, 12, 13, 01	
Джерела утворення господарських засобів	Екологічні зобов'язання	63, 64, 68	Договірна, розрахункова
Результати діяльності	Екологічні доходи	70, 719	Облікова оцінка
	Екологічні витрати	15, 23, 91, 92, 93, 94	
	Фінансові результати від екологічної діяльності	44	

*Джерело:*<sup>436</sup> [108]

<sup>436</sup> Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2010. 40 с., с. 7.

З наведеною класифікацією об'єктів екологічного обліку можна погодитись у загальному розумінні – на рівні синтетичних рахунків. Якщо використати розгалуження аналітичних рахунків, то виникає велике навантаження на обліковця, якому необхідно вести аналітичний облік усіх екологічних активів і пасивів. Це може призвести до значної ймовірності виникнення помилок, навіть при використанні автоматичної системи обліку. До того ж, як було зазначено вище, існують різні методи оцінки активів. На наш погляд, найбільш практичною й виправданою є оцінка природних активів за вартістю їх відновлення або заміщення.

Майданевич П.М. узагальнює три основні й найбільш ефективні методи оцінки, які можна використати в екологічному обліку: ринкова оцінка природних ресурсів; оцінка екологічних ресурсів на основі компенсаційних витрат; умовна оцінка при оцінюванні гіпотетичних витрат<sup>437</sup>. Вважаємо, що за наявності достатньої методично-нормативної бази та варіантів оцінки активів і пасивів екологічної та соціальної діяльності перевага надається методу оцінки за справедливою вартістю для екологічних активів і методу дисконтованої вартості (теперішньої вартості майбутніх платежів) – для зобов'язань.

Розширений метод класифікації об'єктів екологічного обліку використано В.А. Фостолович та М.В. Агаповою<sup>438</sup>, які визначають екологічний облік як елемент інноваційного підходу до еколого-економічної системи управління підприємством. Ця характеристика принципів відображення надає користувачам більший спектр можливостей у відображенні результатів екологічної діяльності й та впливу підприємства на об'єкти обліку (табл. 3.3).

*Таблиця 3.3. Характеристика об'єктів екологічного обліку*

<i>Об'єкт</i>	<i>Вид обліку</i>	<i>Оцінка</i>
Активи	Аналітичний другого та третього порядку	Облікова вартість
Зобов'язання	Відображення теперішніх та майбутніх результатів	Первісна оцінка
Доходи	Аналітичний та синтетичний	Справедлива вартість
Витрати	Оперативний, інвестиційний, фінансовий, аналітичний	Облікова вартість
Фінансовий результат	Статистичний, оперативний	Облікова оцінка

*Джерело:* <sup>439</sup>.

Усвідомлення важливості та змісту екологічного обліку не обмежується лише його визначенням. Складові екологічного обліку ґрунтовно розкрито у працях В.М. Жука та О.І. Гриценка. Жук В.М. обґрунтовує, що облік екологічної діяльності повинен включати чотири складові: облік екологічних

<sup>437</sup> Майданевич П.М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(1). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2013\\_10%281%29\\_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%281%29_46) (дата звернення: 30.10.2018).

<sup>438</sup> Фостолович В. А., Агапова М. В. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств. *Інноваційна економіка*. 2013. № 1. С. 141–144.

<sup>439</sup> Фостолович В. А., Агапова М. В. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств. *Інноваційна економіка*. 2013. № 1. С. 141–144, с. 142–143.

витрат, облік екологічних зобов'язань, звітність про природоохоронну діяльність та аудит відповідної інформації, кожна з яких має економічний вплив<sup>440</sup>.

Гриценко О.І. диференціював об'єкти екологічного обліку на витрати, доходи та фінансові результати в контексті екологічної діяльності, що згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту тощо). Автор підкреслює, що «екологічний бухгалтерський облік підприємств повинен діяти як цілісна система і бути спрямований на складання екологічної складової інтегрованої звітності»<sup>441</sup>.

Беренди Н.І., Н.В. Остапенко<sup>442</sup>, О.В. Кантаєва та О.В. Кузнецова<sup>443</sup> наголошують на вагомому внескові бухгалтерського обліку в систему управління соціальною й екологічною відповідальністю бізнесу та пропонують групувати об'єкти в системі управління стійким розвитком підприємств відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку, приєднуючи до кожного класу назву екологічного/соціального призначення (до активів і джерел їх утворення), діяльності (до доходів і витрат) та вводячи нові субрахунки.

Пелиньо Л.М.<sup>444</sup> у структурі еколого-економічного обліку в підприємстві вбачає взаємозв'язок складових частин фінансового та управлінського обліку, водночас із віднесенням екологічної звітності до останнього. Проте підлягає сумніву можливість оприлюднення екологічної звітності, якщо вона буде побудована на внутрішньому обліку. До того ж, автор пропонує окрім складання традиційних звітів фінансової діяльності ще є формування п'яти балансів на основі фінансового екологічного обліку та екологічної (внутрішньої) звітності: сировини, «витрати-випуск», процесів, продукції та місця розташування виробництва. У цьому контексті при формуванні звітності, можна вважати безпідставним та економічно не вигідним складання додаткових звітів, особливо тих, що ґрунтуються виключно на управлінському обліку, який практично не підлягає перевірці. На нашу думку, на часі розширення наявних форм звітності, що особливо доречно для малих і мікропідприємств, які не володіють достатніми ресурсами забезпечення формування додаткових звітностей. Для спрощення їх сприйняття навколишньою спільнотою (стейкхолдерами) найкращим варіантом є таксономія фінансової звітності екологічними та соціальними результатами діяльності.

<sup>440</sup> Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. Агроекологічний журнал. 2012. № 2. С. 18–23, с. 22.

<sup>441</sup> Гриценко О. І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад запровадження. Економіка і суспільство. 2016. Вип. №2, С. 678–683, с. 681.

<sup>442</sup> Беренди Н. І., Остапенко Н. В. Розвиток екологічного обліку в Україні з врахування світового досвіду. Теоретичні та практичні аспекти стійкого розвитку фінансової системи України : кол. моногр., Умань: Візаві, 2013. Ч. 2. С. 205–214.

<sup>443</sup> Кантаєва О. В., Кузнецова О. В. Місце бухгалтерського обліку в системі управління соціальною відповідальністю бізнесу. Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2012. № 4 (62). С. 103–106, с. 106.

<sup>444</sup> Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля. Науковий вісник НЛТУ України. 2008. Вип. 18.2. С. 70–75, с. 71.

Такі автори, як О.І. Коблянська<sup>445</sup>, О.А. Лаговська<sup>446</sup> приділяють особливу увагу екологічним зобов'язанням, які виникають у частині потенційних або незавершених, пов'язані з відновленням та усуненням негативних наслідків: 1) нарахування плати за використання природних ресурсів; 2) невиконання вимог чинного екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, виплати штрафів; 3) усунення негативних наслідків впливу підприємств на навколишнє середовище. При аналізі праць П.М. Майданевича<sup>447</sup>, А.А. Мункуєва<sup>448</sup>, Л.А. Попова<sup>449</sup> та результатів попередніх досліджень автора здійснено спробу узагальнити принципи виокремлення й уточнення об'єктів сталого розвитку у розрізі екологічної діяльності:

– зосередження на безпосередньому використанні природних ресурсів, тобто обліку результатів впливу (доходу, витрат), а не їх вартості як активу;

– специфічне застосування можливе не для всіх підприємств та галузей діяльності;

– пріоритет надається екологічним витратам серед усіх інших об'єктів.

Важливим чинником, що визначає розмір витрат на природокористування, є соціальний. Виробнича діяльність підприємств істотно впливає на соціальні елементи навколишнього природного середовища, в т.ч. й на людину. Негативний вплив на них у межах, що перевищують офіційно допустимі нормативи, завдає прямих та непрямих матеріальних збитків<sup>450</sup>. Другим етапом дослідження є оцінка й дослідження соціальної складової об'єктів обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

З урахуванням змісту показників «соціальна відповідальність бізнесу»<sup>451</sup> С.О. Левицька<sup>452</sup> виокремила сукупність таких блоків: забезпечення здоров'я; розвиток корпоративної культури; навчання, підвищення кваліфікації; відпочинок та розваги; мотивація праці, з одночасним відображенням у фінансовій, статистичній, податковій та соціальній звітності підприємств. Автор наголошує на відсутності значної частини інформації, що стосується соціальної діяльності й обліку сталого розвитку. Вона пропонує запровадити

<sup>445</sup> Коблянська О.І. Актуальні аспекти обліку екологічних зобов'язань. Вісник Університету банківської справи НБУ. 2014. № 2 (20). С. 212–214, с. 213.

<sup>446</sup> Лаговська О. А. Розвиток бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія, методологія, організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 09.00.09. Житомир, 2012. 40 с., с. 19-20.

<sup>447</sup> Майданевич П.М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(1). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2013\\_10%281%29\\_\\_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%281%29__46) (дата звернення: 30.10.2018).

<sup>448</sup> Мункуєв А. А. Развитие методов эколого-экономического обоснования управленческих решений на предприятии : автореферат дис. канд. экон. наук : 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством. Улан-уде, 2005. 22 с., с. 10.

<sup>449</sup> Попов Л. А. Развитие бухгалтерского учета и отчетности в коммерческих организациях в условиях устойчивого развития экономики : автореферат дис. докт. экон. наук : 08.00.12. Ростов н/Д, 2015. 25 с., с. 21.

<sup>450</sup> Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. Агроекологічний журнал. 2012. № 2. С. 18–23, с. 21.

<sup>451</sup> Сасенко Ю. Соціальна відповідальність бізнесу: розуміння та впровадження : монографія. Київ, 2005. 30 с.

<sup>452</sup> Левицька С. О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 255–262., с. 259. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM\\_2014\\_797\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_36)

систему кількісних і якісних показників оцінки соціальної відповідальності з урахуванням економіко-екологічної збалансованості підприємницької діяльності; запровадження механізму подання соціальної звітності у комплексі з показниками існуючих форм звітності або у формі створеної інтегрованої звітності<sup>453</sup>. Проте, за всієї важливості та значущості праць науковців, що досліджують відображення соціальних й екологічних об'єктів обліку, вони всебічно не вирішують проблему, а ускладнюють ведення бухгалтерського обліку додатковими аналітичними рахунками третього і четвертого порядків. З метою підвищення еко-соціальної відповідальності невеликих сільськогосподарських підприємств ефективним вважається розширення необхідних екологічних і соціальних показників для покращення якісних характеристик регламентованих балансу та звіту про фінансові результати. Безперечно, аналітичний облік не повинен відійти на другий план, проте він має бути економічно виправданим і мінімальним.

Досліджуючи фінансову звітність, В.А. Дерій докладно описує всі її статті, що містять інформацію про соціальну діяльність підприємства, доводить, що соціальна звітність за нинішніх умов є до певної міри відмежованою від фінансової та частина економічних показників, а в автоматизованому режимі її можна використовувати водночас із фінансовою звітністю, оскільки містить низку показників, що частково стосуються соціального ефекту<sup>454</sup>. Автор також зазначає, що відсутність стандартної форми нефінансової звітності є перевагою. Із цим твердженням ми не можемо погодитися через низку причин, головною з яких є можливі ухилення підприємств від своїх соціальних та екологічних зобов'язань, або умисне приховування негативного впливу на зовнішнє середовище.

Серед матеріальних потоків біорізноманіття як складової частини природних активів вирізняють, наприклад, нереалізовані відходи: тверді й рідкі, викиди в атмосферу та у водні ресурси (розчинні хімічні речовини). Отже, для більшої наочності можна проілюструвати місце природних і соціальних активів у процесі відтворення (рис. 3.2).

Підприємства, як правило несуть фінансову відповідальність за забруднення навколишнього середовища й за недбале використання природних ресурсів, але вони не звітують про наслідки і вплив цієї відповідальності. Дійсно, частина великих компаній в Україні вже публікує дані про свою екологічну та соціальну діяльність, й лише три сільськогосподарські підприємства України оприлюднюють звітність сталого за вимогами GRI та іншими стандартами. Визначальні фактори суперечливі: з одного боку, розкриття будь-якої інформації про екологічну діяльність містить загрози й потенційні конфлікти; з іншого боку – наявні чинники, що спонукають організації публікувати ці дані.

<sup>453</sup> Левицька С. О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 255–262., с. 261-262. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM\\_2014\\_797\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_36)

<sup>454</sup> Дерій В. А., Дерій М. В. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2014. №2. с. 95–103, с. 98. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/2326.pdf>

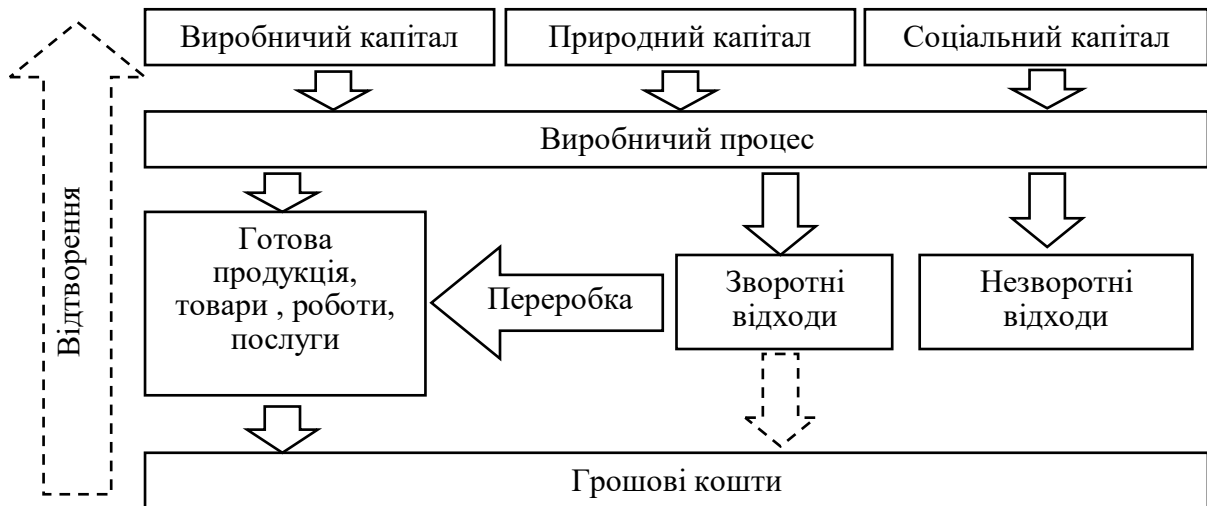


Рис. 3.2. Процес відтворення капіталу сталого розвитку сільськогосподарських підприємств\*

Джерело: розроблено автором.

Поєднання типології запропонованих різними дослідниками методів відображення результатів екологічної та соціальної діяльності, зокрема й сільськогосподарськими підприємствами, із загальним планом рахунків бухгалтерського обліку вхідних-вихідних потоків може бути важливим кроком у напрямку визнання всіх основних переваг для аграрного підприємства. При цьому можливі тільки два варіанти формування звітності, наведені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4. Варіанти відображення об'єктів обліку та звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств

ВАРІАНТ 1: Комплексний облік із додаванням нових позицій і рядків (таксономія)	ВАРІАНТ 2: Комплексний бухгалтерський облік із додаванням допоміжних звітів
Інтегрований баланс Інтегрований звіт про фінансові результати Інтегрований звіт про рух грошових коштів Інтегрований звіт про власний капітал Розширені примітки до річної звітності екологічними та соціальними результатами діяльності	Варіація корпоративних звітів: Соціальний звіт Екологічний звіт Еко-баланс Звіт матеріальних вхідних/вихідних потоків (у вартісному/грошовому вимірнику)

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, метою обліку сталого розвитку щодо екологічних об'єктів є надання користувачеві релевантної інформації про активи, їх джерела утворення, витрати на екологічну безпеку та доходи від екологічних заходів. Визначення такого підходу до дослідження дало змогу обґрунтувати п'ять основних складових системи обліку сталого розвитку в сільськогосподарському підприємстві:

- облік активів та джерел їх утворення;
- облік екологічних і соціальних зобов'язань;
- облік екологічних і соціальних витрат та доходів;
- звітність зі сталого розвитку;
- аудит (контроль) еко-соціальної діяльності.

У процесі дослідження проведено класифікацію ідентифікованих об'єктів бухгалтерського обліку за можливістю їх відображення в обліково-аналітичній системі сталого розвитку та звітності сільськогосподарських підприємств (рис. 3.3).

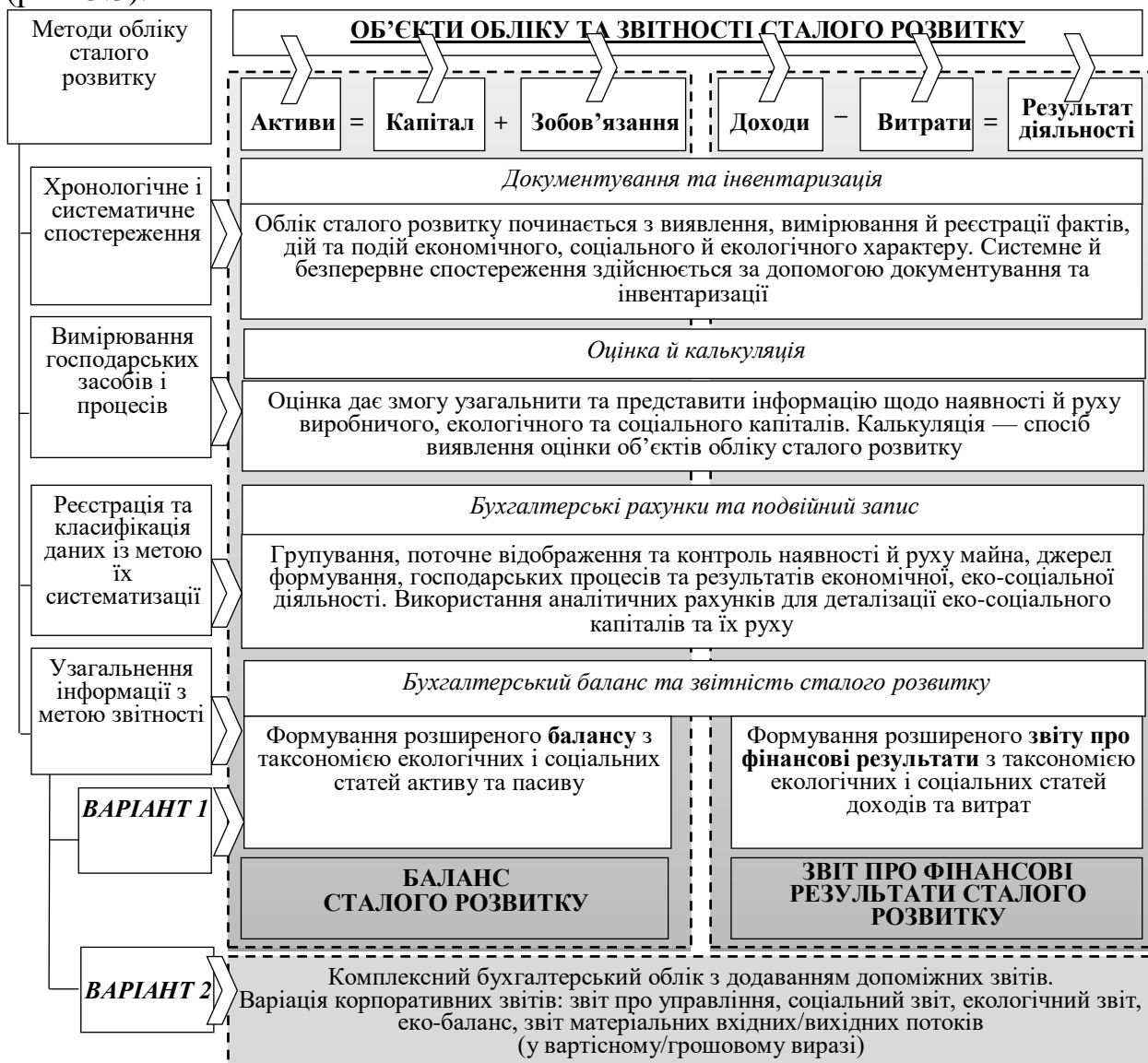


Рис. 3.3. Об'єкти обліку сталого розвитку та їх відображення в обліково-аналітичній системі звітності сільськогосподарських підприємств\*  
Джерело: розроблено автором.

Об'єктами обліку сталого розвитку є факти господарської діяльності, активи, зобов'язання, джерела фінансування діяльності сільськогосподарського підприємства, доходи, витрати та інші об'єкти, пов'язані з економічною та еко-соціальною сферами діяльності. Відповідним чином впливають на вищенаведені об'єкти, їх взаємодію та характеристику методи документування й інвентаризації, оцінки та калькуляції, бухгалтерські рахунки й подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність, що відображені на рис. 3.3.

Документування й інвентаризація підтверджують факт наявності, місцезнаходження, стан ті кількість засобів. Хоча за внесеними змінами до Закону



України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»<sup>455</sup>, що набули чинності з січня 2018 року, первинний документ більше не підтверджує факт здійснення операції. Відтепер первинні документи не фіксують факти здійснення господарських операцій та можуть бути складені не тільки під час здійснення господарської операції, але й безпосередньо після її закінчення.

Оцінка й калькуляція мають досить розгалужену систему методик, визначених на законодавчому рівні чи запропонованих провідними вченими світу як альтернативи-доповнення. Залежно від виду екологічних і соціальних об'єктів їм властиві оцінки за обліковою, первісною, справедливою, дисконтованою (приведеною), залишковою, відновною, переоціненою та ліквідаційною вартістю. Ускладнюють процес оцінки умовні екологічні й соціальні зобов'язання, активи та джерела, що не може обмежуватися звичайними методами. Отже, облікова політика сільськогосподарських підприємств повинна відображати дані процеси у реальних вимірах та оцінках, наприклад, найбільш практичною й виправданою є оцінка природних активів за вартістю їх відновлення або заміщення. Альтернативою оцінки є калькуляція, яка переважно використовується для оцінки витрат. Вітчизняні сільськогосподарські підприємства часто використовують стандартні методи калькуляції (простий, попередільний, нормативний, позамовний, метод розподілу витрат пропорційно обґрунтованій базі), меншою мірою зарубіжні методи «стандарт-кост», «директ-костинг», «таргет-костинг» та «кайзен-костинг», ABC-метод тощо.

Бухгалтерські рахунки й подвійний запис є найбільш регламентованими методами, що не варіюються за конкретними умовами чи прикладами. Але сільськогосподарські підприємства можуть формувати власні робочі плани рахунків із деталізацією синтетичних рахунків відповідно до потреб. Перспективним у вирішенні даної проблеми є застосування аналітичного обліку з подальшим формуванням розширених таксономією фінансових звітів або ж окремих звітів зі сталого розвитку (варіант 1, 2 на рис. 3.3).

У досліджуваній проблематиці стрижневим не тільки методом, але й головною метою обліку сталого розвитку є баланс сталого розвитку сільськогосподарського підприємства — це конститутивний документ фінансової звітності та звіту про управління, інформаційна база про соціо-еколого-економічні відносини та результати сільськогосподарської діяльності, засіб для аналізу, нормування, планування, організації виробництва, управління та контролю внутрішніми й зовнішніми користувачами-стейкхолдерами в інноваційному спрямуванні вектора сталого розвитку.

Глобальний договір Організації Об'єднаних Націй (UNGC)<sup>456</sup> – найчастіше використовуваний українськими компаніями стандартом КСВ. 10 принципів розкриття інформації про розкриття UNGC як форми SR притаманні 83 %

<sup>455</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 18.09.2018 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 30.10.2019).

<sup>456</sup> Value of sustainability reporting: A study by EY and Boston College Center for Corporate Citizenship. URL : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY\\_-\\_Value\\_of\\_sustainability\\_reporting/\\$FILE/EY-Value-of-Sustainability-Reporting.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Value_of_sustainability_reporting/$FILE/EY-Value-of-Sustainability-Reporting.pdf) (Last accessed: 15.03.2017).

українського бізнес-середовища. Водночас іноземні компанії надають набагато ширшу основу для відстеження та звітності по різних аспектах сталого розвитку. Серед стандартів міжнародних урядових і неурядових організацій, які враховують усі ці аспекти, можна розглянути директиву про нефінансову звітність ЄС<sup>457</sup>, с. 353-354.

Звіт про фінансові результати сталого розвитку сільськогосподарського підприємства є джерелом інформації не тільки про результати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності, а й екологічної та соціальної. Для мікро- та малих сільськогосподарських підприємств баланс та звіт про фінансові результати дозволено надавати у скороченій формі, але їх наповнення може бути доповнено таксономією результатів екологічної і соціальної діяльності. Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»<sup>458</sup>, що набудуть чинності у 2018 р. чітко встановлюють класифікацію підприємств за їх розмірами, відповідно мікропідприємства та малі підприємства звільняються від подання звіту про управління. Середні підприємства мають право не відображати у такому звіті нефінансову інформацію. Найважливішим надбанням Закону є визначення звіту про управління як документа, що містить не тільки фінансову, але й нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, розкриває основні ризики та невизначеності його діяльності. Тобто звіт про управління можна ототожнити зі звітністю зі сталого розвитку.

Для українських агрохолдингів, що мають обов'язково подавати не тільки консолідованої звітності, а й звітності про управління, питання формування звітності про сталий розвиток вирішується з огляду на достатні потенційні економічні й кадрові можливості. Ці підприємства належать до категорії середніх і великих підприємств. З іншого боку, мікро- і малі сільськогосподарські підприємства, не маючи таких можливостей для формування комплексних показників сталого розвитку, можуть скористатися таксономією обов'язкових, але, за дозволом, скорочених балансу та звіту про фінансові результати.

Купалова Г.І. та Т.О. Матвієнко відзначають, що узгодження термінів подання форм державних статистичних спостережень, розроблення єдиної методики складання нефінансової звітності та розширення системи її екологічних і соціальних показників дадуть можливість удосконалити національну інформаційну систему з охорони навколишнього середовища, що сприятиме прозорості й повноті розкриття інформації про еко-соціальну діяльність у звітності, поліпшенню процесу подання звітів до державних органів, доповненню економічних, соціальних та екологічних показників нефінансової звітності, а також розумінню показників екологічної звітності

---

<sup>457</sup> Vasyl'eva, T. A., Leonov S., Makarenko I. Modern methodical approaches to the evaluation of corporate reporting transparency. Науковий вісник Полісся. 2017. Vol. 2, Issue 1(9). С. 185-190, с. 187. URL: [http://journals.uran.ua/nvp\\_chntu/article/view/102261/97437](http://journals.uran.ua/nvp_chntu/article/view/102261/97437)

<sup>458</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 18.09.2018 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 30.10.2019).

стейкхолдерами<sup>459</sup>. Таким чином, особливого значення набуває необхідність застосування обліку ті звітності сталого розвитку, оскільки природоохоронні та соціальні заходи позначаються на фінансовому результаті сільськогосподарського підприємства.

Варте уваги дослідження напрямків розвитку елементів методу бухгалтерського обліку Д.О. Грицишеним, що сприятиме формуванню інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою підприємства на рівні загальних рекомендацій та варіантів удосконалення методології обліку сталого розвитку. Ним встановлено, що «трансформація елементів методу бухгалтерського обліку дозволяє розширити напрями використання облікової інформації, а, отже, й підвищити, його значення та вагомість у системі управління»<sup>460</sup>. Вищенаведене актуалізує розроблення методики формування балансу та звіту про фінансові результати сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, яка буде загальнодоступною і прозорою для підвищення рівня поінформованості користувачів та можливого впливу на їх управлінські рішення і дії.

В Україні облікова інформація еколого-економічного характеру позбавлена нормативних меж через відсутність спеціальних бухгалтерських стандартів щодо рахунків витрат на охорону навколишнього середовища. Обов'язковими є лише форми статистичної звітності, які подаються про обсяги викидів, відходів, про суми поточних витрат на природоохоронні заходи та про здійснення раціональної експлуатації природних ресурсів. Інформація, що міститься в цих щорічних статистичних звітах, є конфіденційною. Соціальна звітність, регламентована законодавством і вимогами Міністерства соціальної політики України, містить економічні результати діяльності підприємства, а вплив на соціальне оточення за межами підприємства залишається поза увагою через небажання розголосу та можливу доступність внутрішніх даних бухгалтерського обліку конкурентам.

Водночас, на нашу думку, звітність про сталий розвиток має відображати:

- вид екологічних та соціальних активів, що відносяться до діяльності даного сільськогосподарського підприємства;
- офіційну політику та програми, затверджені підприємством щодо обліку еко-соціальних заходів;
- показники еко-соціальних витрат аграрного підприємства та співвіднесення його діяльності з цими показниками;
- рівень виконання зобов'язань щодо природоохоронних та соціальних заходів у межах обліку сталого розвитку;
- фінансові-оперативні наслідки та результати заходів з екологічної та соціальної діяльності (капіталовкладення й дохід сільгосппідприємства та будь-які конкретні наслідки для майбутніх періодів).

<sup>459</sup> Купалова Г., Матвієнко Т. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля. Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. Економіка. 2012. Вип. 142. С. 12–16, с. 16.

<sup>460</sup> Грицишен Д. О. Склад об'єктів та розвиток методу бухгалтерського обліку господарської діяльності як соціально-еколого-економічної системи. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. Вип. 1. С. 442–468, с. 462-463.

Відповідно до даних звітності про сталий розвиток зацікавлені сторони володіють інформацією про вплив підприємства на навколишнє природне й соціальне середовище, про вжиття заходів для зменшення цього впливу та здатність до контролю в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі.

Дотримуючись цього положення, визначимо місце активів, капіталу та зобов'язань в обліковій інформації сталого розвитку в додатку Д (авторські доповнення виділено курсивом).

Так, В.А. Кулик обґрунтовує розподіл різновидів бухгалтерського балансу за спектром інформаційних потреб користувачів інформації для забезпечення прийняття конкретних рішень, що ґрунтується на припущенні про можливість використання детальнішої інформації щодо активів, зобов'язань і власного капіталу:

– бухгалтерський баланс, призначений для задоволення інформаційних потреб акціонерів (засновників), що не беруть безпосередньої участі в управлінні підприємством – характеризується підвищеною аналітичністю інформації за статтями I розділу пасиву балансу «Власний капітал» та статті IV розділу пасиву «Поточні зобов'язання» «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками»;

– бухгалтерський баланс, призначений для задоволення інформаційних потреб фінансово-кредитних установ – деталізується загальна вартість майна та результативність діяльності, залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування, дотримання термінів погашення кредитів і сплати відсотків, величина майна, що перебуває у заставі;

– бухгалтерський баланс, призначений для задоволення інформаційних потреб працівників підприємства – розкривається інформація щодо подальшого збереження робочих місць, дотримання термінів виплати заробітної плати, відпускних, додаткового пенсійного забезпечення, збільшення фінансування підприємством соціокультурної сфери (придбання (будівництво) курортно-оздоровчих комплексів, лікарень, житлових будинків)<sup>461</sup>.

Дані види розширених деталізованих балансів розкривають інформацію для визначених стейкхолдерів. Позитивним моментом є обізнаність відповідної групи зацікавлених осіб у соціально-фінансовій інформації. Негативні моменти – неекономічність обліку при підготовці кожного виду балансу, що підвищує трудомісткість та вимагає високого рівня професійної підготовки бухгалтера, проте кінцевий результат не завжди задовольняє стейкхолдерів (щодо інформації). За таких умов спробою подолати вищенаведені недоліки є розроблення універсального балансу сталого розвитку, який задовольнить усі потреби стейкхолдерів при ухваленні рішень.

Традиційна обов'язкова фінансова звітність сільськогосподарського підприємства, як і будь-якого підприємства України, повністю задовольняє потребу зовнішніх користувачів і менеджерів у фінансово-економічній частині обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку. Тоді як, соціальна

<sup>461</sup> Кулик В. А. Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє : монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2010. 186 с., с. 120-122.

складова недостатньо розкрита, а екологічна – повністю відсутня. Як результат – існує необхідність ґрунтовного розгляду питання про групування та формування таксономії фінансової звітності за допомогою показників екологічної та соціальної складової сталого розвитку та фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств. Першим етапом дослідження буде вивчення особливостей обліку й відображення екологічних активів та зобов'язань у розширеній таксономії статей балансу та звіту про фінансові результати.

Аналізуючи праці О.В. Будько<sup>462</sup>, Л.С. Гангала<sup>463</sup>, В.М. Жука<sup>464</sup> та П.М. Майданевича<sup>465</sup>, які досліджували місце та процеси відображення в бухгалтерському обліку екологічних активів, нами зроблено висновок про необхідність удосконалення Балансу (Звіту про фінансовий стан), який повинен бути узгоджений із Планом рахунків бухгалтерського обліку необоротних активів. Даний документ містить окремі неточності щодо назв рахунків реєстрації операцій екологічної та соціальної діяльності. Пропонуємо їх змінити та доповнити наступним чином (табл. 3.5).

*Таблиця 3.5. Таксономія активу Балансу показниками сталого розвитку для сільськогосподарських підприємств*

Законодавчо регламентовані статті балансу відповідно до НП(С)БО 1	Пропонується	
	Таксономія балансу показниками сталого розвитку	Синтетичний та аналітичний облік
1	2	3
<b>І. Необоротні активи</b>		
Нематеріальні активи	Права користування природними ресурсами	Субрахунок 121 «Права користування природними ресурсами» деталізується наявністю права користування ресурсами природного середовища
	Інші нематеріальні активи еко-соціального призначення	Субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи» деталізується наявністю об'єктів природного та соціального характеру
Незавершені капітальні інвестиції	Витрати еко-соціального призначення	Деталізація субрахунків рахунка 15 при набутті необоротних активів еко-соціального призначення

<sup>462</sup> Будько О. В. Екологічний облік як складова інформаційного забезпечення управління сталим розвитком підприємства. Економіка в умовах сталого розвитку: контекст підприємств, регіонів, країн : матеріали Міжнар. наук. конф., 20 листоп. 2013 р., Дніпропетровськ – Хмельницький. 2013. С. 180–182.

<sup>463</sup> Гангал Л. С. Концептуальні засади облікового забезпечення управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств на основі екологічних показників. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 6. С. 71–75.

<sup>464</sup> Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. Агроекологічний журнал. 2012. № 2. С. 18–23.

<sup>465</sup> Майданевич П.М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(1). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2013\\_10%281%29\\_\\_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%281%29__46) (дата звернення: 30.10.2018).

1	2	3
Основні засоби	Земельні ділянки	Деталізація субрахунку 101 «Земельні ділянки»
	Капітальні витрати на поліпшення земель	Субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» — ведеться облік капітальних вкладень на поліпшення земель.
	Інші об'єкти еко-соціального призначення	Деталізація всіх субрахунках еко-соціального призначення
Інвестиційна нерухомість	Інвестиційна нерухомість еко-соціального призначення	Субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» еко-соціального призначення
Знос	Знос (амортизація) об'єктів еко-соціального призначення	Деталізація субрахунків синтетичного рахунка 13 на основі нарахування амортизації на зазначені об'єкти
<b>II. Оборотні активи</b>		
Запаси	Запаси еко-соціального призначення	Аналітичний облік за рахунками 20, 22, 23, 25, 26 27, 28, що відповідають належності до екологічної та соціальної діяльності
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	Заборгованість по розрахункам екологічного й соціального призначення	Аналітичний облік за рахунком 64 по переплатах чи відшкодуванню екологічного податку, ПДФО тощо

*Джерело:* розроблено автором.

Прикладами об'єктів нематеріальних активів еко-соціального призначення можуть бути строкові й безстрокові права та інші праворозпорядчі документи, що підтверджують право користуватися природними та соціальними ресурсами. Відмінність в обліку може виявлятися у необхідності нарахування амортизації та первісній і подальшій оцінці ресурсів. Вартісна оцінка земельних ділянок є головним елементом методу обліку сталого розвитку, яка б об'єктивно визначала оцінку землі будь-якого призначення. Менеджери сільськогосподарських підприємств залишають поза увагою оборотні активи природоохоронного та соціального призначення, які є складовою забезпечення платоспроможності та автономії підприємств. Тому відображення інформації про оборотні активи у балансі слугує для підвищення його інформативності для стейкхолдерів сільськогосподарських підприємств.

Якщо немає можливості змінити виробничий процес (наприклад, обробіток ґрунту чи утримання основного стада великої рогатої худоби), може бути розроблений стандартний графік амортизації на основі моделі, відповідно до якої очікується, що характеристики активів, такі як види вирощуваних сільськогосподарських культур, структура ґрунту будуть суб'єктом споживання. Це дасть змогу визнати амортизаційні відрахування у звіті про прибутки і збитки та інформувати менеджерів про необхідність передбачити

витрати (наприклад, роботи з поліпшення ріллі або пасовищ) для поновлення активу<sup>466</sup>.

Таким чином, вважаємо за необхідне відобразити у складі активів організацій, зокрема сільськогосподарських підприємств, природні активи за їх відмінністю щодо господарського циклу підприємства, тобто основних й оборотних активів. Інші основні активи доцільно відобразити як вироблені активи, а в складі незавершеного будівництва виділяти капітальні вкладення використання природних активів і компенсаційні екологічні капітальні вкладення.

Власний капітал сільськогосподарського підприємства, окрім регламентованих його видів, складається з соціального та екологічного капіталу. До екологічного капіталу відносять «земельний природний капітал, водний природний капітал, лісовий природний капітал, мінерально-сировинний природний капітал, екосистемний природний капітал»<sup>467</sup>. Тому буде доцільним і цілком виправданим приєднання цих капіталів до власного з можливим відображенням на балансових і позабалансових рахунках (табл. 3.6).

*Таблиця 3.6. Таксономія розділу «Власний капітал» Балансу сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

Законодавчо регламентовані статті балансу відповідно до НП(С)БО 1	Пропонується		
	Таксономія балансу показниками сталого розвитку	Синтетичний та аналітичний облік	
<b>I. Власний капітал</b>			
Земельний природний капітал	Доповнення статтями розділу 1 пасиву балансу. Відображення на позабалансових рахунках	Балансові аналітичні рахунки субрахунку 101 «Земельні ділянки» у кореспонденції з аналітичними рахунками рахунка 425 «Інший додатковий капітал»	Відображення на позабалансових рахунках умовних активів 02 «Активи на відповідальному зберіганні», 04 «Непередбачені активи й зобов'язання», з додатковими аналітичними рахунками
Водний природний капітал			
Лісовий природний капітал			
Мінерально-сировинний природний капітал			
Екосистемний природний капітал			

*Джерело:* розроблено автором.

Слід зважити на наявність різних методів оцінок перелічених вище активів, що належать до природного та соціального капіталу, але оцінка є лише першим етапом в обліку сталого розвитку, який відобразатиме операції з оцінки – визначити місце даних активів та пасивів у Балансу (табл. 3.7).

<sup>466</sup> Sue Ogilvy. Developing the ecological balance sheet for agricultural sustainability. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal. 2015. Vol. 6 Issue: 2. P.110–137. URL : <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2014-0040>.

<sup>467</sup> Клиновий Д. В., Петровська І. О. Концептуальні засади комплексної оцінки природного багатства України. Збірник наукових праць НУДПСУ. 2014. № 1. С. 105–111, с. 107-108.

*Таблиця 3.7. Операції з відображення природного капіталу сталого розвитку в сільськогосподарському підприємстві*

№ з/п	Зміст господарської операції	Балансові рахунки		Позабалансові рахунки	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Відображення у складі земельного капіталу земель прилеглих територій	101	425	020 (041)	
2	Відображення у складі водного капіталу артезіанських свердловин або колодязів	114	425	020 (041)	
3	Відображення природних лісів, лісосмуг, дерев на земельних ділянках	114	425	020 (041)	
4	Відображення мінерально-сировинних засобів у природному капіталі	114	425	020 (041)	

*Джерело:* розроблено автором.

Вартість екосистемного ресурсу, який є джерелом екосистемних послуг і, фактично, джерелом додаткової вартості, що формується через системну взаємодію всіх компонентів природи у природно-антропогенних господарських системах<sup>468</sup>. Відображення природного капіталу в балансових або позабалансових рахунках має переваги й недоліки. При використанні балансових рахунків можливе збільшення активів підприємства та власного капіталу, що призводить до збільшення валюти балансу, фондомісткості. Недоліком може бути неправильна оцінка у вартісних вимірах, що призведе до викривлення загальних показників звітності про сталий розвиток.

Наступними за власним капіталом у пасиві Балансу сталого розвитку мають відобразитися довгострокові та поточні еко-соціальні зобов'язання. Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання»<sup>469</sup>, зобов'язання можуть бути визнані при достовірній їх оцінці та існуванні ймовірності зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок їх погашення. Визначення поняття «екологічні зобов'язання» не має у стандарті.

Екологічні зобов'язання виникають у результаті здійснення основної діяльності, недотримання норм екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, сплати штрафів, добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє середовище, виходячи із бажання підтримувати свою репутацію. Екологічні зобов'язання поділяються на умовні та реальні<sup>470</sup>.

Костишин Н.С. визначає зміст поняття екологічних зобов'язань та схему визначення процедури оцінки екологічних зобов'язань, що включає:

- усвідомлення зобов'язань із відшкодування екологічного збитку;

<sup>468</sup> Клиновий Д. В., Петровська І. О. Концептуальні засади комплексної оцінки природного багатства України. Збірник наукових праць НУДПСУ. 2014. № 1. С. 105–111, с. 108.

<sup>469</sup> Зобов'язання : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 від 31 січ. 2000 р. № 20. Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (дата звернення: 02.10.2019).

<sup>470</sup> Фостолович В. А., Агапова М. В. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств. Інноваційна економіка. 2013. № 1. С. 141–144, с. 142–143.



- оцінка, відображення у примітках до фінансової звітності при умовних видах зобов'язань;
- відображення на рахунках обліку;
- зміна оцінки зобов'язань з урахуванням часу;
- відображення сукупних результатів у складі фінансової звітності<sup>471</sup>.

Прокопишин О.С. вважає фактом підтвердження екологічних зобов'язань сільськогосподарських підприємств податкову звітність. Тимчасом, у вітчизняній обліковій практиці наразі все ще немає чіткого розмежування екологічних витрат та екологічних зобов'язань. Відображення у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств екологічних факторів зумовлено тим, що будь-який суб'єкт господарювання у сфері сільського господарства може зазнати екологічного ризику<sup>472</sup>. Для нашого дослідження становить інтерес розроблена методика розширення даними екологічного обліку фінансової звітності для Балансу та Звіту про фінансові результати у складі витрат, доходів та зобов'язань від їх виникнення.

З використанням запропонованої методики нами обґрунтовано похідні інтегровані бухгалтерські звіти – Баланс сталого розвитку (Додаток Д) з урахуванням інтеграції в актив природних активів і в пасив – оцінки природного капіталу і природних зобов'язань та Звіт про фінансові результати сталого розвитку (Додаток Е) (авторські доповнення виділено курсивом). Запаси невідновлюваних ресурсів можуть бути оцінені на основі вартості заміщення еквівалентних кількостей (сум) поновлюваних ресурсів з позиції корисності.

Доповнення пасиву природним капіталом має супроводжуватися еквівалентом в активі (наприклад, джерела природних ресурсів), який буде знецінюватися внаслідок потоку використання матеріалів (оцінюється як вартість заміщення).

При відображенні природних активів суперечливим, але важливим є питання про розрахунок та облік їх амортизаційних відрахувань. На нашу думку, вичерпні природні активи необхідно амортизувати, а ті активи, що не вичерпуються в майбутньому – не повинні змінювати вартості з подальшим її контролем під дією різних факторів, наприклад ринкових.

У розділі активу Балансу сталого розвитку «Необоротні активи» пропонуємо виокремлювати позиції природних активів та активів, призначених для природоохоронних цілей, зокрема екологічні витрати використання та компенсаційні екологічні витрати капітального характеру. За розділом «Незавершені капітальні інвестиції» (рахунок 15 плану рахунків бухгалтерського обліку) для підприємств АПК пропонуємо вирізняти витрати

---

<sup>471</sup> Костишин Н. С. Сутність екологічних зобов'язань як об'єкт екологічного обліку. Формування ринкової економіки. Збірник наукових праць КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. 2015. Вип. 33. С. 582–589, с. 587.

<sup>472</sup> Прокопишин О. С., Гнатишин Л. Б. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. Наукові праці: науково-методичний журнал. Серія : Економіка. 2016. Т. 275. Вип. 263. С. 78–83, с. 80-81.

на придбання, створення нових і реконструкцію, ремонт (і капітальний також) та модернізацію основних фондів природоохоронного призначення, які запобігають негативному впливові господарської діяльності на навколишнє середовище. Витрати по незавершених капітальних інвестиціях еко-соціального призначення відображаються на аналітичних рахунках субрахунків 151, 152, 153 у кореспонденції з рахунками 23 «Основне виробництво», 91 «Допоміжні виробництва» або «Загальновиробничі витрати». Крім того, при складанні Звіту про фінансові результати сталого розвитку суми з останнього наведеного рахунка можуть зазначатися окремо як управлінські витрати або обліковуватися в складі собівартості й таким чином списуватися в кінці звітного періоду на рахунок 23 «Основне виробництво».

Розділ «Оборотні активи» відображає природні (оборотні) засоби, в основному тварини на вирощуванні та відгодівлі, а також біорізноманіття та екосистемні послуги. У складі біорізноманіття та екосистемних послуг слід виділяти компоненти, які знаходяться в екосистемі підприємства, наприклад, мікроорганізми, роль птахів, запилювачів рослин тощо.

На нашу думку, у складі поточних витрат важливо виокремлювати поточні екологічні витрати використання й компенсаційні екологічні витрати. Водночас у складі екологічних платежів, що віднесено до останньої з названих категорій витрат, рекомендуємо відображати платежі за викиди забруднюючих речовин, утилізацію відходів та за користування природними ресурсами. Крім того, варто виділяти екологічно чисту (за правилами системи сертифікації) готову продукцію, сировину, матеріали та інші аналогічні цінності.

Щодо розділу «Власний капітал» пасиву Балансу сталого розвитку, серед короткострокових зобов'язань слід відображати екологічні зобов'язання, а також заборгованість за екологічною та природоохоронною діяльністю у складі кредиторської.

Для визначення величини екологічних зобов'язань пропонуємо виділяти такі етапи:

– виявити науковим шляхом критичні межі різних природних активів – біорізноманіття, екосистемних послуг, зокрема рівень родючості ґрунту з урахуванням особливостей (географічних, кліматичних тощо) місцевої специфіки;

– визначити реальні межі природних активів;

– у разі перевищення реальних меж порівняно з критичними розробити заходи щодо наближення реального рівня до або вище критичного.

Доцільно виокремлювати серед резервів майбутніх витрат резерви щодо екологічних ризиків, а також резерв витрат на природоохоронне забезпечення виробничої діяльності, резерв на ремонт основних засобів, призначених для захисту навколишнього середовища.

Важливо наголосити, що нині ще не розроблено цілісної й ефективної системи незалежної оцінки екологічних ризиків і її методичного забезпечення.

Варто уточнити резерви екологічних ризиків, джерелом яких слід вважати прибуток після оподаткування, оскільки природні ресурси, що є основою навколишнього природного середовища, переходять господарюючим суб'єктам шляхом сплати досить низькою суми природоохоронних платежів.

Соціальну складову інформативного забезпечення Балансу сталого розвитку варто доповнити інформацією щодо виконання своїх зобов'язань із працівниками та іншими особами-стейкхолдерами, які зацікавлені у деяких соціальних виплатах та забезпечень підприємства, що дозволяється НП(С)БО 1<sup>473</sup> (табл. 3.8).

*Таблиця 3.8. Статті-доповнення Балансу сталого розвитку сільськогосподарського підприємства*

<i>Статті</i>	<i>Код рядка</i>
Пенсійні зобов'язання	1505
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521
Благодійна допомога	1527
Страхові резерви	1530
у тому числі:	
резерв довгострокових зобов'язань	1531
резерв збитків або резерв належних виплат	1532
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650

*Джерело:* <sup>474</sup>

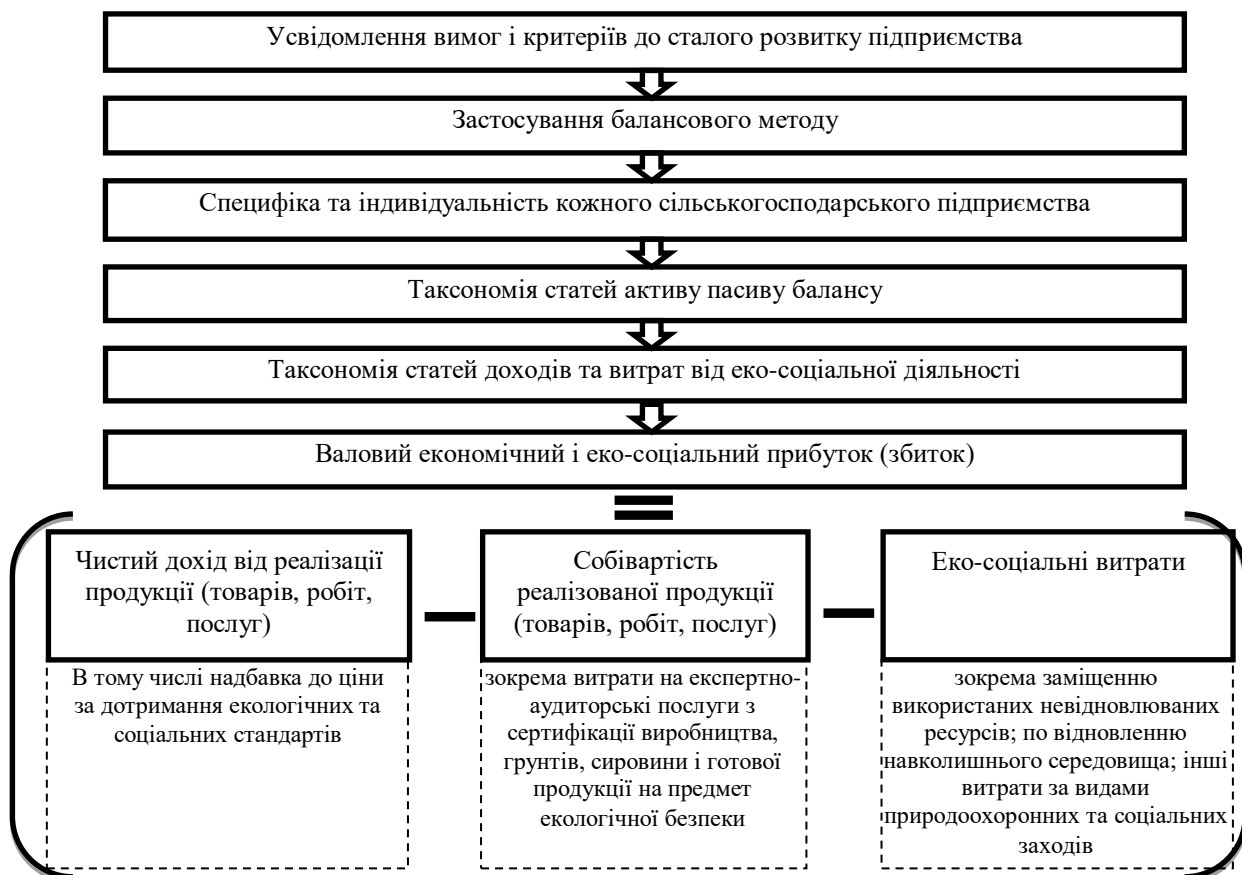
У Звіті про фінансові результати сталого розвитку вважаємо за потрібне окремим блоком виділити екологічні витрати, що виникають з умовної «виплати боргу природі», тобто витрати на заміщення невідновлюваних природних ресурсів іншими ресурсами, насамперед поновлюваними, що виражається в перевищенні собівартості відновлюваних ресурсів над вартістю використовуваних невідновлюваних ресурсів, а також витрати на відновлення навколишнього середовища щодо обмеження причин забруднень та їх наслідків з метою досягнення екологічного балансу та збереження природного капіталу. Останню категорію витрат можна оцінити за вартістю заходів щодо усунення причин забруднення й відновлення деградованого середовища. Відсутність даних за рядком «Екологічні витрати» свідчить про нехтування підприємством еколого-економічних та соціальних наслідків діяльності, що, відповідно, не є видатками бюджету, або підприємству внаслідок господарювання у звітному періоді не було чого відновлювати стосовно до навколишнього середовища (що на практиці трапляється нечасто).

<sup>473</sup> Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07 лют. 2013 р. № 73. Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

<sup>474</sup> Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07 лют. 2013 р. № 73. Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

У підсумку, після вирахування з валового прибутку видатків на охорону довкілля буде отримано «валовий екологічно-інтегрований прибуток (збиток)» (рис. 3.4), який, на наше переконання, слід відображати в окремому рядку в Звіті про фінансові результати сталого розвитку (Додаток Е).

На основі ієрархії об'єктів обліку та звітності про сталий розвиток виділено варіації допоміжних корпоративних звітів та таксономією Балансу сталого розвитку з урахуванням інтеграції в актив природних активів й в пасив – оцінки природного капіталу і природних зобов'язань та таксономією Звіту про фінансові результати сталого розвитку з розрахунком валового екологічно-інтегрованого прибутку (збитку), що надасть стейкхолдерам та менеджерам сільськогосподарського підприємства релевантну інформацію про ефективність діяльності аналізованого підприємства в контексті сталого розвитку. Відтак, порівнюючи валовий прибуток до та після вирахування видатків на охорону довкілля та додаткові соціальні заходи, що можливо до цього відносились на інші адміністративні або інші витрати періоду, можна зробити висновок про ефективність діяльності аналізованого підприємства в контексті сталого розвитку.



*Рис. 3.4. Адаптація балансового методу бухгалтерського обліку під узагальнення і вимір еколого-соціальної результативності аграрного підприємництва \**

*Джерело: розроблено автором.*

У розшифровці окремих прибутків і збитків рекомендуємо виділити рядок, що стосується умовних екологічних витрат, а саме: «Штрафи, пеня та неустойки за порушення екологічного та соціального законодавства й по заповненню завданих збитків».

Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та сучасний тренд сталого розвитку вимагають перегляду усталеної методики формування балансових показників і фінансових результатів діяльності підприємств. Сільськогосподарським підприємствам надано право вибору у формуванні цих показників з урахуванням екологічної та соціальної складової діяльності, що має вплив на зовнішнє і внутрішнє середовище. Агрохолдинги й інші великі аграрні підприємства мають достатньо ресурсів та можливостей формувати додаткові звіти про управління, які спрямовані на задоволення потреб стейкхолдерів у інформації. Але з іншого боку, малі та мікропідприємства потребують методичних розробок для таксономії фінансової звітності показниками сталого розвитку.

Важливим для подальших наукових пошуків є виявлення ризиків і контроль обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.