



The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search

<http://ageconsearch.umn.edu>

aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

No endorsement of AgEcon Search or its fundraising activities by the author(s) of the following work or their employer(s) is intended or implied.

УДК 657.01:330.34
JEL: Q01, M41, Q56, M14

Олег Сокіл

*Таврійський державний агротехнологічний університет
Україна*

ТАКСОНОМІЯ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті проаналізовано статті Балансу та Звіту про фінансові результати та надано рекомендації щодо їх таксономії аналітичними даними екологічного та соціального обліку. Надано рекомендації для малих і мікропідприємств АПК щодо формування фінансової звітності в складі «Балансу сталого розвитку» та «Звіту про фінансові результати сталого розвитку».

Ключові слова: фінансова звітність, сталий розвиток, баланс, звіт про фінансові результати, таксономія, сільськогосподарське підприємство.

Олег Сокол

*Таврический государственный агротехнологический университет
Украина*

ТАКСОНОМИЯ ОТЧЕТНОСТИ ПО УСТОЙЧИВОМУ РАЗВИТИЮ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье проанализированы статьи Баланса и Отчета о финансовых результатах и даны рекомендации по их таксономии аналитическими данными экологического и социального учета. Даны рекомендации для малых и микропредприятий АПК по формированию финансовой отчетности в составе «Баланса устойчивого развития» и «Отчета о финансовых результатах устойчивого развития».

Ключевые слова: финансовая отчетность, устойчивое развитие, баланс, отчет о финансовых результатах, таксономия, сельскохозяйственное предприятие.

Oleg Sokil

*Tauria State Agrotechnological University
Ukraine*

TAXONOMY OF AGRICULTURAL ENTERPRISES' SUSTAINABLE DEVELOPMENT REPORTING

The purpose of the article is to develop practical recommendations for the formation of taxonomy of agricultural enterprises' sustainable development reporting based on eco-social

information.

Items of the Balance Sheet and the Financial Results Report were analyzed in the article. Analytical data taxonomy recommendations within environmental and social accounting were given in the article. The items of the financial statements have been agreed with the Chart of Accounts for the bookkeeping of assets and liabilities. The methodology of displaying natural capital on balance and off-balance accounts is suggested. The reporting forms that allow to trace the dynamics of achieving agricultural enterprise's sustainable development, as well as to control the costs of environmental and social activities were proposed. Practical recommendations for agroindustrial small and microenterprises for forming financial statements in the «Balance Sheet of Sustainable Development» and «Report on the financial results of sustainable development» are given.

The Balance Sheet of Sustainable Development of an agricultural enterprise is a constitutive document of financial statements and management reports, an information base on socio-ecological and economic relations and the results of agricultural activities, for analyzing, rationing, planning, organizing production, management and control by internal and external users-stakeholders in the innovative direction of the sustainable development vector.

The Financial Results Report of the agricultural enterprise's sustainable development is a source of information not only about the results of operational, financial, investment activities, but also environmental and social.

Key words: financial reporting, sustainable development, Balance Sheet, Statement of Financial Results, agricultural enterprise.

Постановка проблеми. Традиційно підприємства сільського господарства готують фінансову звітність, яка до певного часу задовольняла інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів. В умовах глобалізації, зміни клімату на Землі, загострення екологічної ситуації у світі та внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1] об'єктивно спонукає громадськість цікавитися не тільки інформацією фінансової звітності, а й нефінансовими показниками діяльності аграрного підприємства. У першу чергу це показники, що характеризують внутрішнє та зовнішнє еко-соціальне середовище підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблем сталого розвитку та процесу формування підприємствами нефінансової звітності займалися зарубіжні та вітчизняні вчені: О. В. Бudyко [2], Л. С. Гангал [3], Д. О. Грицишен [4], В. М. Жук [5], Д. В. Клиновий, І. О. Петровська [6], Н. С. Костишин [7], В. А. Кулик [8], Г. Купалова, Т. Матвієнко [9], П. М. Майданевич [10], О. С. Прокопишин, Л. Б. Гнатишин [11], В. А. Фостолович, М. В. Агапова [12], С. Огилви [13], Т. А. Васильєва [14; 15] та інші. Однак у сучасних умовах господарювання залишається актуальною та не до кінця вирішеною проблема щодо структури й змісту Звіту про сталий розвиток для малих і мікропідприємств аграрної сфери.

Мета статті полягає в розробленні практичних рекомендацій щодо формування таксономії звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств на основі еко-соціальної інформації.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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 вектору сталого розвитку.

Глобальний договір Організації Об'єднаних Націй (UNG) [16] є найбільш часто використовуваним стандартом корпоративної соціальної відповідальності серед українських компаній. Десять принципів висвітлення інформації про розкриття UNGC як форми SR притаманні 83 % українського бізнес-середовища. Водночас іноземні компанії надають набагато ширшу основу для відстеження та звітності за різними аспектами сталого розвитку. Серед стандартів міжнародних урядових і неурядових організацій, які враховують усі ці аспекти в зазначеному контексті, можна розглянути директиву про нефінансову звітність ЄС [14; 15].

Звіт про фінансові результати сталого розвитку сільськогосподарського підприємства є джерелом інформації не тільки про результати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності, але й екологічної та соціальної. Для мікро- та малих сільськогосподарських підприємств баланс і звіт про фінансові результати дозволено надавати в скороченій формі, але їх наповнення може бути доповнено таксономією результатів екологічної та соціальної діяльності. Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] у 2018 р. чітко встановлюють класифікацію підприємств за їхніми розмірами, за якими мікропідприємства та малі підприємства звільнено від подання звіту про управління. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію. Найважливішим надбанням Закону є визначення звіту про управління як документу, 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 про сталий розвиток.

Для українських агрохолдингів, що зобов'язані подавати не тільки консолідовану звітність, а й звітність про управління, вирішення питання щодо формування звітності про сталий розвиток передусім залежить від наявних економічних і кадрових можливостей. Зазначені підприємства належать до категорії середніх і великих. 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.

Як відзначають Г. Купалова та Т. Матвієнко, узгодження термінів подання форм державних статистичних спостережень, розроблення єдиної методики складання нефінансової звітності та розширення системи її екологічних і соціальних показників дозволять 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 стейкхолдерами [9]. Таким чином, особливого значення набуває необхідність застосування обліку та звітності сталого розвитку, оскільки природоохоронні та соціальні заходи позначаються на фінансовому результаті сільськогосподарського підприємства.

Варте уваги дослідження напрямів розвитку елементів методу бухгалтерського обліку, виконане Д. О. Грицишеним, що сприятиме формуванню інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою підприємства на рівні загальних рекомендацій і варіантів удосконалення методології обліку сталого розвитку. Автором встановлено, що «трансформація елементів методу бухгалтерського обліку дозволяє розширити напрями використання облікової інформації, а, отже, й підвищити, його значення та вагомість у системі управління» [5, с. 462–463]. Вищенаведене актуалізує розроблення методики формування балансу та звіту про фінансові результати сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, яка буде загальнодоступною та прозорою для підвищення рівня поінформованості користувачів і можливого впливу на їхні управлінські рішення та дії.

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

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

- вид екологічних і соціальних активів, що належать до діяльності сільськогосподарського підприємства;
- офіційну політику й 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 з природоохоронних і 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).

За допомогою наведених вище елементів 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 перспективах.

У своїй роботі В. А. Кулик обґрунтовує розподіл різновидів бухгалтерського балансу за спектром інформаційних потреб користувачів інформації для забезпечення прийняття конкретних рішень, що базується на припущенні про можливість використання більш детальної інформації щодо активів, зобов'язань та власного капіталу [8, с. 120–122]:

- 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 та сплати відсотків, величину майна, що перебуває у заставі;

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

Ці види розширених деталізованих балансів розкривають інформацію для визначених стейкхолдерів. Позитивним моментом є обізнаність відповідної групи зацікавлених осіб у соціально-фінансовій інформації, негативним – неекономічність обліку під час підготовки кожного виду балансу, що підвищує трудомісткість і вимагає високого рівня професійної підготовки бухгалтера, проте кінцевий результат не завжди задовольняє стейкхолдерів (в інформації). За таких умов спробою подолати вищенаведені вади є розроблення універсального балансу сталого розвитку, який задовольнить усі потреби стейкхолдерів під час прийняття 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. Водночас соціальна складова частина недостатньо розкрита, а екологічна – повністю відсутня. Як

результат – є необхідність ґрунтового розгляду питання про групування та формування таксономії фінансової звітності за допомогою показників екологічної та соціальної складових частин сталого розвитку та фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств. Першим етапом дослідження буде вивчення особливостей обліку й відображення екологічних активів і зобов'язань у розширеній таксономії статей балансу та звіту про фінансові результати.

Аналізуючи праці О. В. Будько [2], П. М. Майданевича [10], Л. С. Гангала [3], В. М. Жука [5], які досліджували місце та процеси відображення в бухгалтерському обліку екологічних активів, назріла необхідність удосконалення Балансу, який має бути узгоджений із Планом рахунків бухгалтерського обліку необоротних активів. Цей документ містить окремі неточності щодо назв рахунків реєстрації операцій екологічної та соціальної діяльності. Пропонуємо їх змінити та доповнити таким чином (табл. 1).

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 визначатися в необхідності нарахування амортизації та їх первісній і дальшій оцінці. Вартісна оцінка земельних ділянок є головним елементом методу обліку сталого розвитку, яка б об'єктивно визначала оцінку землі будь-якого призначення. Менеджери сільськогосподарських підприємств випускають з уваги оборотні активи природоохоронного та соціального призначення, які є складовою частиною забезпечення платоспроможності й автономії підприємств. Тому відображення інформації про оборотні активи в балансі є підвищенням його інформативності для стейкхолдерів сільськогосподарських підприємств.

У тих випадках, коли немає можливості зміни виробничого процесу (наприклад, обробіток ґрунту чи утримання основного стада ВРХ), може бути розроблений стандартний графік амортизації на основі моделі, в якій очікується, що характеристики активів, такі як види рослин, структура ґрунту і родючість, будуть суб'єктом споживання. Це дозволить визнати амортизаційні відрахування у звіті про прибутки та збитки й інформувати менеджерів про необхідність передбачити витрати (наприклад, роботи щодо поліпшення ріллі або пасовищ) для поновлення активу [13].

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

Власний капітал сільськогосподарського підприємства, крім регламентованих його видів, складається із соціального та екологічного

капіталу. До екологічного капіталу відносять «земельний природний капітал, водний природний капітал, лісовий природний капітал, мінерально-сировинний природний капітал, екосистемний природний капітал» [6, с. 107–108]. Тому доцільним і цілком виправданим є приєднання зазначених капіталів до власного з можливим відображенням на балансових і позабалансових рахунках (табл. 2).

Таблиця 1

**Таксономія активу Балансу показниками сталого розвитку
для сільськогосподарських підприємств**

Законодавчо регламентовані статті балансу відповідно до НП(С)БО 1	Запропоновано автором	
	Таксономія балансу показниками сталого розвитку	Синтетичний та аналітичний облік
I. Необоротні активи		
Нематеріальні активи	Права користування природними ресурсами	Субрах. 121 «Права користування природними ресурсами» деталізується наявністю права користування ресурсами природного середовища.
	Інші нематеріальні активи еко-соціального призначення	Субрах. 127 «Інші нематеріальні активи» деталізується наявністю об'єктів природного та соціального характеру.
Незавершені капітальні інвестиції	Витрати еко-соціального призначення	Деталізація субрахунків рах. 15 при набутті необоротних активів еко-соціального призначення
Основні засоби	Земельні ділянки	Деталізація субрахунку 101 «Земельні ділянки» с.-г. та не с.-г. призначення
	Капітальні витрати на поліпшення земель	Субрах. 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» ведеться облік капітальних вкладень на поліпшення земель.
	Інші об'єкти еко-соціального призначення	Деталізація всіх субрах. еко-соціального призначення.
Інвестиційна нерухомість	Інвестиційна нерухомість еко-соціального призначення	Субрах. 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.
II. Оборотні активи		
Запаси	Запаси еко-соціального призначення	Аналітичний облік за рахунками 20, 22, 23, 25, 26 та 27, 28, що відповідають приналежності до екологічної та соціальної діяльності, в тому числі екологічно чиста готова продукція, сировина, матеріали тощо.
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	Заборгованість по розрахунках екологічного й соціального призначення	Аналітичний облік за рахунком 64 в розрізі переплат чи відшкодуванню екологічного податку, ПДФО тощо.

Джерело: згруповано автором за даними [2; 3; 5; 10].

Таблиця 2

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

Законодавчо регламентовані статті балансу відповідно до НП(С)БО 1	Запропоновано автором		
	Таксономія балансу показниками сталого розвитку	Синтетичний та аналітичний облік	
I. Власний капітал			
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 і соціальний капітал			

Джерело: згруповано автором за даними [6].

Звісно, є різні методи оцінок перерахованих вище активів, що належать до природного та соціального капіталу, але оцінка є лише першим етапом в обліку сталого розвитку, який повинен відобразити операції з оцінки – визначити місце цих активів і пасивів у розрізі Балансу. Тому на підставі наведених рекомендацій охарактеризуємо порядок відображення в обліку сталого розвитку операцій з відбиття капіталу сталого розвитку на сільськогосподарському підприємстві (табл. 3).

Таблиця 3

**Операції з відображення природного капіталу сталого розвитку
 у сільськогосподарському підприємстві**

№ з/п	Зміст господарської операції	Балансові рахунки		Позабалансові рахунки	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Відображення в складі земельного капіталу земель прилеглих територій	101	425	020 (041)	
2	Відображення в 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: згруповано автором на основі власних досліджень.

Вартість екосистемного ресурсу, який є джерелом екосистемних послуг і є фактично джерелом додаткової вартості, що одержують через системну взаємодію всіх компонентів природи в природно-антропогенних господарських

системах [6]. Відображення природного капіталу на балансових чи позабалансових рахунках має переваги та вади. За використання балансових рахунків можливе збільшення активів підприємства та власного капіталу, що призводить до збільшення валюти балансу, фондомісткості. Вадой може бути неправильна оцінка у вартісних вимірах, що призведе до викривлення загальних показників звітності сталого розвитку.

Наступними за власним капіталом у пасиві Балансу сталого розвитку мають відображатися довгострокові та поточні еко-соціальні зобов'язання. Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [17], зобов'язання можуть бути визнані, за умови достовірної їх оцінки та наявності ймовірності зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок їхнього погашення. Визначення поняття «екологічні зобов'язання» відсутнє в 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 поділяють на умовні та реальні [12].

Зміст поняття екологічних зобов'язань формулює Н. С. Костишин, а також схему визначення процедури оцінки екологічних зобов'язань, що включає:

- усвідомлення зобов'язань із відшкодування екологічного збитку;
- оцінка, відображення в примітках до фінансової звітності за умовних видів зобов'язань;
- відображення на рахунках обліку;
- зміна оцінки зобов'язань з урахуванням часу;
- відображення сукупних результатів у складі фінансової звітності [7].

Фактом підтвердження екологічних зобов'язань сільськогосподарських підприємств О. С. Прокопишин вважає податкову звітність. Водночас у вітчизняній обліковій практиці наразі все ще відсутнє чітке розмежування між екологічними витратами й екологічними зобов'язаннями. Відображення у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств екологічних факторів зумовлено тим, що будь-який суб'єкт господарювання у сфері сільського господарства підлягає екологічному ризику [11]. Для нашого дослідження становить інтерес розроблена автором методика розширення фінансової звітності даними екологічного обліку в розрізі Балансу та Звіту про фінансові результати в складі витрат, доходів і зобов'язань від їх виникнення.

Спираючись на цю методику, ми обґрунтували похідні бухгалтерські звіти – Баланс сталого розвитку з урахуванням інтеграції в актив природних активів і пасив, оцінки природного капіталу й природних зобов'язань і Звіт про фінансові результати сталого розвитку. Запаси невідновлюваних ресурсів можуть бути оцінені на основі вартості заміщення еквівалентних кількостей (сум) поновлюваних ресурсів з погляду корисності.

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

За відображення природних активів важливим і суперечливим є питання про розрахунок та облік їх амортизаційних відрахувань. На нашу думку, природні активи, що піддаються виснаженню, необхідно амортизувати, а ті активи, що не вичерпуються в майбутньому – не повинні змінювати вартості з дальшим контролем їх вартості під дією різних факторів, наприклад, ринкових.

У розділі активу Балансу сталого розвитку «Необоротні активи» пропонуємо виокремлювати позиції природних активів й 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 рекомендуємо вирізняти витрати на придбання, створення нових і реконструкцію, ремонт (і капітальний також) та модернізацію наявних основних фондів природоохоронного призначення, які запобігають негативному впливу господарської діяльності на навколишнє середовище. Витрати за незавершеними капітальними інвестиціями еко-соціального призначення відображають на аналітичних рахунках субрахунків 151, 152, 153 у кореспонденції з рахунками 23 «Основне виробництво», 91 «Допоміжні виробництва» або «Загальновиробничі витрати». Крім того, складаючи Звіт про фінансові результати сталого розвитку, суми з останнього наведеного рахунку можна зазначати окремо як управлінські витрати або вказувати в складі собівартості й таким чином списувати в кінці звітного періоду на рахунок 23 «Основне виробництво».

Розділ «Оборотні активи» відображає природні (оборотні) засоби, зокрема біорізноманіття та екосистемні послуги, в основному тварини на вирощуванні та відгодівлі. Крім того, в складі біорізноманіття та екосистемних послуг слід виділяти компоненти, які знаходяться й проживають в екосистемі господарства, наприклад, мікроорганізми, роль птахів, запилювачів рослин тощо. Однак, наявність комплексних взаємозв'язків і взаємодій між організмами та їхнім неорганічним середовищем ускладнює визначення конкретних видів на цьому етапі.

У складі поточних витрат вважаємо важливим виокремлювати поточні екологічні витрати використання й компенсаційні екологічні витрати. Водночас у складі екологічних платежів, що належать до останньої з названих категорій витрат, рекомендуємо відображати платежі за викиди забруднювальних речовин, утилізацію відходів і за користування природними ресурсами. До того ж, пропонуємо виділяти екологічно чисту (за правилами системи сертифікації) готову продукцію, сировину, матеріали та інші аналогічні цінності.

Щодо розділу «Власний капітал» пасиву Балансу сталого розвитку, то серед короткострокових зобов'язань рекомендуємо відображати природні

зобов'язання, а також заборгованість за екологічною та природоохоронною діяльністю в складі кредиторської.

Для визначення величини природних зобов'язань пропонуємо дотримуватися таких етапів:

– 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 над критичними – виявити заходи щодо наближення реального рівня до або вище критичного.

Доцільним вважаємо виокремити 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 зазначити, що в теперішній час відсутня цілісна й ефективна система незалежної оцінки екологічних ризиків і її методичне забезпечення.

Слід також уточнити стосовно резервів щодо екологічних ризиків – їх джерелом необхідно вважати прибуток після оподаткування, оскільки природні ресурси, що є основою навколишнього природного середовища, переходять суб'єктам господарювання шляхом сплати досить низької суми природоохоронних платежів.

Соціальну складову частину інформативного забезпечення Балансу сталого розвитку варто доповнити інформацією щодо виконання своїх зобов'язань із працівниками та іншими особами-стейкхолдерами, які зацікавлені в деяких соціальних виплатах і забезпеченнях підприємства, що дозволяється НП(С)БО 1 [18] (табл. 4).

Таблиця 4

Статті-доповнення Балансу сталого розвитку сільськогосподарського підприємства

Статті	Код рядка
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: [18].

У Звіті про фінансові результати сталого розвитку вважаємо за потрібне

окремим блоком виділити екологічні витрати, які виникають з умовної «виплати боргу природі», тобто витрати щодо заміщення невідновлюваних природних ресурсів іншими ресурсами, особливо 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 відновлення екологічного балансу й збереження природного капіталу. Остання категорія витрат може бути оцінена за вартістю заходів щодо усунення причин забруднення та відновлення деградованого середовища.

Відсутність даних за рядком «Екологічні витрати» свідчить про ігнорування підприємством еколого-економічних і соціальних наслідків діяльності, що відповідно не є видатками бюджету, або підприємству внаслідок господарювання у звітному періоді не було чого відновлювати щодо навколишнього середовища (що на практиці буває рідко).

У підсумку після вирахування з валового прибутку видатків на охорону довкілля буде одержано «валовий екологічно-інтегрований прибуток (збиток)», який, за нашим переконанням, слід відображати в окремому рядку у Звіті про фінансові результати сталого розвитку.

Відтак, порівнюючи валовий прибуток до та після вирахування видатків на охорону довкілля, можна зробити висновок про ефективність діяльності аналізованого підприємства в контексті сталого розвитку.

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».

Висновки. 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. Поряд із цим, сільськогосподарські підприємства мають право вибору у формуванні зазначених показників з урахуванням екологічної та соціальної складових частин діяльності, що відбувається та має вплив на зовнішнє й внутрішнє середовище. Агрохолдинги й інші великі аграрні підприємства мають достатньо ресурсів і можливість формувати додаткові звіти про управління, які направлені на задоволення потреб стейкхолдерів в інформації. Але з іншого боку, малі та мікропідприємства потребують методичних розроблень для таксономії фінансової звітності показниками сталого розвитку.

У статті запропоновано методику відображення еко-соціальних активів і зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку, що дозволить виокремити їх із загального капіталу з можливістю надання релевантної інформації стейкхолдерам для прийняття управлінських рішень щодо досягнення сталого розвитку.

Відаючи належне попередньому досвіду, запропонована методика

формування похідних форм звітності, що дозволить простежити динаміку досягнення сталого розвитку сільськогосподарського малого та мікропідприємства, а також здійснювати контроль витрат на еколого-соціальну діяльність. Адаптовано до специфіки аграрних підприємств балансовий метод відображення результатів сталого розвитку за допомогою таксономії в стандартизованих формах фінансової звітності: у формі 1 (Баланс) еко-соціальних видів активів, капіталу та зобов'язань; у формі 2 (Звіт про фінансові результати) еко-соціальних витрат і доходів, що дає змогу відобразити у звітах валовий еко-соціальний прибуток (збиток) з метою оцінки діяльності сільськогосподарського підприємства на предмет відповідності критеріям і вимогам суспільства до сталого розвитку.

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

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 01.01.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2. Будько О. В. Екологічний облік як складова інформаційного забезпечення управління сталим розвитком підприємства. *Економіка в умовах сталого розвитку: контекст підприємств, регіонів, країн*: матер. міжнар. наук. конф., м. Дніпропетровськ, 20 листопада 2013 р. Дніпропетровськ, 2013. С. 180–182.

3. Гангал Л. С. Концептуальні засади облікового забезпечення управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств на основі екологічних показників. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 6. С. 71–75.

4. Грицишен Д. О. Склад об'єктів та розвиток методу бухгалтерського обліку господарської діяльності як соціально-еколого-економічної систем. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2015. Вип. 1. С. 442–468.

5. Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. *Агроекологічний журнал*. 2012. № 2. С. 18–23.

6. Клиновий Д. В., Петровська І. О. Концептуальні засади комплексної оцінки природного багатства України. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2014. № 1. С. 105–111.

7. Костишин Н. С. Сутність екологічних зобов'язань як об'єкт екологічного обліку. *Формування ринкової економіки: зб. наук. пр. Проблеми управління у великотоварних промислових формуваннях*. 2015. Вип. 33. С. 582–589.

8. Кулик В. А. Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2010. 186 с.

9. 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.

10. Майданевич П. М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси.* 2013. Вип. 10(1). URL: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecnof_2013_10\(1\)__46.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecnof_2013_10(1)__46.pdf).

11. Прокопишин О. С., Гнатишин Л. Б. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. *Наук. праці Чорноморського держ. ун-ту ім. П. Могили комплексу «Києво-Могилянська академія».* Сер.: Економіка. 2016. Т. 275. Вип. 263. С. 78–83.

12. 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.

13. Ogilvy S. Developing the ecological balance sheet for agricultural sustainability. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal.* 2015. Vol. 6. Is. 2. Pp. 110–137. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2014-0040>.

14. Vasylyeva T., Lieonov S., Makarenko I., Sirkovska N. Sustainability information disclosure as an instrument of marketing communication with stakeholders: markets, social and economic aspects. *Marketing and management of innovations.* 2017. № 4. Pp. 350–357. <https://doi.org/10.21272/mmi.2017.4-31>.

15. Vasylyeva T., Lieonov S., Makarenko I. Modern methodical approaches to the evaluation of corporate reporting transparency. *Scientific Bulletin of Polissia.* 2017. № 1(9). P. 2. Pp. 185–190. [https://doi.org/10.25140/2410-9576-2017-2-1\(9\)-185-190](https://doi.org/10.25140/2410-9576-2017-2-1(9)-185-190).

16. 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).

17. Зобов'язання: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 від 31.01.2000 р. № 20. Дата оновлення: 18.03.2014. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

18. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення: 14.03.2017. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

References

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2. Budko, O. V. (2013), Environmental accounting as a component of the information management of sustainable development of the enterprise. *Ekonomika v umovah stalogo rozvytku: kontekst pidpryemstv, regioniv, krai'n* [Economics in

conditions of sustainable development: the context of enterprises, regions, countries], Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsia [International scientific-practical conference], National Mining University of Ukraine, Dnipropetrovsk, Ukraine, November 20 2013, pp. 180–182.

3. Gangal, L. S. (2016), Conceptual framework of accounting for managing agricultural enterprises competitiveness on the basis of environmental indicators. *Investments: practice and experience*, vol. 6, pp. 71–75.

4. Grityshyn, D. O. (2015), Composition of objects and development of the method of accounting of economic activity as social and ecological-economic systems. *Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis. Series.: Accounting, control and analysis*, vol. 1, pp. 442–468.

5. Zhuk, V. M. (2012), Environmental aspects of accounting in agroindustrial production. *Agroecological journal*, vol. 2, pp. 18–23.

6. Klinoviy, D. V. and Petrovskaya, I. O. (2014), Conceptual Principles of Complex Estimation of Natural Wealth of Ukraine. *Collection of scientific works of the National University of the State Tax Service of Ukraine*, vol. 1, pp. 105–111.

7. Kostyshyn, N. S. (2015), Essence of ecological obligations as an object of ecological accounting. *Formation of a market economy: collection of scientific works. Management problems in large-scale industrial formations*, vol. 33, pp. 582–589.

8. Kulik, V. A. (2010), *Buhgalters'kyj balans: mynule, suchasne, majbutnje* [Balance Sheet: Past, Present, Future], RVV PUET, Poltava, Ukraine.

9. Kupalova, G. and Matviyenko, T. (2012), Environmental reporting of enterprises as a component of the national information system on environmental protection. *Bulletin of the Taras Shevchenko National Taras Shevchenko University. Economy*, vol. 142, pp. 12–16.

10. Maidanevich, P. M. (2013), Environmental accounting as an information tool for managing the agricultural activity of the enterprise. *Economic sciences. Series: Accounting and finance*, vol. 10, no. 1, available at: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecnof_2013_10\(1\)_46.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecnof_2013_10(1)_46.pdf).

11. Prokopyshyn, O. S. and Gnatyshyn, L. B. (2016), Simulation of the accounting of ecological activity in the system of accounting of agricultural enterprises. *Scientific Papers of the Petro Mohyla Black Sea State University of the Kyiv-Mohyla Academy Complex. Series: Economics*, vol. 275, no. 263, pp. 78–83.

12. Fostolovich, V. A. and Agapova, V. A. (2013), Environmental accounting as an element of the innovative approach of the ecological-economic system of management of agricultural enterprises. *Innovative Economy*, vol. 1, pp. 141–144.

13. Ogilvy, S. (2015), Developing the ecological balance sheet for agricultural sustainability. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, vol. 6, is. 2, pp. 110–137. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2014-0040>.

14. Vasylyeva, T., Lieonov, S., Makarenko, I. and Sirkovska, N. (2017), Sustainability information disclosure as an instrument of marketing communication with stakeholders: markets, social and economic aspects. *Marketing and management*

of innovations, vol. 4, pp. 350–357. <https://doi.org/10.21272/mmi.2017.4-31>.

15. Vasylyeva, T., Leonov, S. and Makarenko, I. (2017), Modern methodical approaches to the evaluation of corporate reporting transparency. *Scientific Bulletin of Polissia*, no. 1(9), p. 2, pp. 185–190. [https://doi.org/10.25140/2410-9576-2017-2-1\(9\)-185-190](https://doi.org/10.25140/2410-9576-2017-2-1(9)-185-190).

16. Value of sustainability reporting: A study by EY and Boston College Center for Corporate Citizenship, available at: [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).

17. The Ministry of Finance of Ukraine (2000), Regulation (standard) of accounting 11 «Obligations», available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

18. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), National Accounting Standard 1 «General Requirements for Financial Statements», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

How to cite this article? Як цитувати цю статтю?

Стиль – ДСТУ:

Сокіл О. Таксономія звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2018. Vol. 4. No. 1. Pp. 120–135. URL: www.are-journal.com.

Style – Harvard:

Sokil, O. (2018), Taxonomy of agricultural enterprises' sustainable development reporting. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, [Online], vol. 4, no. 1, pp. 120–135, available at: www.are-journal.com.