

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економіки і управління

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр
Освітній рівень

Галузь знань 07 Управління і адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

На тему **Природний капітал в системі обліку та звітності на
прикладі ПП «Агроновація»,
м.Хмельницький**

Шифр ДРОО. 01007.04.00

Виконала: студентка 2 курсу група
ОАМЗ-12-1

_____ Т.А Лецишена (Ковальчук)
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник
Підпис, дата Ініціали, прізвище

_____ Л.В. Скоробогата

До захисту допускаю
Зав. кафедри обліку,
аудиту та оподаткування
_____ 2021

_____ Л.В. Скоробогата
Підпис

Хмельницький, 2021

ЗМІСТ

Вступ.....	
1 Науково-методологічні засади обліку природного капіталу в контексті екологічного адміністрування глобальної економіки	
1.1 Правове наповнення та економічний зміст природного капіталу як нової категорії бухгалтерського обліку та звітності	
1.2 Облікова формалізація природного капіталу у вимірах теорії і практики екологоорієнтованого типу господарювання.	
2 Концепція обліку природного капіталу: положення, процедури та прикладні інструменти	
2.1 Система оцінювання природного капіталу в форматі процедур бухгалтерського обліку та звітності.....	
2.2 Моделювання облікової політики та облікової інтерпретації операцій з формуванням природного капіталу	
3 Концептуальний профіль звітності про природний капітал в системі адміністрування екологічної безпеки бізнесу.....	
3.1 Звітність про природний капітал: концептуальні пріоритети та базові постулати	
3.2 Впровадження цифрової компоненти у систему публічної фінансової звітності про природний капітал.....	
Висновки.....	
Перелік джерел посилання.....	

ВСТУП

Охорона навколишнього глобального середовища та системне збереження природного багатства капіталу стали новим аспектом управління на національному рівні і основним критерієм контролю суспільства. «На сьогодні вартість екосистемних послуг в глобальній економіці вдвічі перевищила обсяг світового сукупного ВВП, а саме до 124,8 трильйонів доларів в рік. Щорічно витрачається на 50% більше природних ресурсів, ніж планета власне може відновити за цей період» [58]. При цьому суттєвий вплив на економічно-екологічний розвиток світу здійснює аграрна сфера, оскільки вона є базовою сферою економіки, яка з одного боку повністю використовує природні капітальні ресурси у основній діяльності, а з іншого, виробляє саме екологічну продукцію, чим впливає на стан людства та розвиток суспільства.

Тому, саме ключові аспекти формування аналітично-інформаційних ресурсів адміністрування природного капіталу підприємств аграрної індустрії потребують поглиблених наукових досліджень та пошуку прикладних рішень. До того, Генеральна Асоціація з Європейським Союзом вимагає від суспільства України подальших реальних кроків у напрямку співпраці з ЄС щодо питань упровадження загальнодержавної парадигми екологічної політики та втілення ідей гармонізованого з європейськими стандартами концептуального Національного плану дій або державної програми з екологічної охорони довкілля. Така теза передбачає розробку нової класифікації екосистемних активів, яка стане базисом напрацювання концептуальних засад відображення облікових елементів природного капіталу у звітності національних підприємств та економічного оцінювання прямого внеску корпоративного сектору у досягнення таких цілей сталого розвитку.

Економічний зміст природного капіталу та його теоретичне місце у розвитку інституційних систем досліджували відомі вчені Букало Н., та Валюх А.,

Васільцова О., та Вороб'єва Т., а також Гринів Л., Дарбалаєва Д., та Дебелова Н., та Зав'ялова Є., а також Крючков Є., крім того Маркевич К., та Матвєєва О., та Самойлюк І., а також Стельмащук Ю. Дослідження необхідності економіко-екологічного оцінювання базових елементів природного капіталу займалися Веклич О., та Заплітна Т., Івтанова Н., та Касперевич Л., та Підвисоцький Я., та Пугачова А., а також Сегеда І. Проблемами обліку за екологічними аспектами діяльності підприємства приділяли увагу Ардатеєва Т., та Баришнікова О., та Грицишен Д., та Гриценко О., особливо Євдокимов В., та Єфименко Т., та Жук В., та Замула І, також Г. Кірейцев Г., та Крутова А., та Ксендзук В., та Купалова Г., та Легенчук С., та Ловінська Л., та Малюга Н., та Матвієнко Т., та Нестеренко О. Опрацювання та аналітична систематизація доробку вітчизняних та зарубіжних науковців чітко дозволили визначити наступні завдання, які потребують, на нашу думку, подальших досліджень щодо системного удосконалення методики економічної оцінки, публічного обліку та фінансового відображення у звітності щодо елементів природного капіталу підприємств аграрного бізнесу. Важлива потреба у вирішенні та дослідженні проголошених завдань зумовила цілком актуальну тему дипломної роботи, її магістральну мету та п р и к л а д н і завдання.

Концептуальна мета дослідження є обґрунтування науково-методичних положень фінансового обліку природного капіталу в інтегрованій системі адміністрування підприємствами аграрного бізнесу.

Для досягнення концептуальної мети дослідження в роботі визначено та реалізовано наступні завдання:

- Розвинути базовий понятійно-термінологічний категорійний апарат публічного обліку природного капіталу;
- удосконалити економічну класифікацію базових об'єктів природного капіталу підприємств аграрного бізнесу;
- розробити елементи облікової політики щодо природного капіталу підприємств аграрного бізнесу;

- удосконалити типову методику економічної оцінки складових природного капіталу;
- дослідити формальні особливості організації публічного обліку елементів та складових природного капіталу;
- обґрунтувати теоретичні та концептуальні засади формування публічної звітності про елементи природний капітал;
- удосконалити типову методику формування публічної звітності про природний капітал;
- розкрити технологічні особливості діджиталізації типової обліково-звітної інформації про природний капітал.

Об'єктом дослідження є процес публічного обліку природного капіталу підприємств аграрного бізнесу.

Предметом дослідження є методично-концептуальні засади та організаційно-практичний інструментарій публічного обліку природного капіталу підприємств аграрного бізнесу.

Інформаційною базою дослідження виступили нормативно-правові документи України з питань екологічної та аграрної політики, публічного обліку та фіскального оподаткування; ратифіковані в правовому полі України міжнародні директиви в галузі досягнення цілей та задач сталого розвитку; розробки та наукові праці вітчизняних і зарубіжних фахівців щодо типової організації та методики публічного обліку та розкриття у публічній звітності екологічної складової діяльності суб'єктів аграрного господарювання; статистична типова інформація та аналітичні економічні огляди; оприлюднена публічна звітність ПП «Агроновація».

Наукові результати отримані в контексті сталого розвитку підприємств аграрного бізнесу, а саме:

Запропоновано типову класифікацію елементів природного капіталу підприємств аграрного бізнесу, яку побудовано за типовим фасетним принципом з

окремим виділенням фасетів що забезпечать своєчасне формування публічної та податкової звітності та екологічної нової складової управлінської звітності сталого розвитку за елементами природного капіталу для формування щорічного звіту про управління;

облікову політику природного капіталу підприємств аграрної індустрії, в структурі якої, як маємо на відміну від відомої практики, запропоновано також виділяти такі обов'язкові типові елементи, як: інформаційне нормативне забезпечення; внутрішні базові регламенти, що тільки визначають повний зміст облікової політики; складові та елементи методичного розділу; показники облікового аналітичного розділу.

Це сприяло, в свою чергу, побудові дієвої системи економічної оцінки екологічних та оборотних запасів підприємств аграрної індустрії під час вибуття яких, а також розподілу транспортно-заготівельних витрат за екологічною продукцією, амортизації власних основних засобів та власних нематеріальних активів природоохоронного виробничого призначення, розподілу екологічних загальновиробничих витрат природоохоронної діяльності, щорічної інвентаризації природного капіталу, фінансового калькулювання собівартості екологічних активів, товарів та послуг економічної оцінки досягнення цілей та задач сталого розвитку економічної та екологічної сфери;

узагальнено методичні базові засади такої оцінки, визначених у розробленій типовій класифікації елементів та об'єктів природного капіталу підприємств аграрного бізнесу, яку, систематизовано залежно за видом об'єкта природного капіталу, способом його утримання та терміну використання в економічному обороті, за типовими методами: первісною вартістю, справедливою вартістю,

залишковою вартістю, чистою вартістю реалізації, теперішню вартістю майбутніх грошових вигад, ліквідаційною вартістю, фактичною собівартістю та історичною собівартістю;

розроблені базовий методичний підхід до прикладного розкриття статей інтегрованої звітності підприємств аграрного бізнесу, які дозволили враховувати її екологічну складову за типовими напрямками використання водних власних ресурсів, споживання власної енергії, управління власними відходами, викиди парникових шкідливих газів, хімічних речовин. Підготовка та подання вітчизняними підприємствами аграрного бізнесу таких звітів за розробленими показниками наблизить національну економіку до досягнення європейських стандартів та сприятиме підготовці розгорнутих економічних національних оглядів;

доопрацьовані методичні аспекти екологічного та економічного звітування, які відрізняються новим виділенням незалежних груп суб'єктів формування екологічної публічної звітності (фіскальна держава та незалежні суб'єкти господарювання), та поділом публічної звітності за ознакою обов'язковості та якісного формування статистичних звітів (обов'язкова форма та добровільна). Запровадження незалежна системи екологічного звітування та аналізу забезпечить, на наш погляд, формування якісного інформаційного забезпечення комплексного незалежного моніторингу фактичного стану навколишнього природного глобального середовища.

Основні практичні положення дипломної роботи доведено до рівня організаційно-методичних та галузевих узагальнень та прикладного інструментарію організації публічного обліку та відображення у публічній звітності елементів природного та екологічного капіталу, що забезпечило формування якісного інформаційного забезпечення прийняття зважених стратегічних управлінських рішень щодо стабільного підвищення ефективності управління природним екологічним капіталом підприємств аграрного бізнесу.

1 Науково-методологічні засади обліку природного капіталу в контексті екологічного адміністрування глобальної економіки

1.1 Правове наповнення та економічний зміст природного капіталу як нової категорії бухгалтерського обліку та звітності

Природний капітал відрізняється від інших форм капіталу, оскільки він є незамінним, приймає участь у генерації благ та послуг суспільства в цілому, а не окремого підприємства, крім того він може бути збереженим лише сумісними зусиллями. Асоціація з Європейським Союзом, яку було підписано Україною у 2017 році, вимагає від нашої країни подальших кроків у напрямку співпраці з ЄС з питань упровадження державної стратегії екологічної політики та гармонізації державної стратегії охорони навколишнього середовища з європейськими стандартами.

Для напрацювання трактування поняття природний капітал економічна наука пройшла тривалий час від повного заперечення його існування як економічної категорії, яка приймає участь у господарському обороті до визначення його складових як «національне багатство» (для стабілізації економіки шляхом економії природних ресурсів), «багатства суспільства» (у вигляді факторів виробництва – земля (природні ресурси), праця (людські ресурси) і капітал (вироблені активи)); та «природного капіталу» (як елемента національного багатства та засобу підвищення уваги людства до екологічних проблем). На нашу думку, процес еволюції даного поняття у економічній думці доцільно поділити на п'ять етапів: невизнання, наукового пошуку, усвідомлення, економічного визнання, облікового визнання (рис. 1.3).

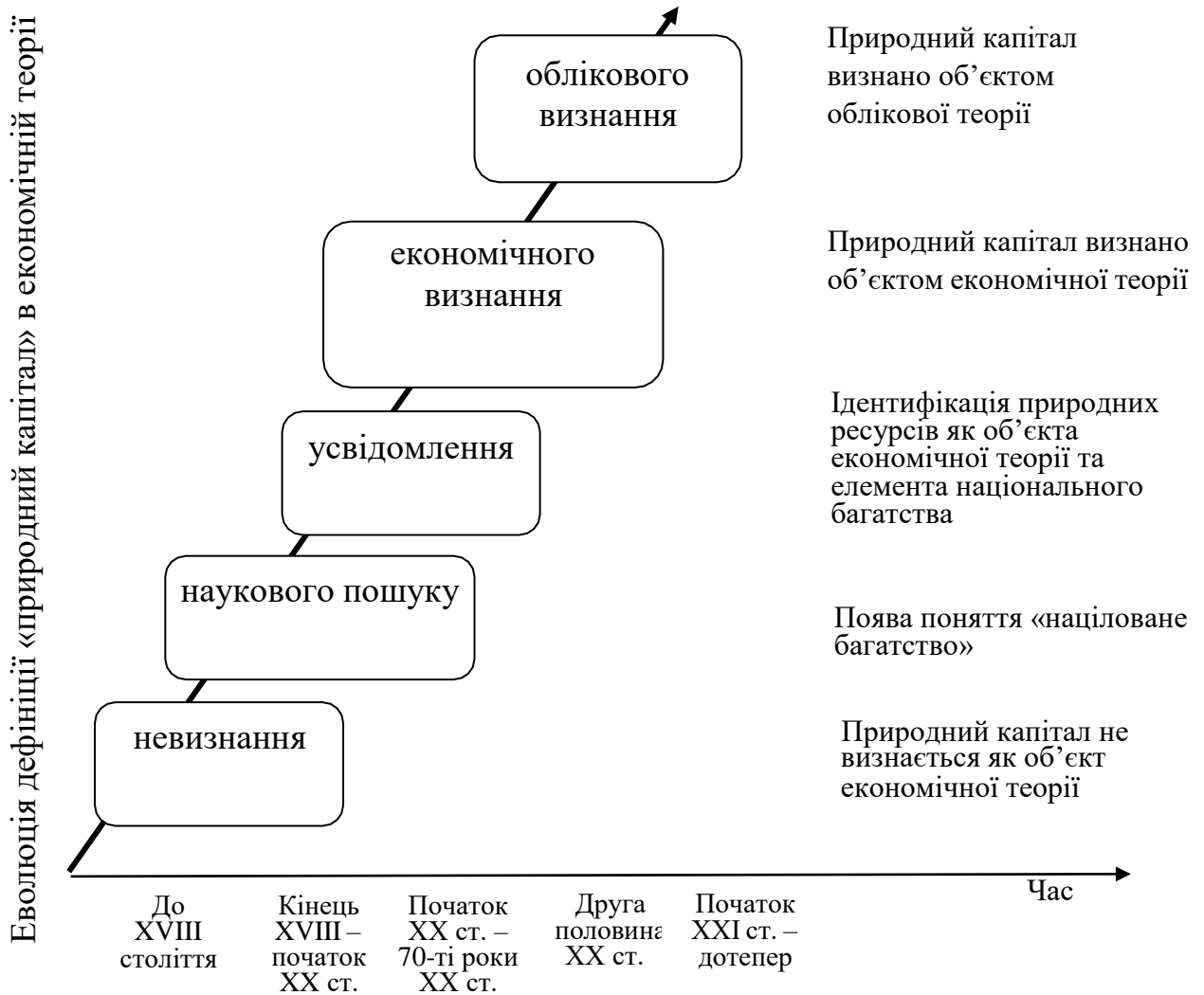


Рис. 1.1- Періодизація еволюції дефініції «природний капітал» в економічній теорії

«Незалежний консультативний комітет з природного капіталу уряду Великобританії визначає природний капітал як ті елементи природного середовища, які надають людям цінні товари та послуги, такі як запаси лісів, води, суші, корисних копалин та океанів» [187]. При розкритті та дослідженні економічного змісту терміну природний капітал науковці традиційно вбачають його як: «...сукупність тіл та властивостей природних або антропізованих систем...» [156], «... сукупність природних компонентів та явищ, які можуть використовуватися у господарській діяльності...» [23]; або як «...сукупність наземних екосистем, залучених в

господарський оборот...» [74]; «...запас природних виробничих ресурсів, якими наділене суспільство...» [11]; «...фонд, що продукує природні блага та екологічні послуги...» [22]; як «...запас природно-ресурсного потенціалу біогеоценозу, що забезпечує потік і економічних, і екологічних благ...» [33]; «...активи природного середовища, що дають потік цінних товарів і послуг в майбутньому...» [96]; «...сукупність природних ресурсів, які використовуються або можуть бути використані при виробництві товарів...» [152]; та «...комплекс природних ресурсів, залучених в систему суспільного відтворення...» [160].

Як бачимо, за результатами дослідження переважна більшість таких науковців трактує природний екологічний капітал з тільки економічної точки зору і виключно на національному рівні, як використовувані у фінансовому обороті економіки ресурси біосистеми. Така облікова практика потребує термінового напрацювання сутності категорії «природний екологічний капітал» суб'єкта аграрного господарювання, що дозволить побудувати на практиці адекватну систему організації публічного бухгалтерського обліку і розкриття у фінансовій екологічній звітності елементів природного екологічного капіталу на глобальному та мікрорівні.

«Можливість оцінити витрачання природних ресурсів, а також дати економічну інтерпретацію змін, що відбуваються у навколишньому природному середовищі створюють об'єктивні передумови побудови такої системи бухгалтерського обліку, яка б забезпечувала збір і підготовку екологічно релевантної інформації» [55, с. 128]. Актуалізують загальну необхідність напрацювання теоретичного та методичного підґрунтя обліку природного екологічного капіталу і охарактеризовані заявлені міжнародні ініціативи з визначення його внеску приватного аграрного сектору в досягнення цілей сталого екологічного розвитку.

Логічним чином визначення природного екологічного капіталу має забезпечити аналітичне та інформаційне підґрунтя розрахунку економічного індикаторів екологічної аграрної сфери досягнення глобальних цілей сталого розвитку за методологією, передбаченою національними нормативними актами.

Тому, для цілей представленої дослідження наведемо визначення, запропоноване Нестеренко О, яка слушно трактує природний екологічний капітал як «...сукупність природних ресурсів та екологічних активів, які залучаються суб'єктом господарювання в виробничий цикл для реалізації бізнес-моделі та підтримки біологічного різноманіття в процесі господарської діяльності» [106, с. 304].

Адаптувавши такий вигляд під діяльність підприємств аграрного бізнесу під природним екологічним капіталом необхідно розуміти однорідну сукупність запасів природних екологічних ресурсів та екологічних активів, які залучаються підприємством аграрного бізнесу в операційний виробничий цикл для реалізації аграрної бізнес-моделі та підтримки й повного відновлення біологічного різноманіття в процесі операційної господарської діяльності. Саме така дефініція повністю враховує необхідність повного розкриття інформації за економічними елементами природного екологічного капіталу у звітності підприємств аграрного сектору і має бути покладена в типову основу обліково-аналітичної економічної класифікації елементів природного екологічного капіталу підприємств аграрного бізнесу та стати підґрунтям ґрунтового дослідження чинного нормативно-правового забезпечення обліку природного екологічного капіталу в Україні.

Усвідомлення необхідності негайної розробки й реалізації екологічно нових підходів до збереження екологічного природного середовища, біотичної різноманітності зумовило формування наукових підходів до вирішення організаційних облікових завдань охорони екології й осмислення їх наукового та облікового підґрунтя під новим кутом зору.

Зростаюче планетарне населення та наша економічно інтенсивна поведінка принципово ставлять вимоги до всесвітньої екосистем та біогосподарства. «Виснаження та деградація цих запасів може безповоротно зменшити доступність переваг для майбутніх поколінь, і багато екосистем можуть бути настільки деградовані, що майбутні покоління взагалі не зможуть отримати від них користь. Крім того, багато людей досі не знають про повну цінність чи цінність природи, тобто про велику кількість послуг, які надає природа. Таким чином, зростає політичний тиск, щоб знайти способи чіткого та систематичного обліку природних ресурсів та їх переваг, які можна вбудувати в коло рішень, які впливають на наше благополуччя сьогодні та наше спільне майбутнє» [186].

Як зазначив нобелівський лауреат Джозеф Стігліц: «...приватна компанія оцінюється як за звітом про прибутки, так і за балансом, але більшість країн складають лише декларацію про прибутки та збитки (ВВП) і дуже мало знають про національний баланс. Облік багатства, включаючи облік природного капіталу, необхідний для оцінки стійкості зростання» [185]. «Облік природного капіталу (NCA) зазвичай визначається як вимірювання запасів природних ресурсів (як відновлюваних, так і невідновлюваних) та потоків вигід, які вони забезпечують. Облік природного капіталу ставить за мету фіксацію та інтеграцію внеску природи в системи, які приватний та державний сектори використовують для прийняття бізнес-рішень» [195, с. 9].

Сформована в Україні чинна нормативно-правова база з облікового формування екологічної політики держави та підприємств враховує рекомендації ради ООН і включає саме чотири рівні нормативних правових документів – Конституція України, профільні кодекси, профільні закони та постанови КМУ (рис. 1.1).

Регулятори екологічної діяльності



Рис. 1.1 - Нормативно-правове забезпечення екологічної доктрини

В межах наведеного нормативно-правового поля в Україні, як і в країнах планети почав розвиватися феномен появи принципово нового виду облікової практики, а саме такого обліку, який починає забезпечувати інформаційну підтримку адміністрування використанням природних екологічних ресурсів у реальному обороті та природоохоронною екологічною діяльністю суб'єктів аграрного господарювання.

«Облік, що відображає діяльність підприємства щодо охорони навколишнього середовища у економічній літературі називають по-різному: екологічний облік, облік природоохоронної діяльності, облік витрат на природоохоронну діяльність, облік екологічних витрат тощо» [108, с. 261]. Для цілей даного дипломного дослідження звернемося до терміну екологічний облік, який в цілому відповідає міжнародним природоохоронним та екологічним ініціативам, як основи екологічного забезпечення сталого екологічного розвитку суспільства.

«Організація на кожному підприємстві належної системи бухгалтерського обліку з урахуванням екологічних складових і контроль громадськості через оприлюднення показників екологічної діяльності у фінансовій звітності допоможе уникнути забруднення та знищення навколишнього природного середовища» [84, с. 50]. Система екологічного обліку, на нашу думку, відповідає за вчасне та повне застосування всіх типових елементів методу публічного обліку з метою повного забезпечення незалежних користувачів екологічною обліковою інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень стосовно використання базових елементів природного екологічного капіталу в господарській операційній діяльності підприємства

Виділення екологічної операційної складової в публічному обліку зумовлене наступними факторів: екологічні облікові рахунки підприємства повинні оцінювати його ставлення до біологічного середовища, а також давати об'єктивну екологічну інформацію про фінансовий та економічний стан підприємства, оскільки такий вплив екологічних процесів

на фінансовий контекст практично не вивчається; виділення окремих екологічних та операційних показників дасть змогу незалежним користувачам екологічної звітності різного рівня, зокрема зеленим інвесторам, прийняти зважене рішення про екологічні можливості цього підприємства й визначитися з зеленими інвестиціями в інфраструктуру компанії; наочне та повне відображення екологічного чинника значно полегшить процес об'єктивної екологічної перевірки підприємства зовнішніми ревізорами-аудиторами; природоохоронні та екологічні заходи є також предметом внутрішнього управлінського обліку, тому екологічним менеджерам необхідно вчасно виявляти й перерозподіляти природоохоронні екологічні витрати таким чином, щоби з е л е н а продукція була правильно оцінена, а інвестиційні зелені рішення базувались на реальних екологічних витратах і вигодах; зовнішні користувачі екологічної фінансової звітності та конкуренція (зокрема, глобальна міжнародна) все більше стимулюють подавати екологу звітність щодо результатів вжиття екологічних природоохоронних заходів та їх ефективності [72, с. 199].

Світову екологічну систему органів управління базовим нормативним-забезпеченням екологічного обліку представили як трирівневу класичну структуру. Керівне місце належить експертам ООН з економіко-екологічного обліку.

«На першому рівні управління еколого-економічним обліком виділено два елементи: Центральна структура Технічного комітету СЕЕО та Технічний комітет СЕЕО з експериментального обліку екосистем. Центральна структура Технічного комітету SEEA – це невелика група технічних експертів, відповідальних за просування порядку денного досліджень та подальший розвиток матеріалів та інструментів для впровадження SEEA» [179].

Центральна виконавча структура ПСЕЕО об'єднує в єдину економічну систему вимірювань екологічної інформацію про воду, природні мінерали, природню енергію, деревину, морську рибу, ґрунти, і

екосистеми, фактичне забруднення та шкідливі відходи і т. ін. Центральна структура ПСЕЕО формується на рівні різних рахунків, які, відповідно до концепції Єдиної Системи національних рахунків, є чітко інтегрованими і об'єднаними в єдину облікову інформаційну систему шляхом застосування провідних концепцій, структур, базових правил і альтернативних принципів публічного обліку до різних фінансових потоків екологічної інформації.

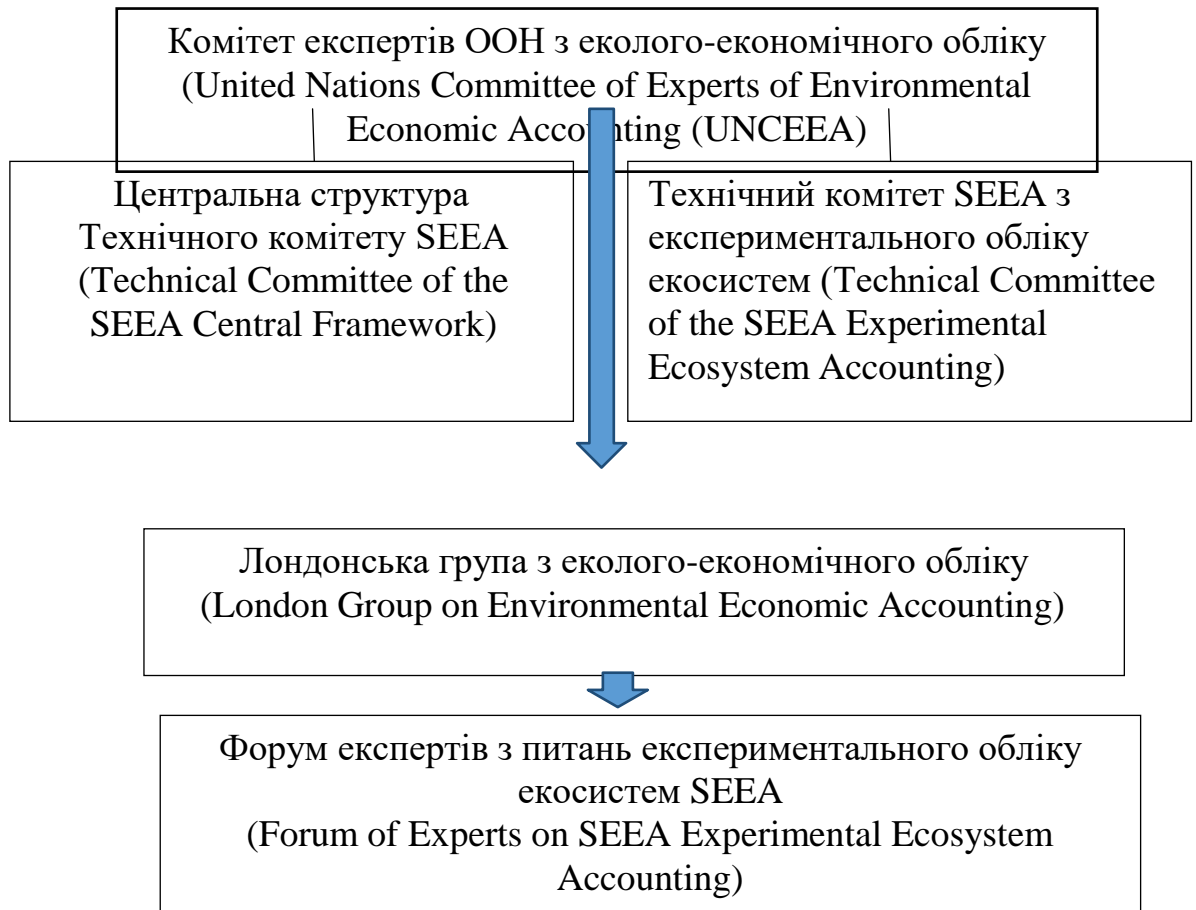


Рис. 1.2 - Міжнародні інтегральні органи управління інформаційного забезпеченням обліку природного капіталу

Таким чином, Центральна інтегрована структура ПСЕЕО є міжнародним обліково-статистичним стандартом для економічного вимірювання навколишнього природного середовища у взаємозв'язку з економікою і цілковито охоплює вимір в трьох основних областях: потоки природних ресурсів, продуктів і залишків між навколишнім середовищем і економікою.

На сьогоднішній день, на наш погляд, існує група підходів до формування системи публічного обліку, здатної задовольнити нагальні потреби зеленого менеджменту компанії в прийнятті екологічних управлінських рішень і забезпечити зелених користувачів достовірною інформацією щодо екологічних та соціальних результатів діяльності підприємства.

«Облікові процедури дозволяють компанії: оцінити витрати на збереження навколишнього середовища; визначити вигоди, отримані від такої діяльності; забезпечити найкращі можливі засоби кількісного вимірювання (у грошовій вартості чи фізичних одиницях) наслідків впливу діяльності компанії на навколишнє середовище та надати підтримку розкриття елементів природного капіталу у звітності підприємства» [64]. Під збереженням навколишнього екологічного середовища слід розуміти діяльність з прямого запобігання, економічного зменшення та уникнення впливу глобального бізнесу на навколишнє природне середовище, усунення такого екологічного впливу, відновлення після здійснення екологічної основної та інших видів господарської діяльності.

В Україні, на рівні суб'єктів господарювання, для організації екологічного обліку необхідно враховувати мережеві положення нормативних актів з становлення обліку та контролю елементів природного капіталу, які ми пропонуємо розподілити за рівнями (рис. 1.3). «Перші три рівні визначають загальні правила ведення обліку природного капіталу, яких повинні дотримуватися всі підприємства, незалежно від видів економічної діяльності та галузевих особливостей. На рівні підприємства ці загальні правила ідентифікуються в розпорядчому документі – Наказі про облікову політику, в якому доцільно детально прописати правила синтетичного і аналітичного обліку природного капіталу, в якості додатків навести робочий план рахунків, графік документообігу первинних документів, правила перенесення екологічних показників до різних форм звітності тощо». [182]

Публічний облік, як правило, призначений для повного задоволення інформаційних потреб зелених інвесторів щодо фінансового прямого впливу. В рамках публічної складової екологічного обліку важливо встановити як екологічно сприятливі поточні витрати капіталізуються або частово витрачаються.

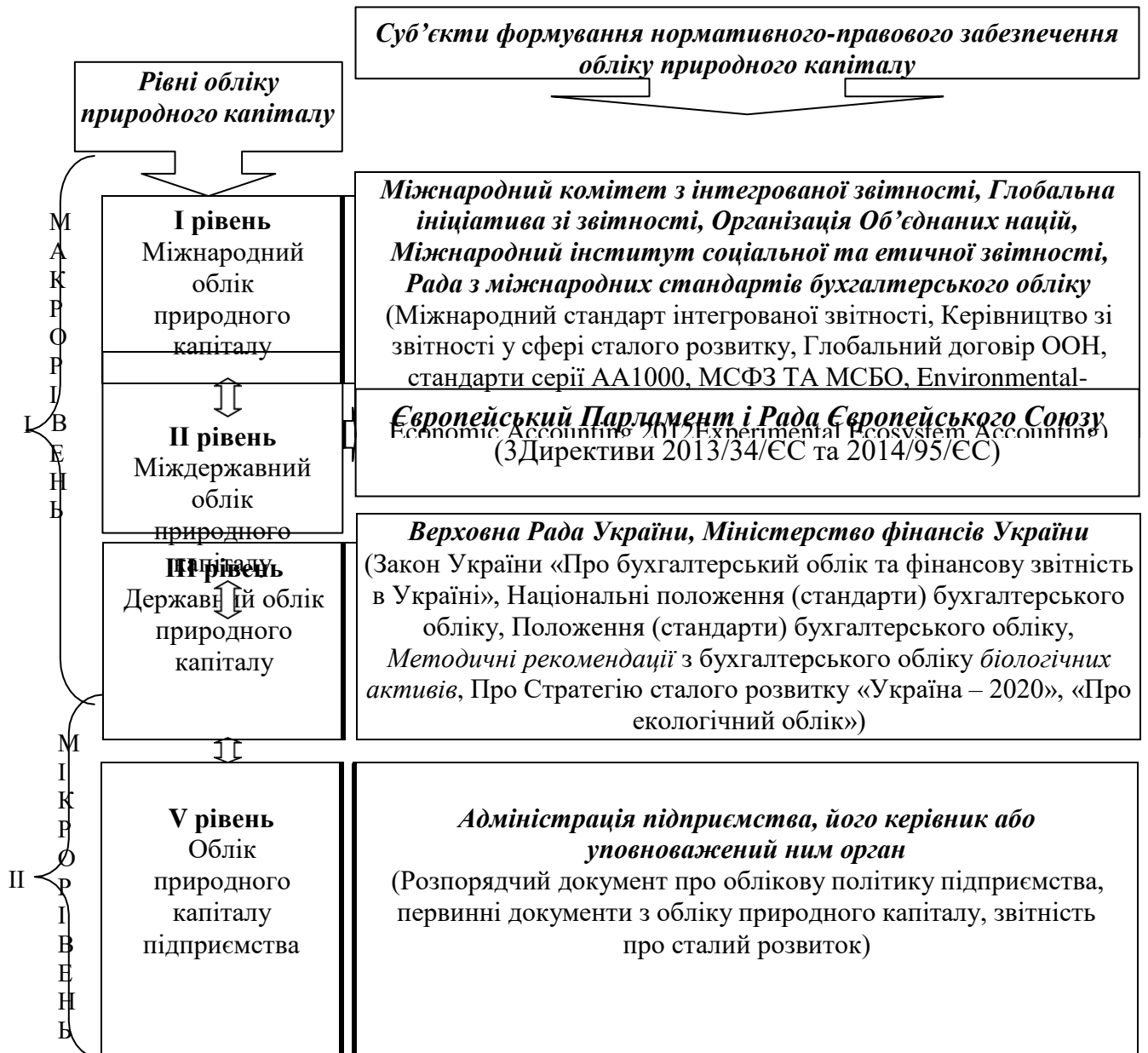


Рис. 1.3 - Рівні нормативних актів з організації обліку та контролю елементів природного капіталу

1.2 Облікова формалізація природного капіталу у вимірах теорії і практики екологоорієнтованого типу господарювання.

В сучасному середовищі великого значення набуває економічна інформація щодо екологічних напрямів використання та відновлення природного екологічного капіталу, справедлива вартості природних активів підприємств аграрного сектору, ефективності планових заходів з охорони навколишнього природного середовища та впливу природного екологічного капіталу на економічний та соціальний розвиток суспільства.

«Тому, Директивою 2014/95/ЄС щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами і групами з метою підвищення відповідності та порівнянності нефінансової інформації, що підлягає розкриттю, на всій території Європейського Союзу започатковано вимогу щодо розкриття великими підприємствами нефінансових показників, які характеризують екологічні аспекти діяльності, природний капітал та потенційні наслідки їхньої діяльності для навколишнього середовища» [116].

Для підприємств аграрного та екологічного бізнесу фіксація екологічних та енергетичних аспектів діяльності на рахунках публічного обліку та їх відображення у екологічній звітності набуває пріоритетного значення оскільки їх діяльність окрім фінансового впливу на людину через споживання питної води, використання природної енергії, викиди парникових газів та забруднення навколишнього повітря внаслідок технологічного мережевого процесу, завдає також безпосередній прямий вплив на фізичне здоров'я і екологічну безпеку громадян, що актуалізує високі дослідження аналітичних та облікових аспектів адміністрування та управління природним екологічним капіталом підприємств аграрного та енергетичного бізнесу.

«Облік покладається на класифікацію як на необхідну частину аналізу, розподіляючи величезні масиви первинних даних за категоріями, що забезпечує їх подальше угруповання відповідно до встановлених класифікаційних ознак та взаємозв'язку між ними» [105].

«За допомогою класифікації створюється основа для асоціацій, сполучень, розподілу та структуризації даних, що використовуються обліковим персоналом для визначення результатів діяльності будь-яких підприємств [164, с. 22].

В обліку класифікація виступає у вигляді, так званої карти для рахунків (звітів) та характеризує певним чином і певною мірою підприємство. «На сьогодні одним із основних чинників, які створюють труднощі класифікації в фінансовому обліку та пов'язані зі швидким розвитком глобалізаційних процесів у світі, є зменшення у структурі капіталу підприємства матеріальних ресурсів над нематеріальними та перетворення останніх на ключові фактори виробничих процесів. Це пояснюється збільшенням ролі нематеріальних активів у всіх сферах людської діяльності. Процеси інтернаціоналізації вимагають суттєвих змін у системах поглядів та понять щодо класифікації в бухгалтерському обліку» [159, с. 103]. Як зазначав Е. Тоффлер «...капітал втрачає залишки своєї матеріальності» [147, с. 88]. «...замість того щоб триматися за стару класифікацію, ми повинні подивитись далі ...» [147, с. 102]. На думку відомого економіста Ноубса К застосування типової класифікації в публічному обліку: сприятиме більш точному та глибокому визначенню подібних та окремих рис систем публічного обліку і звітності у різних школах; зможе реалізувати в країні бухгалтерську справу та обрати модель, яка добре підходить для компаній у цій конкретній країні; буде якісним інструментом, який забезпечує можливість об'єднатися з «провідними країнами», які є прикладом екологічного підходу до формування екологічної моделі публічного обліку і звітності зеленого типу; дозволить спеціалістам з

Публічного обліку передбачити, ґрунтуючись на досвід застосування типової екологічної моделі, з якими проблемами вже зіштовхнулись такі країна, в якій діє або тільки починає розвиватись екологічна модель. «Тому, можна стверджувати, що саме на основі науково-обґрунтованої класифікацій об'єктів обліку мають розроблятися процедури обліку нових і специфічних видів активів, зобов'язань, доходів та витрат сучасних підприємств аграрного бізнесу. Тому принципи побудови облікової класифікації слід тлумачити в широкому сенсі емпіричного дослідження, не обмежуючи працівників обліково-економічних служб ustalеними рамками систематизації облікової інформації» [189].

У відомій монографії Фізична економія представлена у вимірах теорії і практики господарювання констатовано, «...що наземні екологічні системи продукують природні товари і природні послуги. Природні послуги це послуги з самовідтворення природи і всіх живих систем в ній. Вони також забезпечують життєдіяльність людей через поглинання відходів, колообіг речовин, реакцію фотосинтезу, регенерацію кисню, формування ґрунтів та підтримку їх природної родючості» [149, с. 94].

Віднесення функцій природного екологічного капіталу до провідних обґрунтовує практичне та теоретичне значення класифікації об'єктів публічного обліку оскільки, вона залежно від такого цільової спрямованості використання облікових даних для надійної підтримки екологічної системи управління підприємством забезпечує їх зелене групування та економічну систематизацію в важливих обліково-аналітичних аспектах.

Стрімке погіршення сьогоденної екологічної ситуації у планетарному та глобальному масштабі спричинило, на нашу думку, нагальну потребу у обґрунтуванні та виділенні нових видів екологічних активів, товарів, робіт та послуг, розробці екологічно-безпечних методів діяльності та виробництва, побудові нових маркетингових та логістичних схем, що забезпечило поштовх для розробки принципово нової

облікової класифікації елементів природного екологічного капіталу. Проведений огляд і аналіз досліджень дозволив зробити висновок, що тепер не існує інтегрального підходу до класифікації природного екологічного капіталу взагалі і природного екологічного капіталу підприємств аграрного бізнесу зокрема. Окремі дослідники екологічних та інформаційних аспектів виробничої аграрної діяльності акцентують увагу на поточній класифікації витрат аграрного підприємства на ресурсозберігаючі, екологічно природо-відновлювальні та еколого-безпечні нові технології [67; 98; 100; 15], або на класифікації ресурсних природних активів та екологічних та економічних послуг [172; 195; 75]. Але за увагою науковців на жаль залишаються важливі аспекти впливу природного екологічного капіталу підприємства на споживчий аграрний попит та зростання добробуту населення, як ключових нового чинників сталого та постійного розвитку економіки в цілому.

В своїх дослідженнях автори як правило використовують ієрархічний підхід до класифікації елементів екологічного природного капіталу. Зокрема, Горячук В. пропонує: «... під природним капіталом розуміти запас природних ресурсів та розподіляти його на дві категорії: поновлювані (дерева, рослини, риба, вода) і невідновлювані (корисні копалини)» [29]. Замула І. об'єкти публічного обліку екологічної діяльності аграрних підприємств пропонує: «... об'єднати у дві групи з метою їх бухгалтерського відображення: об'єкти, що забезпечують господарську діяльність підприємства; об'єкти, що утворюють господарську діяльність підприємства...» [55]. Нестеренко О. «...в ієрархічній класифікації природного капіталу пропонуємо розподілити його елементи на активи (оборотні та необоротні) та пасиви (капітал, довгострокові та поточні зобов'язання), в розрізі яких ідентифікує специфічні об'єкти бухгалтерського обліку природного капіталу» [106, с. 285].

В кращій літературі відомі два основні теоретичних підходи до класифікації об'єктів: ієрархічний і фасетний, які відрізняються різною стратегією використання класифікаційних ознак та підпорядкованістю.

«В ієрархічній системі класифікації вся існуюча множина класифікаційних об'єктів за обраною ознакою ділиться на великі групи, які в подальшому з використанням логічних підходів до розподілу діляться на менші, які обґрунтовують більш детально властивості досліджуваного об'єкту» [64].

Фасетна система типової класифікації, на відміну від типової ієрархічної, дає змогу, на нашу думку обирати ознаки типової класифікації незалежно як щодо типу, так і відсемантичного простого змісту об'єкта, що класифікується. Ознаки облікової класифікації називаються фасетами тобто рамками. Кожний фасет, рамковий елемент, містить сукупність однорідних значень саме певної класифікаційної ознаки. Причому просте значення у фасеті можуть, як свідчить практика розташовуватись у зовсім довільному порядку, хоча треба, на нашу думку, надавати перевагу їх упорядкуванню. На рисунку 1.4 наведено такий аналіз переваг та саме недоліків обох методів.

«Багатогранність складових природного капіталу та значна варіативність їх впливу на результати діяльності суб'єкта господарювання дозволяють стверджувати, що більш адекватним методом класифікації екологічних аспектів діяльності підприємств аграрного бізнесу є саме фасетний метод» [226] .

Запропонована в роботі фасетна класифікація може, на нашу думку, використовуватися аграрними підприємствами різних видів діяльності. Галузева ж специфіка має враховуватися при обліковій моделюванні подальшої облікової деталізації елементів природного екологічного капіталу в рамках кожного розділу властивості конкретного фасета, що проілюструємо на прикладі чистих екологічних активів підприємств аграрного бізнесу.

На підприємствах аграрного бізнесу для швидкого налагодження обліково-звітної системи щодо повного відображення екологічних аспектів діяльності насамперед необхідно визначити перелік основних засобів, що будуть відноситися до

природоохоронних. Тому, на нашу думку, в першому фасеті пропонуємо розкривати складові природного екологічного капіталу, які використовуються на таких підприємстві більше одного року, які деталізуються саме за групами. В складі необоротних активів природоохоронного призначення на підприємствах аграрного бізнесу можуть саме виділятися власні певні споруди, установи і обладнання, повне використання яких покращує стан навколишнього екологічного середовища та зменшує критичні обсяги використання природних та екологічних ресурсів, шляхом їх саме повторного використання та саме переробки.

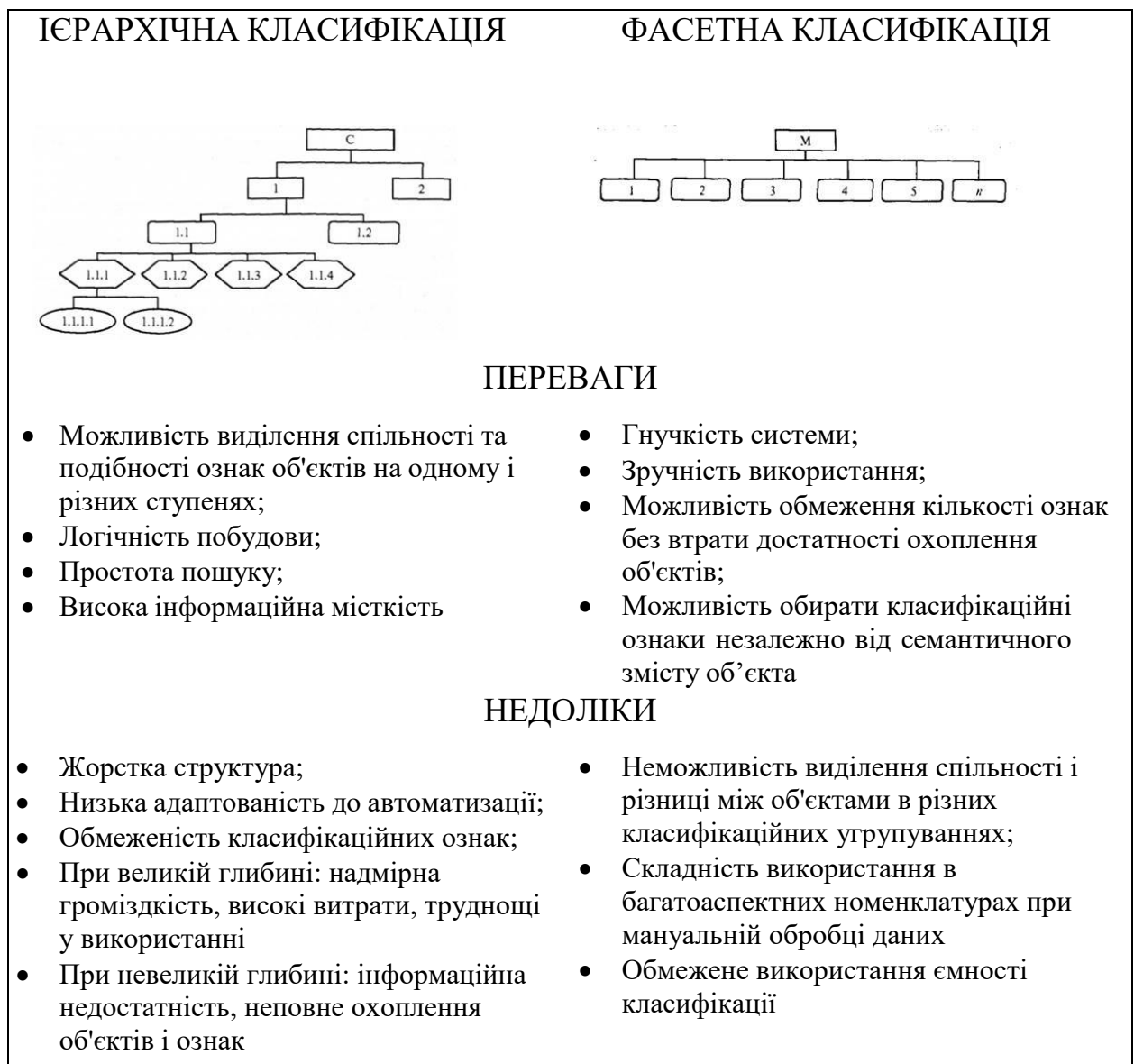


Рис. 1.4 -Зміст та аналіз фасетної та ієрархічної класифікації

Наступною основною фасетою класифікації складових природного капіталу є оборотні та залужені активи, тобто чисті об'єкти, які використовуються в одному та менше виробничому циклі. В групі виробничі оборотних запаси доцільно виокремлювати екологічне паливо та енергію, які споживаються у процесі функціонування екологічних природоохоронних заходів, запаси чистої води, сировина рослинного і просто тваринного походження тощо. В групі первинні поточні біологічні активи на підприємствах аграрного бізнесу виокремлюють оборотні поточні біологічні активи рослинництва та чистого тваринництва за умови, що таке підприємство само веде сільськогосподарську діяльність.

Наступна ознака фасета – органічне зелене виробництво, залежить від специфікації кожного підприємства аграрного бізнесу. В цій групі, на наш погляд, можна виокремлювати просте виробництво органічних екологічних морських водоростей, органічної екологічної продукції аквакультури, органічної продукції екологічного бджільництва, органічної продукції екологічного тваринного та рослинного походження

В фасеті такі розрахунки можна згрупувати у типові розрахункові операції з різними поточними дебіторами за операціями з природними екологічними активами та фіскальні розрахунки з державними та недержавними цільовими фондами за поточними операціями з природними активами. Останньою рамкою з фасетою в групі оборотні та виробничих активи є витрати поточних майбутніх періодів, які розподіляються на звітні витрати з освоєння органічного екологічного виробництва та поточні витрати, що пов'язані прямо з освоєнням природних екологічних ресурсів, на придбання повних прав користування природними екологічними ресурсами, орендні платежі за основні та орендовані засоби природоохоронного призначення, інші звітні прямі витрати майбутніх періодів екологічного та стратегічного характеру.

Тернопільські Професори Даньків Й. та Остап'юк М. стверджують: «Основою подвійної бухгалтерії є подвійний запис усіх операцій: один раз за дебетом і один раз за кредитом. Якщо не дотримуватися цієї вимоги, то, відповідно, немає і подвійної бухгалтерії» [38, с.15]. Для чіткого дотримання балансової облікової теорії необхідно розуміти, що основні господарські процеси, як об'єкти публічного обліку, характеризують рух усіх засобів у системі кругообороту природного екологічного капіталу підприємств аграрного бізнесу, тому, на нашу думку, потребують класифікації власні джерела господарських засобів природного екологічного капіталу.

«Першою фасетою в цьому блоці доцільно виокремити сам природний капітал, та виділити в ньому три групи: первинний, відтворений та накопичений природний капітал. До складу первинного природного капіталу необхідно віднести суму всіх внесених засновниками необоротних та оборотних активів природоохоронного призначення, зафіксованих в установчих документах» [89,] .

«Згідно правила Джона Хартника, стійкий розвиток можна забезпечити, інвестуючи всю ренту за виснаження природних ресурсів у відтворений капітал. При цьому розвиток економіки буде успішним, якщо чисті інвестиції в сукупний капітал суспільства позитивні» [26]. До відтвореного природного екологічного капіталу необхідно відносити повну суму всіх надходжень спрямованих на повне відновлення природного екологічного капіталу. «На підприємствах харчової промисловості це може бути фінансування заходів спрямованих на дотримання балансу між раціональним використанням та охороною (відтворенням) природних ресурсів, наприклад техніко-технологічну модернізацію основних засобів природоохоронного призначення, відтворення лісів та земельних ресурсів, очищення води, переробка відходів, відтворення водних ресурсів, відтворення біорізноманіття тощо» [168].

В групі системно накопичений природний екологічний капітал необхідно ідентифікувати в вартісному вираженні його збільшення, а приріст економіко-екологічної оцінки

природних екологічних ресурсів на основі проведених в основній господарській діяльності підприємства аграрного бізнесу заходів для створення комфортних та сприятливих тільки екологічних, якісних і об'ємних облікових показників абсолютного приросту вартісної оцінки природного екологічного капіталу, що введено в бізнес-модель саме під час ведення господарської основної діяльності.

При цьому, слушною є думка А. І. Мартієнко, який наголошує: «...що накопичення невідновних природних ресурсів можливо зі знаком мінус або плюс. Зі знаком мінус накопичення відбувається тоді, коли вичерпується природний ресурс або виводиться з господарського обороту через високий рівень забруднення або виснаження. Зі знаком плюс накопичення відбувається тоді, коли в господарську діяльність впроваджується новий вид природних ресурсів, відбувається заміщення невідновних природних ресурсів іншим об'єктом природного або техногенного характеру» [101].

До складу природного екологічного капіталу у звичайних дооцінках необхідно відносити чисту суму дооцінки (уцінки) необоротних активів та основних засобів природоохоронного призначення та чисту дооцінку (уцінку) повного прав користування природними та земельними ресурсами в разі значного та суттєвого перевищення або зменшення залишкової вартості таких необоротних об'єктів від їх справедливої вартості чи ринкової на дату балансу. Класифікація за фасетою, при цьому, вилучений з обороту природний екологічний капітал має місце коли перший власники чи прямий акціонери підприємства аграрного бізнесу остаточно приймають рішення про остаточне вилучення з господарського обороту необоротних основних засобів природоохоронного та екологічного призначення.

«Масштаби та характер природокористування призвели до того, що на сучасному етапі критичним елементом в системі економічних відносин є природні ресурси, а можливості стійкого розвитку значно залежать від ефективності їх використання та відновлення» [99].

2. Концепція обліку природного капіталу: положення, процедури та прикладні інструменти

2.1 Система оцінювання природного капіталу в форматі процедур бухгалтерського обліку та звітності

«Поряд з трудом і капіталом природні ресурси являються основним фактором виробництва. Забезпеченість держави природними ресурсами – важливий економічний показник, який багато у чому визначає стан її економіки» [70, с. 6]. «Існує гостра потреба у переконфігурації міжнародної фінансової організації для досягнення стійких цілей. Для прийняття обґрунтованих рішень щодо розподілу ресурсів для сталого бізнесу та економічного розвитку, безцінним здобутком стане методологія оцінки витрат природного капіталу» [184].

Напрацювання зазначеної практики є досить складним завданням, оскільки тільки грошовий вимір для кількісного та вартісного визначення таких природних екологічних ресурсів як чиста вода, чисте повітря, рослинність і нормальний клімат є контекстно- специфічним обліковим інформаційним ресурсом, формування яких традиційною обліковою системою нажалі не передбачено. Оцінка нових елементів природного капіталу здатна, на нашу думку, забезпечити точне обчислення реальної вартості екологічного капіталу і, допоможе якісно диференціювати бізнес-проекти на надійно стійкі та нестійкі.

Відсутність адекватної та сучасної методології оцінки екологічних витрат, понесених саме природою для конкретного аграрного бізнес-проекту, ускладнює суб'єктам аграрного господарювання оцінювання внутрішніх та зовнішніх екологічних очевидних наслідків та інтеграцію природних операційних витрат у розрахунок реально справжньої вартості капіталу

підприємства аграрного бізнесу та справжньої облікової вартості виробленої чистої продукції. На сьогоднішній день чітке функціонування облікової системи формування прозорої інформації про прямий вплив господарської діяльності на природний екологічний капітал та розкриття облікових відповідних показників у фінансовій звітності як суб'єктивна аграрного господарювання так і національної держав в цілому добре гальмується наступними чинниками:

- відсутністю облікової простої та прозорої методики, яку аграрне підприємства можуть використовувати для вартісної оцінки прямого впливу своїх ланцюгів вартості на природний клімат та навколишнє екологічне середовище;

- неспроможності урядів швидко оцінювали вплив бізнесових та громадських публічних проєктів на живу природу та навколишнє середовище;

- відсутністю нових норм права, які б вимагали чітко від компаній розкриття облікових оцінок природного екологічного капіталу у фінансовій та публічній звітності або нефінансовій публічній звітності, яка подається добровільно саме регуляторам або інвесторам;

- недостатністю послідовних незалежних даних про чисті природні ресурси, які можуть бути добре використані для розробки самостійної уніфікованої методики незалежного оцінювання елементів природного капіталу.

Дослідження, яке проведене у жовтні 2018 року в межах Фінансової ініціативи офісу ООН з навколишнього екологічного середовища за підтримкою фінансових та інших установ з усього глобального світу, таких як Національний банк Австралії, UBS, UniCredit тощо, зазначили, що 12 з 19 секторів загальна чиста сума чистої ринкової довгострокової капіталізації яких дорівнює 1,8 трлн. доларів – це великі компанії, виробничі та господарські процеси яких сильно залежать від

Природного екологічного капіталу, включаючи аграрну галузь [200]. «Ключовим фактором обчислення точної оцінки природного капіталу є ціноутворення природних ресурсів, таких як вода, забруднення повітря та продовольство. Всі перелічені складові актуальні для аграрної промисловості, яка використовує природні ресурси в господарській діяльності, результатом чого є продукти харчування. Існуючі оцінки, такі як оцінка впливу на навколишнє середовище та екологічні протоколи, не забезпечують визначення грошової вартості природного капіталу» [205].

«У практиці бізнесу, торгівлі, обліку і оцінки використовуються більше 40 видів вартості, кожен з яких дозволяє оцінити значення для конкретного об'єкта або суб'єкта. Міжнародними стандартами оцінки передбачено застосування шести основних баз оцінки: ринкова вартість; ринкова орендна плата; справедлива вартість; інвестиційна вартість / цінність; синергетична вартість; а також ліквідаційна вартість» [180].

Крім того, профільні стандарти пропонують в особливих випадках інші бази облікової оцінки, які передбачені чинним законодавством окремих юрисдикцій або прямо визнані та прийняті у рамках чинних міжнародних угод, зокрема: справедлива ринкова вартість (згідно з нормами МСФЗ); справедлива ринкова поточна вартість; справедлива ринкова балансова вартість; справедлива номінальна вартість згідно норм модельного закону про корпорації, а також у відповідності до норм прецедентного права Канади. (табл. 2.1)

Поняття природний екологічний капітал являє собою принципово нову економічну категорію, особливо це може стосуватися відкритого питання оцінки цього явища, де успіхи зовсім поки невеликі. На думку Пухової У., це обумовлено саме тим, що сьгоднішні існуючі підходи до облікової оцінки природного екологічного капіталу обмежені технічними рамками а природний екологічний капітал досить функціональний.

Таблиця 2.1 - Характеристика облікової бази оцінки екологічних активів і зобов'язань

№	Бази оцінки	Економічна сутність
1	База: Ринкова вартість або ціна	Отримана розрахунково-оцінна або грошова сума, за яку відбувся б обмін чистого активу або чистого зобов'язання на дату балансу та оцінки між зацікавленим анонімним покупцем та зацікавленим продавцем в результаті такої планової угоди після проведення операційного маркетингу, при якій кожна сторона була обізнаною, досить ошадливою і без примусу
2	База: Ринкова орендна плата або винагорода	Отримана розрахунково-оцінна сума, по якій відбулася передача в оренду прав на нерухоме необоротне майно на дату угоди між зацікавленим орендодавцем і незалежним орендарем в комерційній угоді, укладеній на певних умовах оренди, після проведення стандартного належного маркетингу і при проведенні якої сторони були добре обізнані, ошадливі та діяли без примусу
3	База: Справедлива вартість або цінність	Отримана розрахунково-оцінна чиста вартість при передачі чистого активу або зобов'язання були обліково ідентифіковані, саме обізнаними і дуже зацікавленими сторонами, яка відображає повні відповідні інтереси даних сторін
4	База: Інвестиційна вартість або цінність	Отримана вартість чистого активу для конкретного чистого власника або потенційного чистого власника з урахуванням їх індивідуальних прямих інвестиційних та прямих управлінських (господарських) цілей
5	База: Синергетична вартість	Вартість формується в результаті формального поєднання двох або більше чистих активів або часток участі в капіталі, коли сукупна чиста величина вартості виявляється значно більше, ніж чиста сума їх вартостей, взятих окремо. Додана вартості понад доданою сукупної вартості саме відповідних часток участі в капіталі ще називається вартістю юридичного злиття
6	База: Ліквідаційна вартість або цінність	Умовна сума, яка планується бути виручена, коли чисті актив або група чистих активів діляться по частинах. У ліквідаційної чистій вартості слід враховувати звітні витрати на проведення передпродажної остаточної підготовки активів

Основні такі функції полягають у повному генеруванні різних оборотних ресурсів і наданні екологічною системних послуг звичайній людині [128].

«В існуючих інституційних умовах природні ресурси як у матеріальній, так і нематеріальній формі поки що не формують природного капіталу. Для включення природних ресурсів у баланс економічних активів території необхідним є їх оцінювання як природного капіталу, тобто джерела виникнення вартості в багаторічному циклі економічного відтворення» [7, с. 39]. «Найбільш поширений метод оцінювання природного капіталу в усьому світі – це його ринкова ціна (визначається множенням кількості використовуваного природного ресурсу на його ринкову ціну). Інші методи оцінювання природи включають метод базування витрат, метод розкритої переваги та метод заявлених переваг» [169].

Особливостям економічної та облікової оцінки природного екологічного капіталу на макрорівні присвячено основні наукові праці. Професором Пірожковим С. розкрито: «... змістовні ознаки і структуру організаційних, економічних та інституційних механізмів упровадження комплексної економічної оцінки природного багатства територій у процес забезпечення збалансованого природокористування та ефективного управління сталим розвитком держави» [45]. Хвесик А. визначив: «... фінансово-економічні важелі та інструменти механізму капіталізації природних ресурсів і перетворення їх на повноцінні активи на муніципальному рівні як Кількісна і якісна характеристика природних ресурсів та умов як чинників соціально-економічного піднесення регіону, що відображають суспільну цінність природних благ» [153]. Гофман К. визначив «...процес оцінювання природних ресурсів як систему централізовано встановлених нормативів ефективності їх експлуатації суспільством...» [30], а Дорогунцов С. «... як визначення грошового еквіваленту народногосподарської цінності природних благ, які отримуються при їх використанні» [43, с.7]. Сегеда І. пропонує визначати «...економічну оцінку природного капіталу як

грошовий вираз народногосподарського ефекту, який приносять природні ресурси при комплексному і раціональному використанні» [135].

Більшість вітчизняних науковців поділяють такий погляд, що вибір методу облікової оцінки природних екологічних ресурсів залежить від генеральної цілі та сфери облікової оцінки. Так, при економічному та вартісному оцінюванні елементів природного екологічного капіталу – як складової національного та стратегічного багатства, визначення максимальної ціни природного блага, оцінка завісім вилучених із сільськогосподарського обігу родючих земель, відновлення екологічного природного блага, визначення нормативної мінімальної грошової одиниці і т. ін. Відповідно можуть застосовуватися наступні економічні методи економічної оцінки природних екологічних ресурсів:

- витратний метод (базові витрати, необхідні для офіційного залучення природного ресурсу у господарський операційний обіг);
- результативний метод (величина остаточної економії суспільної та приватної праці (ефект) від використання природних екологічних ресурсів);
- змішаний метод (обліково-витратно-результативний);
- ринковий метод (співвідношення чистого попиту та пропозиції);
- загальної економічної та облікової цінності (співвідношення загального ефекту від використання природних економічних ресурсів та готовності суспільства та економіки платити за збереження даного природного ресурсу).

Дещо та принципово відрізняється від економічної облікової оцінки природних екологічних ресурсів їх облікова поточна оцінка. Відповідно Облікового нормативу 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах: «...облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами...» [114]. «...Облікова оцінка дозволяє розкривати інформації про вартість елементів природного капіталу у звітності...» [107, с. 123].

Основні необоротні засоби природоохоронного та екологічного призначення як правило мають велику вартість та є досить об'ємними, а їх повна доставка також доволі є ризиковим процесом, тому чинні підприємства аграрного бізнесу, крім витрат на просте транспортування, таку установку, монтаж, налагодження, в первісну вартість об'єкта можуть включати поточні витрати на страхування ризиків з такої доставки.

До первісної вартості активів можуть прямо включатися також інші витрати, які безпосередньо пов'язані з послідовним доведенням необоротних основних засобів екологічного призначення до стану, в якому вони заплановані та придатні для використання із діловою метою (виробництва органічної зеленої продукції, переробки остаточних відходів, очищення питної води тощо).

При внесенні необоротних основних засобів екологічного природоохоронного призначення у зареєстрований статутний капітал їх первісною обліковою вартістю визнають поточно погоджену засновниками підприємства аграрного бізнесу їх балансову справедливую вартість з урахуванням таких витрат, що передбачені при придбанні таких унікальних об'єктів за грошові кошти. При безоплатному та вільному отриманні необоротних основних засобів екологічного призначення їх первісною балансовою вартістю також вважається ринкова справедлива вартість.

Основні засоби екологічного призначення (ОЗЕП), як і інші об'єкти необоротних матеріальних активів, підлягають обліковій та податковій амортизації, в процесі нарахування якої, як правило виникає облікова оцінка за залишковою амортизаційною вартістю (різниця між первісною справедливою вартістю ОЗЕП та сумою їх накопиченої податковою амортизації за весь корисний термін експлуатації об'єкта), яка використовується нами також при розробці та обґрунтуванні планів відтворення ОЗЕП. При цьому облікова оцінка може здійснюватися також за найбільшою з двох оцінок: або чистою вартістю реалізації активу або теперішньою обліковою вартістю майбутніх

чистих грошових вигод від використання ОЗЕП, включаючи його остаточну ліквідаційну вартість.

Відповідно до норм Закону України № 1378-IV від 11 грудня 2003 Про оцінку земель, нормативна облікова грошова оцінка земельних ділянок є одним із самих найважливіших економічних та податкових регуляторів земельних відносин та часто застосовується для визначення фіскального розміру земельного податку, фіскального державного мита при міні, фіскального спадкуванні та даруванні необоротних земельних ділянок, орендної плати «...за земельні ділянки державної та комунальної власності, втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва, а також при розробці показників та механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель» [125].

«Окремим видом оцінки елементів природного капіталу є також експертна оцінка, яку отримують як середню величину оцінок групи експертів, кожний з яких застосовує свій метод» [64]. До експертної наукової групи мають залучатися незалежні особи, які є компетентними незалежними фахівцями як в природоохоронній екологічній діяльності, так і галузевій специфіці таких підприємств аграрного бізнесу.

Ринкова оцінка природного екологічного капіталу визначається виключно справедливою ціною екологічних необоротних активів, на яку прямо впливають ринкові фактори. «Проте сучасний механізм ціноутворення на ринках екологічних активів та природних ресурсів унеможливорює процес справедливого ціноутворення на природний капітал, оскільки здійснюється викривлення економічної цінності природних благ. У результаті створюється неадекватна оцінка дефіциту ресурсів, величин попиту та пропозиції на еко-товари та послуги, що вимушено, в свою чергу, унеможливорює процес ефективного оцінювання природних активів. На цей процес також впливає слабкий ріст галузі органічного виробництва в Україні, що дестабілізує розвиток активного ринку» [56].

В діючій обліково-звітній

системі сучасного підприємства аграрного бізнесу при фінансовому плануванні та публічному обліку необхідно застосовувати одні й ті самі об'єкти та одиниці економічного калькулювання, єдині методи облікового групування поточних витрат та їх розподілу, єдину облікову систему техніко-економічних нормативів прямих матеріальних, прямих трудових і грошових витрат за всією чинною номенклатурою екологічної продукції.

Таким чином, використання досить адекватних оцінок для різних елементів природного екологічного капіталу є основою для нормування збереження стійкості природничої екосистем та створює нові стабільні передумови для застосування запобіжних механізмів у сфері природокористування підприємств аграрного бізнесу .

2.2 Моделювання облікової політики та облікової інтерпретації операцій з формуванням природного капіталу

«Відповідно до положень Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів, які несуть особисту відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років» [118]. Всі суттєві рішення, що приймаються на підприємстві стосовно організації публічного обліку є досить важливими, оскільки усі управлінські рішення фіскальне-фінансового характеру приймаються на підставі показників, отриманих з інформаційної системи фінансового обліку. Тому система публічного обліку має бути чітко організованою таким чином, щоб забезпечити отримання достовірної та своєчасної інформації для усіх груп користувачів.

Принципове питання – чи існує прямий зв'язок між способом організації публічного обліку та фінансовими інтересами внутрішніх користувачів облікової інформації, а саме найманого керівників та власників? «Проведений аналіз свідчить, що в більшості випадків бухгалтерська інформація використовується внутрішніми користувачами в цілях управління ланцюгом додавання вартості. Тому керівники та власники, на жаль, часто більше зацікавлені в оптимізації оподаткування шляхом мінімізації або відстрочення податкових зобов'язань і не стосуються суб'єкта господарювання» [171].

За таких умов глобальні та принципові питання сталого економічного розвитку економіки та нагальної необхідності визначення фінансового внеску суб'єкта господарювання у досягнення ділової цілей сталого економічного розвитку екологічної сфери залишаються чомусь поза увагою керівного персоналу, а тому не знаходять свого повного відображення в організації публічного обліку.

Більше того, окремі облікові екологічні аспекти господарської операційної діяльності є досить теоретично складними з точки зору їх облікового спостереження, облікового оцінювання та облікової фіксації в первинних облікових документах. Тому, для цілей дипломного дослідження проведемо поточний аналіз базових видів та форм організації публічного обліку, які притаманні типовим суб'єктам аграрного бізнесу.

З позицій організації публічного обліку, зважаючи на важливі суттєві відмінності в обліковому та податковому відображенні як елементів природного екологічного капіталу так і інших об'єктів публічного обліку, доцільно підприємства аграрного бізнесу за своєю специфікою діяльності розділити на чотири окремі групи: сільське аграрне господарство, виробництво продуктів харчування, аграрна торгівля продуктами харчування, ресторанний аграрний бізнес.

Відомий науковець Бутинець Ф. визначає організацію фінансового обліку як «...науково обґрунтовану сукупність умов, при яких найбільш економне і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої фінансової звітності. На думку вченого, організація бухгалтерського обліку є основою функціонування інформаційної системи підприємства [19, с.54]. За наведеними підходом автора, саме оперативний збір, обробка і надійне зберігання облікової інформації є ключовими етапами організації публічного обліку, а здійснюватися можуть вони з застосуванням такого важливого елементу методу публічного обліку – документуванням.

Цілком слушно, на наш погляд точно зазначають Кундря-Висоцька О., Москаленко О. та Сулима О., що: «...задокументована господарська операція є рушієм в обліковому процесі» [80, с. 19]. Таким чином, чітку організацію публічного обліку природного екологічного капіталу необхідно розглядати з теоретичних позицій упорядкування всіх базових складових елементів облікової та податкової системи з формуванням набору відповідного документального забезпечення (рис. 2.2).

На думку Кулик В. та Любимова М. «...дієвість і ефективність організації бухгалтерського обліку залежить від взаємовідносин між людьми та результатами їх трудової діяльності; політики керівництва і методів, що використовуються для впливу на персонал; повноважень та функцій працівників підприємства на різних рівнях управління» [79].

Для налагодження прозорості та ефективної системи суцільного документування на першому етапі необхідно сформувати інтегровану аналітичну картку складових природного екологічного капіталу, які використовуються в господарській операційній діяльності підприємства аграрної

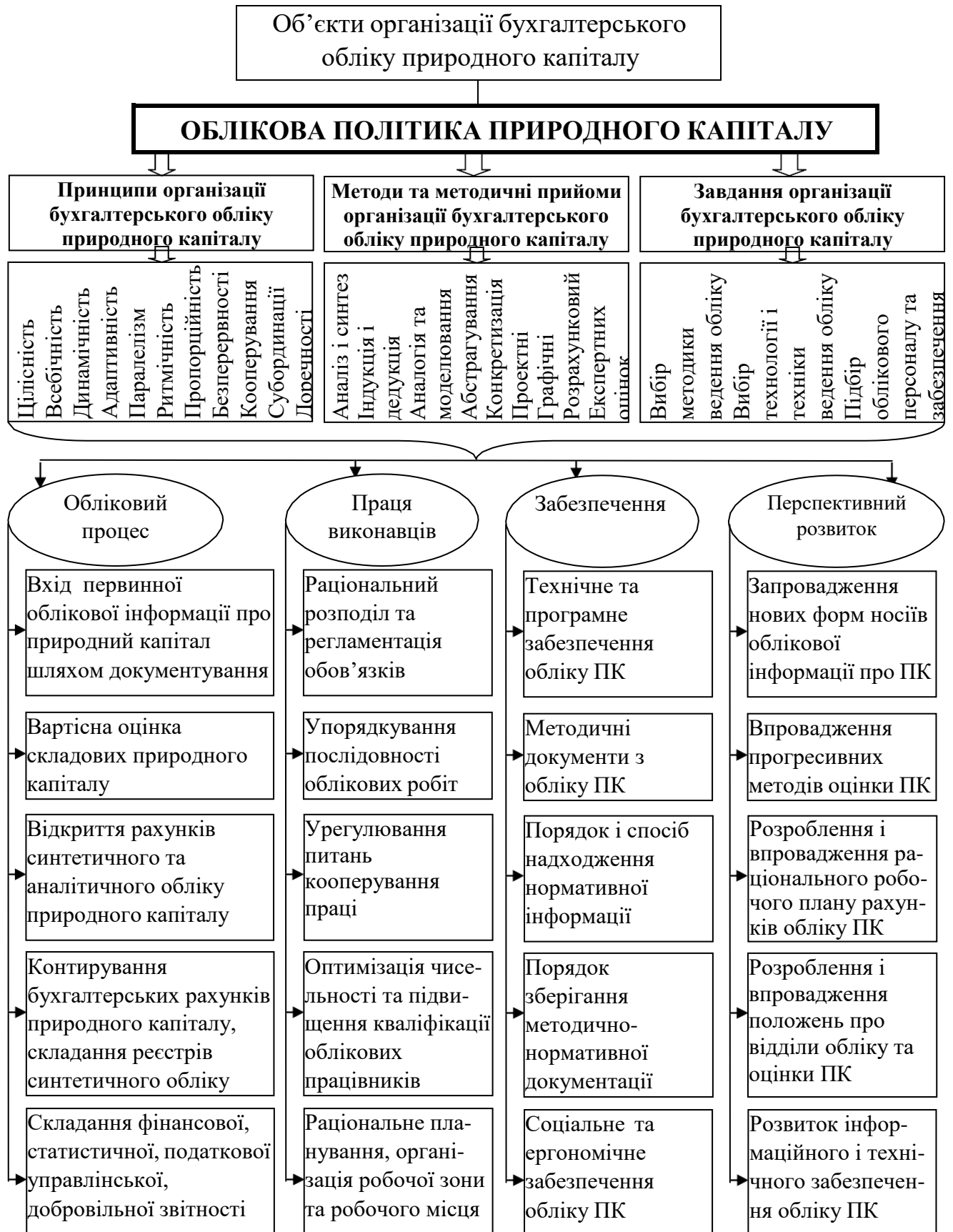


Рис. 2.1 - Модель типової організації обліку природного екологічного капіталу

Аналітичну картку, як основного документу аналітичного обліку, доцільно формувати, на нашу думку, за кожним окремим видом органічного основного виробництва, напрямом природоохоронних екологічних заходів, перспективними фінансового та екологічно-спрямованими господарськими операціями.

Перелік внутрішніх обов'язкових регламентів організації публічного обліку природного екологічного капіталу, які прийняті на підприємстві аграрного бізнесу є досить специфічним і напряму мають залежить від галузевої належності. В типовій системі внутрішніх регламентів організації публічного обліку природного екологічного капіталу слід саме виділяти чотири блоки типових документів, які нами згруповано у два формати: 1. Регламентация типової організації та аналітичного обліку охорони навколишнього бізнес середовища (Макет 1. Документи в типовій частині організації екологічної та облікової служби та Макет 2. Документи в типовій частині охорони та захисту атмосферного повітря); 2. Регламентация типової організації та аналітичного обліку природокористування (Макет 3. Документи у типовій сфері розумного водокористування та Макет 4. Документи у типовій сфері поводження з поворотними відходами) (рис. 2.3 та 2.4).

Слід врахувати, що аграрна індустрія відноситься до досить матеріалоемних галузей економіки, тому раціональне та економне використання сировини має досить важливе значення. Утилізація поворотних відходів основного виробництва поряд з комплексним використанням основної сировини є найважливішим чинником зниження матеріалоемності та відповідно повної собівартості виробленої продукції.

Серед типових наведених форм внутрішніх нормативних регламентів досить цікавою з точки зору обліку є типова базова форма електронного ведення аналітичного обліку фактичних відходів на підприємстві в модулі № 1 1-ВТМ - Облік поворотних відходів та пакувальних матеріалів і тари.

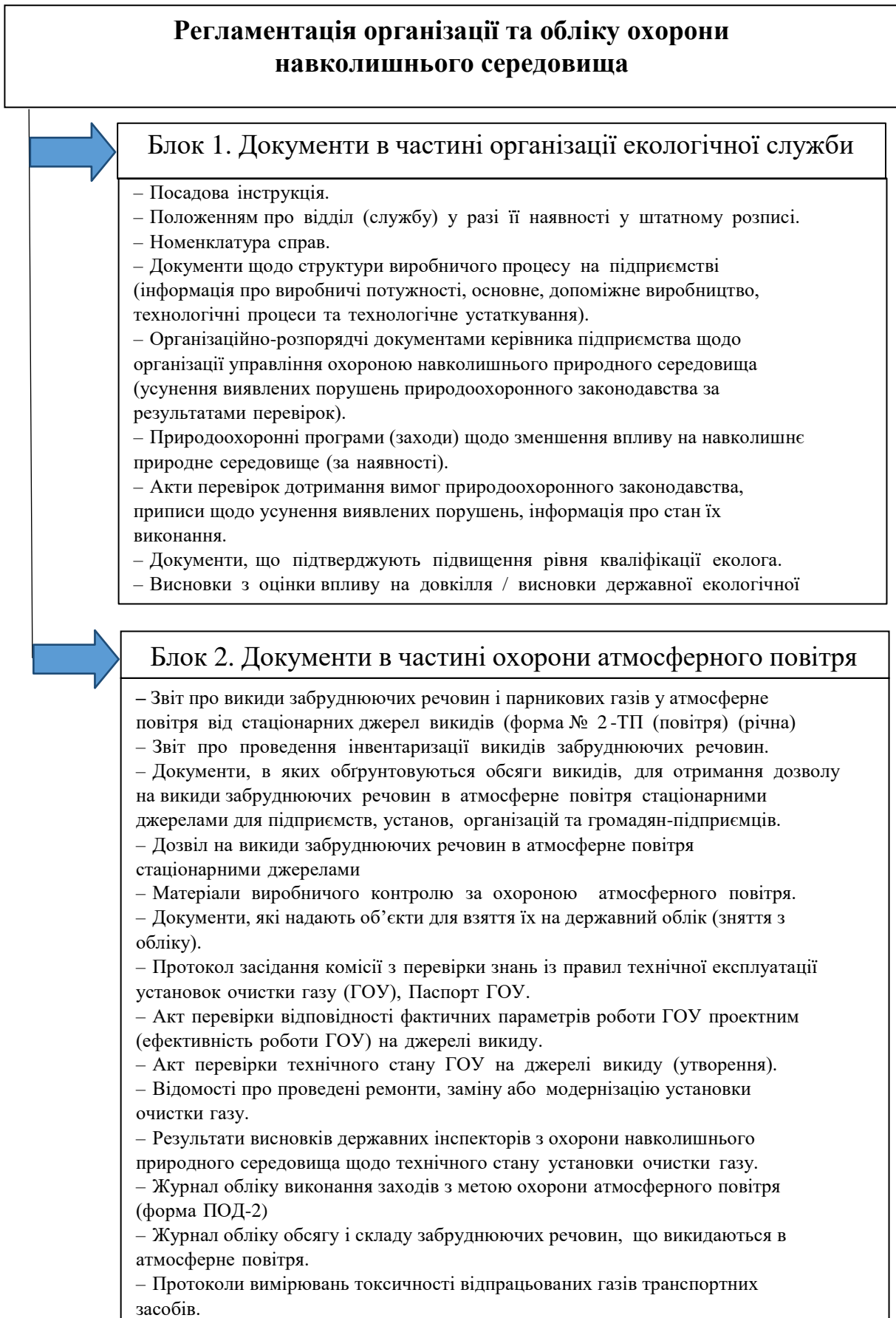


Рис. 2.3 - Облікова політика щодо організації та обліку збереження та охорони навколишнього середовища підприємств аграрного бізнесу

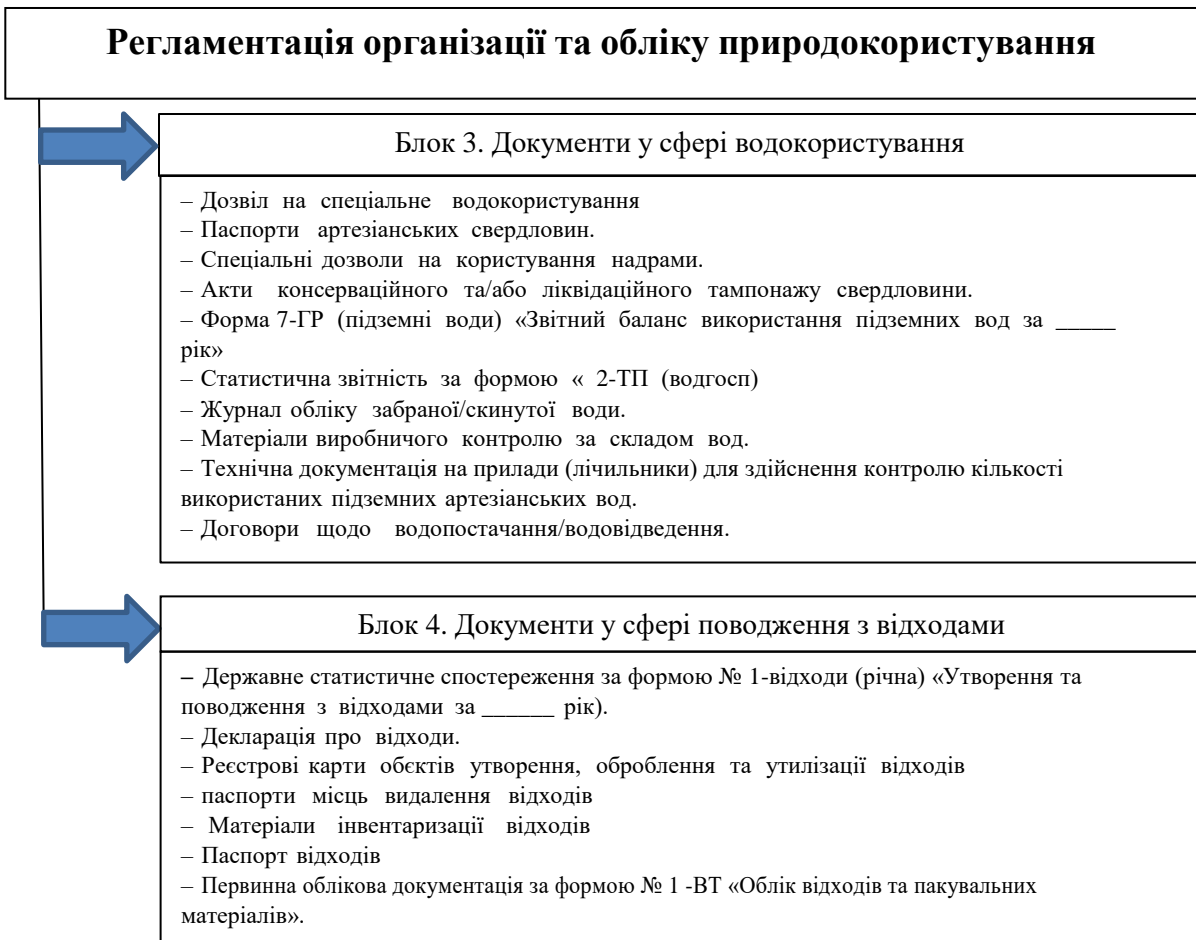


Рис. 2.4 – Специфічні нормативні регламенти аналітичного обліку природокористування підприємств аграрного бізнесу

Вимоги щодо аналітичного обліку поворотних відходів передбачені розділом 7 Закону України № 187/98-ВР від 5 березня 1998 року Про відходи [119] та типовою Інструкцією щодо заповнення галузевих типової форми первинної та аналітичної облікової документації № 2-ВТП - Облік поворотних відходів та пакувальних матеріалів і тари, затвердженої новим наказом МПУ № 342 від 7 липня 2008 року. [121]. Інформація, яка повністю наведена в типовий формі № 2-ВТП, може використовуватися для: «...ведення державного обліку і паспортизації відходів; складання адміністративних даних; проведення контролю, експертизи проектів та об'єктів; підготовки технічної документації, реєстраційних карток для реєстрів місць утворення, перероблення та видалення відходів; проведення інвентаризації відходів; затвердження лімітів і отримання дозволів на утворення і розміщення відходів; отримання ліцензій та дозволів» [121].

Крім того, для оперативного вирішення поточних питань поводження з дійсно неякісною та небезпечною аграрною продукцією; для ідентифікації і офіційної паспортизації потенційно небезпечних соціальних об'єктів і складання екологічних декларацій безпеки; для заповнення деклараційних документів для транскордонних транспортних перевезень відходів..

Для підприємств аграрного бізнесу в роботі запропоновано запровадити нову, удосконалену форму первинного обліку №3-ВТП «Облік поворотних відходів та органічних пакувальних матеріалів і тари», яку рекомендуємо також вести на електронних носіях в розрізі технологічних процесів, окремої операції або одиниці устаткування, де утворюються органічні відходи і використовується органічна упаковка. Дану форму обліку запропоновано суттєво розшири аналітичною інформацією про рівень утворення органічних відходів у відсотках до обсягів реалізованої аграрної продукції та суму основного корпоративного податку, що підлягає обов'язковій сплаті за навмисне утворення та виробничу утилізацію відходів підприємства аграрного бізнесу.

Крім того, в роботі пропонуємо в даній електронній формі інформацію про органічні відходи деталізувати за провідними структурними підрозділами підприємства та основними етнологічними процесами, визначаючи, при цьому, формально відповідальних за повне виконання плану оптимізації органічних відходів та операційних витрат на їх зниження утилізацію посадових осіб. Така аналітична інформація надає номінальному персоналу економічних служб велику можливість постійно спостерігати за відносними аналітичними показниками, що характеризують рівень утворення органічних відходів підприємством та пов'язані з цим додаткові виробничі витрати. У відповідності до статті 4 Порядку № 2034 від аграрних підприємств вимагається «...ведення первинного обліку відходів відповідно до типових форм первинної облікової документації (картки, журнали, анкети) з використанням технологічної, нормативно-технічної, планово-економічної, бухгалтерської та

іншої документації. Відомості, що підлягають відображенню в зазначених документах для первинного обліку відходів, обумовлюються системою показників, необхідних для подальшого заповнення форм державної статистичної звітності та ведення паспорта відходів» [120].

Первинному аналітичному обліку також підлягають усі види органічних відходів основного виробництва та споживання, що утворюються на окремих підприємстві аграрного бізнесу та також надходять зі сторони, а також аграрна сировина, аграрні матеріали, які стали цілком непридатними у процесі поточного зберігання, поточного перевезення чи з інших причин та не можуть також бути використані за своїм безпосередньо прямим призначенням, тобто самі перейшли в так званий стан остаточних відходів, за винятком: органічних поворотних відходів, які в своєму єдиному технологічному циклі також повертаються у виробничий основний процес, а також органічні відходів, кількість яких значно менше ніж наявні офіційні технічні можливості і економічна та фінансова доцільність фіксації їх утворення.

Перелік органічних відходів, що підлягають аналітичному первинному обліку, встановлюється за фінансовими результатами екологічної інвентаризації незалежних джерел утворення органічних відходів для кожного окремого структурного підрозділу підприємства. У процесі інвентаризаційного аналітичного обстеження визначають певні види діяльності, що також характерні для кожного окремого структурного підрозділу підприємства та супроводжуються великим утворенням органічних відходів, а також виявляють органічні речовини, органічні матеріали та вироби, що перейшли до фактичного стану «органічний відхід» при здійсненні цих видів операційної діяльності. Первинний аналітичний облік органічних відходів на підприємствах аграрного бізнесу доцільно організовувати за певною послідовністю, наведеною детально на рисунку 2.5.

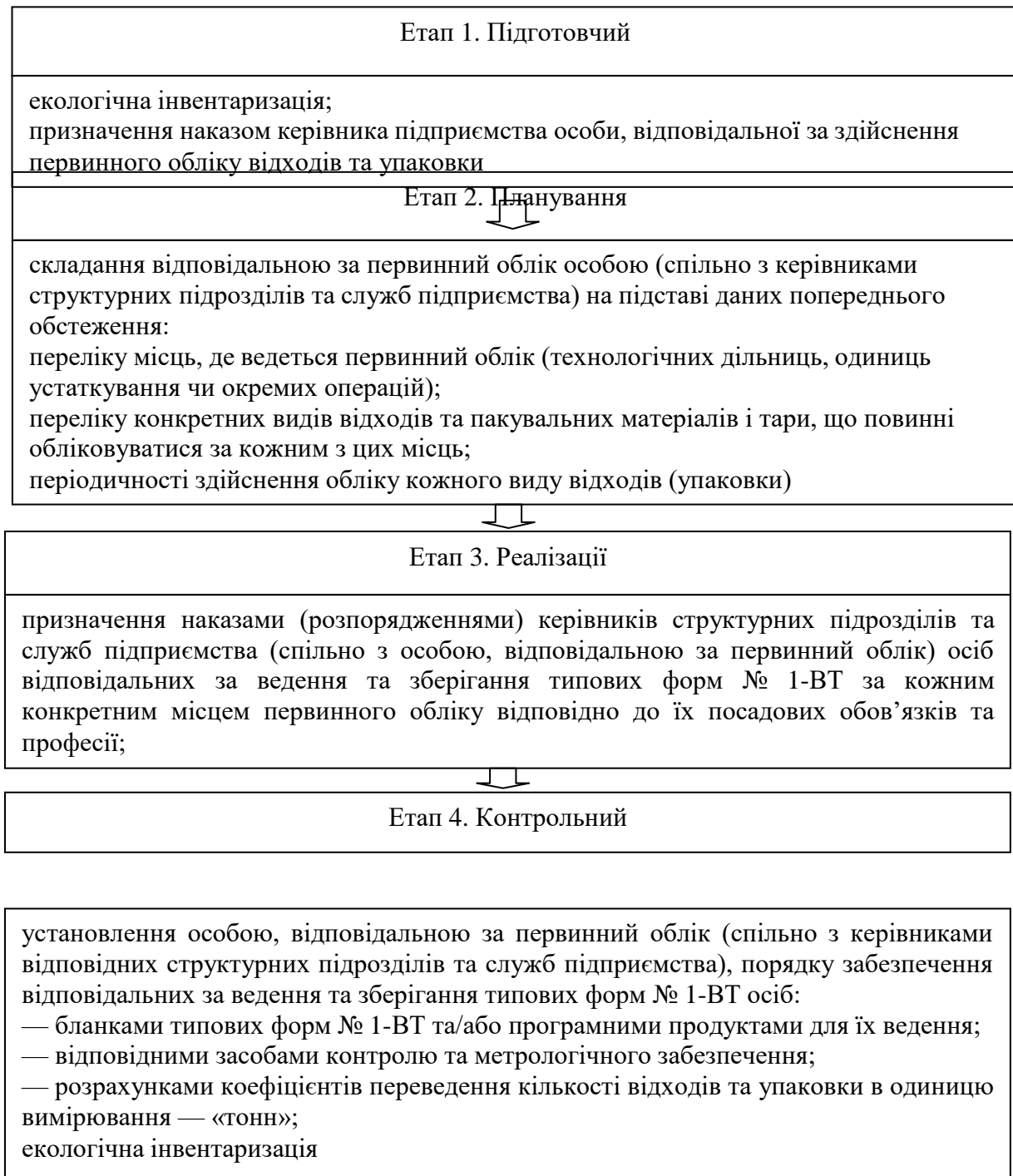


Рис. 2.5 - Послідовність аналітичного обліку органічних відходів на підприємствах аграрного бізнесу

3. Концептуальний профіль звітності про природний капітал в системі адміністрування екологічної безпеки бізнесу

3.1 Звітність про природний капітал: концептуальні пріоритети та базові постулати

Проведений докладний аналіз розкриття аналітичної інформації про складові природного екологічного капіталу у формі обов'язковій та публічній звітності показав, що в діючій фінансово-звітній роботі не вироблено узгоджених науково-методичних підходів щодо її облікового висвітлення. Цілком доречно з цього питання зазначає Майданевич П., що саме не зважаючи на те, що реальні зусилля у сфері екологічного та глобального обліку та публічної звітності були зроблені саме міжнародним бухгалтерським стандартами.

На думку Костюк У. і Негрич І. для справжнього реформування системи публічного обліку в напрямку його екологізації ними наведено чіткі пропозиції з відображення в публічній звітності необоротних матеріальних активів природоохоронного призначення. [72].

Сироїд Н. зазначає, що в « Ф № 1 - Звіт про фінансовий стан має наводитися інформація про необоротні активи природоохоронного призначення, запаси екологічно якісної сировини, матеріалів, товарів, екологічні зобов'язання, стан розрахунків за екологічними податками і зборами, екологічні капітальні вкладення, інвестиції в екологічне виробництво; в Ф № 2-Звіт про сукупний дохід екологічні доходи і витрати на екологічну якість, прибутки та збитки від екологічної діяльності підприємства; в Ф № 5 - Примітки до річної фінансової звітності розкривається деталізована інформація про витрати на поліпшення земель, про права за користування природними ресурсами» [137].

О. Г. Сокіл пропонує «...формувані баланс сталого розвитку підприємства, який є конститутивним документом 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. Звіт про фінансові результати сталого розвитку підприємства на думку вченої є джерелом інформації не тільки про результати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності, але й екологічної та соціальної...» [141]. Проте ні поточні форми запропонованих документів, ні методику офіційного формування запропонованих публічних фінансових звітів автор не наводить.

З метою повного забезпечення користувачів фінансово точною та актуальною інформацією про екологічну та операційну діяльність Колк А. пропонує до публічної звітності підприємства включати самостійний окремий екологічний розділ з фінансовим обґрунтуванням впливу виробничої операційної діяльності на стан навколишнього екологічного середовища та руху коштів операційного природоохоронного призначення. Вчений зазначає, що виділення провідної екологічної складової у публічній фінансовій звітності підприємства, на думку автора, забезпечить підготовку екологічного публічного звіту і дозволить об'єктивно визначити екологічну вразливість аграрного підприємства, реальний рівень його формальної екологізації, екологічні реальні ризики тощо. Такі показники мають визначатися з урахуванням екологічної складової активів і пасивів підприємства. «Під екологічними активами у цьому сенсі автор пропонує розуміти майно і майнові права підприємства, які стосуються природоохоронної діяльності та забезпечення його екологічної безпеки, а під екологічними пасивами – зобов'язання підприємства, що виникають у результаті порушення екологічних стандартів, нанесення екологічної шкоди та перевищення екологічних нормативів» [183].

Складання публічної звітності передбачає певне дотримання підприємствами аграрного бізнесу чітких вимог щодо правильного порядку її заповнення, проте нові умови глобального господарювання, формулювання пріоритетних завдань визначення екологічного внеску корпоративного сектору в досягненні ідей сталого розвитку, вимагає розширення переліку статей фінансової звітності, які затверджені нормативними актами.

При цьому для подання контролюючим органам доповнених статей публічної фінансової звітності не потрібно, але запропоновані аналітичні зміни матимуть вагомий вплив для прийняття екологічних управлінських рішень при формуванні на підприємстві програм з метою внутрішнього використання. В активі статей балансу підприємств аграрного бізнесу пропонуємо врахувати наступні зміни наведені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Трансформація Звіт про фінансовий стан природоохоронного призначення

Актив екологічного балансу	Код рядка	На початок звітного кварталу	На кінець звітного кварталу
1	2	3	4
I. Необоротні екологічні матеріальні активи	1000.1.		
1. Нематеріальні необоротні активи			
1.1.первісна вартість	1001.1		
1.2. накопичена амортизація	1002.1		
2. Нематеріальні активи природоохоронного призначення	1003.1.1		
2.1.первісна вартість	1003.2.1		
2.2 накопичена амортизація	1003.3.1		
3. Незавершені капітальні інвестиції	1005.1		
3.1. Незавершені капітальні та фінансові інвестиції природоохоронногопризначення	100.16		
4.Основні засоби	1010.1		
4.1.первісна вартість	1011.1		
4.2 знос	1012.1		
5. Основні засоби природоохоронного призначення	1013.1.		
5.1 первісна вартість	1013.2.		
5.2 знос	1013.3.		
...
...			
Усього разом за розділом I	1095. 1		

Кінець таблиці 2.1

1	2	3	4
II. Оборотні екологічні активи			
6. Запаси	1100.1		
6.1. Виробничі запаси, які використовуються в органічному виробництві	1101.1		
6.2. Виробничі запаси, які використовуються в природоохоронній діяльності	1102.1		
7. Органічна готова продукція	1103.1		
8. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125.1		
8.1. Дебіторська заборгованість за операціями з природними активами	1126.1		
.....
9. Витрати майбутніх періодів	1170.1		
9.1. Витрати майбутніх періодів природоохоронного спрямування	1171.1		
10. Інші оборотні активи	1190.1		
10.1 Усього за розділом II	1195.1		
.....
Баланс екологічних активів	1300.1		

Розглянемо принципову схему перенесення кінцевих залишків за рахунками обліку природного екологічного капіталу на початок кварталу та кінець звітної кварталу, які є початковим вихідними даними для складання балансу. У статті Нематеріальні активи екологічного природоохоронного призначення відображається вартість певних об'єктів, які точно віднесені до складу екологічних нематеріальних активів природоохоронного призначення, а саме їх остаточну залишкову вартість, яка визначається: Рядок 1003.1.1 = Рядок 1003.2.1 – Рядок 1003.3..1 В рядку 1003.2 . 1 наводиться отрочна вартість придбання чи повна собівартість розробки уведених в експлуатацію екологічних нематеріальних активів природоохоронного призначення, а саме суми дебетових залишків чи сальдо субрахунків другого аналітичного порядку: 121.1.1, 121.2.1, 121.3.1, 121.4.1, 121.5.1, 121.6.1 та 121.7.1. Рядок 1003.3.1 відображає суму накопиченої амортизації нематеріальних активів

природоохоронного екологічного призначення, зокрема на їх самостійне будівництво, капітальну реконструкцію, капітальну модернізацію (чи інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів природоохоронного та екологічного призначення, капітального виготовлення, створення, капітального вирощування, капітального придбання об'єктів основних матеріальних засобів природоохоронного нелогічного призначення, нематеріальних екологічних активів природоохоронного екологічного призначення, довгострокових та біологічних активів органічного рослинництва та тваринництва тощо. Обсяг незавершених капітальних інвестицій природоохоронного та екологічного призначення наводиться в сумі залишків субрахунків другого порядку: 151.1.1, 151.2.1 – капітальне та довгострокове будівництво природоохоронних екологічних об'єктів та природоохоронних екологічних будівель і споруд; 151.1, 151.2, 152.1, 152.2, 152.3, 152.4 – придбання екологічних основних засобів природоохоронного та екологічного призначення за їх видами.

У статті Основні екологічні засоби природоохоронного призначення відображається справедлива вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу екологічних об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які формально віднесені до складу необоротних основних засобів природоохоронного та екологічного призначення, а саме їх залишкову вартість, яка визначається: Рядок 1013.1.1 = Рядок 1013.2.1 – Рядок 1013.3.1. В рядку 1013.2.1 наводиться справедливу балансову первісну чи переоцінену вартість необоротних основних засобів природоохоронного та екологічного призначення, а саме суми дебетових залишків субрахунків другого порядку: 101.1.1, 101.2.1, 102.1.1, 102.2.1, 104.1.1, 104.2.1, 104.3.1, 104.4.1, 107.1.1, 107.2.1, 108.1.1 та 108.21.. Рядок 1013.1.13. відображає загальну суму зносу основних необоротних засобів екологічного призначення, яка відображається на залишку Кт 131.1.1.

У рядку 1101.1 відображають загальну балансову вартість активів, які визнаються оборотними виробничими запасами та використовуються в органічному аграрному виробництві підприємств аграрного бізнесу в сумі дебетового залишку субрахунків другого порядку: 201.1.1, 201.2.1, 201.3.1, 231.1.1, 231.1.2, 231.3.1, 231.4.1, 231.5.1. Для здійснення природоохоронних екологічних заходів підприємства аграрного бізнесу можуть також використовувати оборотні виробничі запаси, у вигляді необмежених запасів палива, природної енергії, поточних біологічних активів органічного рослинництва та тваринництва, що мають наводитися у таких рядках 1102.1 в сумі залишку субрахунків другого порядку: 203.1.1, 203.2.1, 211.1.1 та 212.1.1. В статті 1103.1 наводиться також органічна готова продукція, яка утримується підприємством для подальшого продажу за умов звичайної господарської операційної діяльності підприємства аграрного бізнесу в сумі дебетового залишку субрахунків другого порядку: 261.1.1, 261.2.1, 261.3.1, 261.4.1, 261.5.1.

У статті 1126.1 «Дебіторська заборгованість за основними операціями з природними та екологічними активами» чітко відображається поточна заборгованість покупців та замовників за надані їм органічні та природні активи в сумі залишку субрахунків третього та другого порядку: 377.1.1 та 378.1.1. У рядку 1171.1 відображають поточні витрати природоохоронного та екологічного спрямування, що мали саме місце протягом звітного поточного або попередніх звітних періодів, але також належать до наступних поточних звітних періодів та відповідно наводяться в сумі залишку субрахунків такого порядку: 391.1.1, 391.2.1, 391.3.1, 391.4.1 та 391.5.1.

Інформація про власні джерела формування природного екологічного капіталу розкривається в пасиві форми № 1 Звіт про фінансовий стан. В пасиві екологічного балансу підприємств аграрного бізнесу в частині джерел формування природного екологічного капіталу пропонуємо ввести зміни .

У рядку 1406.1 «Природний екологічний капітал у дооцінках» підприємства аграрного бізнесу наводять чисту суму дооцінки необоротних матеріальних активів природоохоронного призначення та прав повного користування природними екологічними ресурсами, сума переноситься з кредитового залишку субрахунків 411.0 другого порядку 411.1.1 та 412.1.1. В рядку 1411.1 «Додатковий природний екологічний капітал» наводиться облікова інформація про вартість та розмір безкоштовно отриманих необоротних матеріальних активів природоохоронного призначення, зокрема, основних необоротних засобів природоохоронного призначення та прав користування природними екологічними ресурсами, яка переноситься з кредитового залишку субрахунків третього порядку 424.1.1 та 424.2.1.

У статті 1431.1 «Вилучений природний екологічний капітал» підприємства аграрного бізнесу також відображають фактичну поточну собівартість об'єктів природного капіталу, а саме необоротні основні засоби природоохоронного призначення та прав користування природними екологічними ресурсами викуплених самим підприємством у його учасників. Сума за цією аналітичною статтею наводиться в дужках та підлягає вирахуванню у процесі визначення підсумку власного еколог капіталу, переноситься з кредитового залишку субрахунків другого порядку 453.1 та 453.2.1.

В рядку 1516.1 «Інші довгострокові екологічні зобов'язання, пов'язані з природоохоронною екологічною діяльністю» наводиться аналітична інформація про довгострокову екологічну заборгованість аграрного підприємства, пов'язану з екологічними зобов'язаннями підприємства аграрного бізнесу з фінансової оренди необоротних основних засобів природоохоронного призначення, оренди цілісних необоротного майнових комплексів природоохоронного та екологічного призначення

На дату складання екологічного Балансу може бути аналітична визначений тільки шляхом попередніх аналітичних оцінок. В цей рядок переноситься сума з кредитового залишку субрахунків третього порядку: 474.1.1, 477.1.1, 478.1.1, 479.1.1, 479.2.1 та 479.3.1

В показнику 1527.1 «Цільове та планове фінансування природоохоронних та екологічних заходів» наводиться залишок вільних коштів цільового фінансування та цільових екологічного надходжень, які отримані з бюджету та з інших залучених джерел на фінансування природоохоронних та екологічних заходів, переноситься з кредитового залишку субрахунків другого порядку: 482.1.1, 482.2.1, 483.1.1, 484.1.1, 484.2.1 та 484.3.1.

В третьому розділі екологічного балансу III. Поточні екологічні зобов'язання і забезпечення, пропонуємо також наводити інформацію в наступних показниках: 1616.1 «Поточна кредиторська екологічна заборгованість за природні ресурси» (сума з кредитового залишку субрахунків третього порядку: 631.2.1 та 632.2.1); 1617.1 «Поточна кредиторська та екологічна заборгованість за об'єкти природоохоронного призначення (сума з кредитового залишку субрахунків третього порядку: 631.1.1 та 632.1.1); 1622.1 «Поточна кредиторська екологічна заборгованість за розрахунками з місцевого бюджетом, у тому числі з поточного екологічного податку та зборів» на сума з кредитового залишку субрахунків третього порядку: 641.1.1, 642.1.1 та 642.2.1); 1626.1 Поточна кредиторська та екологічна заборгованість за розрахунками зі страхування майна природоохоронного та екологічного призначення та природних ресурсі » на сума з кредитового залишку субрахунків третього порядку: 655.1.1 та 655.2.1; 1666.1 Доходи майбутніх та звітних періодів природоохоронного та екологічного характеру» (сума з кредитового залишку субрахунків третього порядку: 691.1.1, 691.2.1, 691.3.1 та 691.4.1).

Таблиця 3.2 – Макет форми 2 екологічний Звіт про фінансові результати у складі алгоритму фінансового результату екологічних операцій, пов'язаних з природоохоронною діяльністю

І. Фінансові екологічні результати

Стаття екологічного звіту	Код рядка	За звітний кварт квартал	За аналогічний період попереднього кварталу
1	2	3	4
1. Чистий екологічний дохід від реалізації екологічної продукції (товарів, робіт, послуг)	2000.1		
<i>1.1. Чистий екологічний дохід від реалізації органічної продукції</i>	<i>200.21</i>		
2. Собівартість реалізованої екологічної продукції (товарів, робіт, послуг)	2050.2	()	()
<i>2.1 Собівартість реалізованої екологічної органічної продукції</i>	<i>2051.1</i>		
3. Валовий:			
3.1 екологічний прибуток	2090.1		
<i>3.2 екологічний прибуток від реалізованої органічної продукції</i>	<i>2091.1</i>		
3.3. екологічний збиток	2095.1	()	()
<i>3.4. екологічний збиток від реалізованої органічної продукції</i>	<i>2096.1</i>		
...
..			

В показнику 2001.1 - Чистий екологічний дохід від реалізації органічної продукції підприємства аграрного бізнесу, основним видом діяльності яких є чисте аграрне виробництво, відображають екологічний дохід від реалізації органічної продукції, за вирахуванням наданих торговельних знижок, вартості чомусь повернутих раніше проданих а к т и в і в , доходів, що за письмовими договорами належать комітентам та посередникам та податків і зборів.

Наступною обов'язковою формою екологічною фінансової звітності, яку мають щорічно формувати підприємства аграрного бізнесу, які звичайно належать до великих та середніх є екологічний Звіт про управління, в якому також має наводитися нефінансова та екологічна інформація, яка стосується навколишнього екологічного середовища.

«На сьогодні в Україні форма звіту про управління є довільною, і як цілком слушно зазначають фахівці компанії Top Lead, ризиковими моментами діяльності, на яку можуть звернути регулятори, є саме політика щодо довкілля» [57].

Екологічні та облікові аспекти в добровільному звіті про управління розкрито в наступних аспектах, зокрема, це насамперед, раціональне використання води, управління зворотними та органічними відходами, парникові гази та споживання природної енергії. Проте жодних реальних конкретних заходів, які здійснюються на цьому підприємстві з метою зниження або уникнення шкідливого впливу на довкілля, на екологію та використання складових природного екологічного капіталу в звітах не висвітлено, що ускладнює явне сприйняття інформації та не дозволяє усім користувачам визначити екологічні ризики аграрного виробництва.

Аналіз практичної та екологічної діяльності підприємств аграрного бізнесу та запитів ектопічних стейкхолдерів стосовно екологічної інформації, враховуючи нові вимоги типових Методичних рекомендацій зі складання публічного звіту про управління в роботі пропонуємо в публічний звіт про управління підприємствам аграрного бізнесу також розкривати інформацію про природний та екологічний капітал за формою, наведеною в таблиці 3.3.

Як вже нами зазначалося, популяризації ролі природного та екологічного капіталу у розвитку національної економіки сприятиме системна підготовка підприємствами аграрного бізнесу публічної інтегрованої звітності про внесок кожної компанії у досягнення цілей сталого екологічного розвитку.

Таблиця 3.5 - Макет форми публічного звіту про управління у форматі розкриття інформації занапрямом: екологічні аспекти

№ з/п	Розділ звіту	Підрозділ звіту	Інформація, яка має розкриватися
1	2	3	4
1	Раціональне використання фанівводи	Споживання органічної води	<ul style="list-style-type: none"> - наявність дозволів на еколог не водовикористання; - обсяги води, що була використана на підприємстві аграрного бізнесу за цей період за її видами; - напрями використання чистої води (наприклад виробництво аграрної органічної продукції, санітарно-гігієнічні та питні нормативні потреби, тощо); - перелік технічних засобів, які використовуються для обліку питної води (наприклад реєстраційні журнали, водовимірювальні пристрої); - наявність і перелік лімітів питної води за її джерелами
		Ефективність споживання органічної води	<ul style="list-style-type: none"> - обсяги технічних скидів стічних чистих вод підприємств аграрного бізнесу; - використання природоохоронного та екологічного обладнання зочищення промислових стоків та відсотків ; - обсяги переробленої нової та очищеної води; - показники високої якості стічних вод
		Заходи спрямовані на раціональне та економічне використання води	<ul style="list-style-type: none"> - зниження реальних обсягів споживання води; - здійснені реальні заходи з раціонального та нового та стійкого використання чистих водних ресурсів без забруднення; - наявність нового обладнання з очищення води; - система аналітичного моніторингу раціонального використання та економії водних і земельних ресурсів; - інформація про проведені нових фізико-хімічні, бактеріологічні та нових радіаційні лабораторні аналізи якості води на чітку відповідність встановленим санітарним та новим нормам, а також контроль таких вод, які скидаються у нав'язні об'єкти після використання
2	Управління відходами	Утворення органічних відходів	<ul style="list-style-type: none"> - наявність чинних дозволів на утворення відходів; - наявність чинних виробничих інструкцій щодо постійної роботи з відходами; - наявність зареєстрованих наказів про призначення формальних працівників, відповідальних за аналітичний облік та поводження з органічними відходами; - інформація про чинні лабораторні дослідження земельних та інших ділянок на яких зберігаються відходи;
		Утилізація органічних відходів	<ul style="list-style-type: none"> - напрями прямої утилізації відходів за їх видами; - наявність відповідної законної дозвільної документації та екологічного обладнання для утилізації органічних відходів на власних об'єктах; - інформація щодо тих, яким передаються відходи на утилізацію та/або видалення

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4
		Заходи спрямовані на ефективне використання парникових газів	<ul style="list-style-type: none"> - впровадження нових технологій, які забезпечать комплексне використання органічних відходів; - встановлення нормативних та лімітованих обсягів утворення різних нових видів відходів; - напрями вторинного та іншого використання відходів; - заходи, спрямовані на поточне навчання персоналу, який виконує свою роботи з утилізації відходів
3	Викиди парникових газів у повітря та воду (ВПГП)	Утворення парникових газів та забруднень	<ul style="list-style-type: none"> - наявність чинних дозволів на викиди отриманими в МПУ; - нові джерела, повні обсяги та номінальна структура викидів забруднюючих речовин та парникових газів в повітря; - інформація про збільшення чи зменшення обсягів викидів парникових газів в звітному періоді; - інформація щодо повного функціонування системи обліку ВПГ
		Заходи, що спрямовані на зменшення обсягів ВПГ	<ul style="list-style-type: none"> - повна інформація про регулярне проведені інвентаризації стаціонарних джерел ВП ВПГ; - ВАП інформація щодо ДЖК оптимізації технологічних режимів існуючого виробничого обладнання; - ремонтно-ізоляційні роботи РРП обладнання, яке є джерелом ВПГ; - впровадження систем АПР моніторингу, звітності за старими аратами та верифікації ВПГ
4	Споживання енергії та води	Аналіз споживання енергії	<ul style="list-style-type: none"> - структура споживання енергії за видами та напрямами виробництва; - динаміка споживання енергії за періодами; - аналіз ефективності споживання енергоносіїв
		Заходи спрямовані на законне природне енергозбереження	<ul style="list-style-type: none"> - інформація про проведені енергоаудити та енергоменеджменту та енергомаркетингу; - опис перспективних та стратегічних напрямків енергозбереження; - механізм економіко-організаційного стимулювання та планування енергозбереження;

Кінець таблиці 3.5

1	2	3	4
		Екологічні цілі в аналізі	<ul style="list-style-type: none"> - типовий опис стратегічних цілей та завдань підприємства аграрного бізнесу, зокрема: удосконалення поточної системи екологічного менеджменту, зменшення рівня та якості споживання води, зменшення планових обсягів утворення відходів, енергозбереження; - типовий опис процедури здійснення незалежного екологічного аудиту постачальників; - типовий опис напрямів впровадження системи ресурсозберігаючого та природоохоронного обладнання
		Екологічні дії в аналізі	<ul style="list-style-type: none"> - типовий опис програм для реалізації поставлених та реалізованих в програмах завдань з охорони навколишнього середовища (наприклад нормативний опис типової програми підвищення системи енергоефективності, типової програми поводження з відходами тощо); - типовий опис природоохоронної роботи щодо озеленення, екологічної інвентаризація та паспортизація чинників негативного прямого впливу на довкілля, аналіз стану та рівня екологічної безпеки виробничої діяльності; - організаційне забезпечення прямого екологічного управління; - фінансове та інформаційне забезпечення реалізації заходів з охорони довкілля

На часі за результатами проведеного дослідження не існує форм такої публічної звітності та переліку показників. Тому пропонуємо використовувати типовий набір показників, які дозволять чітко охарактеризувати її екологічну складову за напрямками вкладення водних ресурсів, споживання природної енергії, управління органічними відходами.

В роботі представлено типову методіку визначення аналітичного показника, аналітичну одиницю його виміру, а також досліджено відповідність концептуальних та метаданих щодо екологічного показника екологічної сфери показника точкового індикатора в рамках конкретної цілі сталого екологічного розвитку.

Підготовка аграрним бізнесом добровільних звітів за наведеними показниками дозволить за даними екологічної сфери включити підприємство у підрахунок міжнародного індикатора Кількість зелених підприємств, які публікують зелені звіти із сталого розвитку, що наблизить нас до досягнення високих показників сталого та збалансованого розвитку.

3.2 Впровадження цифрової компоненти у систему публічної фінансової звітності про природний капітал

Людство створило постіндустріальну цивілізацію упер величезних розмірів, що веде до явного виснаження природних ресурсів. Сьогодні екологічне та аграрне становище у світі набуває, на нашу думку, надзвичайно гострого характеру. Тому, на нашу думку, на порядок денний явно стало питання про біологічну рівновагу природи, про екологічно набутий сталий розвиток виробництва в економіці, про гармонію гарних взаємовідносин людини і природи, про шляхи порятунку життя на Землі. «Розгортання постіндустріального суспільства та екологоцентрична переорієнтація світоглядних основ розвитку сучасної цивілізації детермінували істотні зрушення у вимогах всіх груп користувачів до економічної інформації, що на мікрорівні формується інформаційними системами бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання» [83, с. 9].

«Цифрові технології необхідні для зростання ефективності української промисловості, а в секторі аграрного бізнесу вони стають основою продуктових та виробничих стратегій. Їх перетворююча сила змінює традиційні моделі бізнесу, виробничі ланцюжки та обумовлює появу нових продуктів та інновацій. Діджиталізація для України носить позитивний соціальний характер, адже зосереджена на поліпшенні якості інфраструктури соціального забезпечення, якості соціальних послуг, організації прозорості та адресності соціальної допомоги, та скорочення витрат» [73].

«Епоха комп'ютерного обліку розпочалася з появою перших комп'ютерів, зокрема, з ІВМ 702, який став доступним для використання в бухгалтерському обліку в 1953 році» [167]. «За тих часів комп'ютерній обробці підлягали лише жорстко структуровані та алгоритмізовані рішення фінансового характеру, наприклад, розрахунок заробітної плати» [18].

«Процеси автоматизації активно впроваджуються як у сферу розподілу продовольчих товарів, так і безпосередньо у їх виробництво. Варто зазначити, що спостерігається зростання пропозиції таких інноваційних технологій, які є доступними не лише для великих агрохолдингів, а й для малих і середніх підприємств аграрного бізнесу» [139, с. 16].

«При цьому процес діджиталізації не обмежується лише переносом інформаційних потоків та сховищ даних в цифровий формат. Інформаційно-комунікаційні технології оцифровують спочатку окремі бізнес-процеси в бізнес-організаціях, а поступово формують віртуальну (цифрову) бізнес-модель, переносяться бізнес в світ діджиталу» [85].

Сучасна інформаційна система публічного обліку (ІСПО) – це комп'ютерний та мережевий метод публічного обстеження у поєднанні з ресурсами та потужностями інформаційних технологій.

«Інформаційні програмні комплекси стали основною складовою системи ведення облікового процесу на підприємстві без яких неможливо уявити сучасну бухгалтерію. Інформаційно-програмне забезпечення таке ж важливе для бухгалтерського обліку підприємства як організація облікового процесу, наявність висококваліфікованих працівників, система документообігу» [113, с. 291].

ІСПО цілком відповідає за надійний збір, тривале зберігання та обробку обліково-економічних даних, які щорічно використовуються для прийняття регулярних внутрішніх стратегічних управлінських рішень, включаючи нефінансові та екологічні операції, що безпосередньо впливають на обробку та аналіз фінансових операцій. З метою повного охоплення системою плавного обліку всієї інформації на основі мережевих транзакцій організації необхідно чітко пов'язати ресурси один з одним для електронного введення інформації, надіслати мережеву інформацію правильному адресату для мережевої обробки і, нарешті, стороні, яка чітко вимагає оброблених даних електронних для прийняття управлінських рішень, формування публічної звітності або економічного контролю (включаючи

аудит). «Зазвичай ІСБО складається з трьох основних підсистем: (1) Система обробки транзакцій (TPS – Transaction Processing System), яка підтримує щоденні бізнес-операції; (2) Загальна система бухгалтерського обліку та система фінансової звітності (GLS – General Ledger System (FRS – Financial Reporting System) та (3) Система управлінської звітності (MRS – Management Reporting System)» [168, p. 537].

Система обробки електронних транзакцій відповідає за підтримку регулярних бізнес-транзакцій, які можна згрупувати у наступні цикли: етап доходу, витратний етап та трансформаційний етап. Другий момент – загальну систему публічного обліку та систему публічної фінансової звітності, на нашу думку, необхідно розглядати як тісно пов'язані та поєднані між собою операційні системи, перша присвячена аналітичному узагальненню операцій електронному транзакційного циклу, а друга – їх обліковому вимірюванню та розкриттю у публічній звітності про стан та рух фінансових ресурсів, як правило у формі публічної або податкової річної звітності, що складається здебільшого для усіх користувачів.

«Дослідження літературних джерел доводить, що сучасна економічна наука відходить від цього усталеного погляду використовуючи більш модульний підхід та розглядаючи ІСБО як домен, де нові технології, такі як системи (Business Intelligence BI) або збалансована система показників (BSC), відіграють все більш важливу роль» [177].

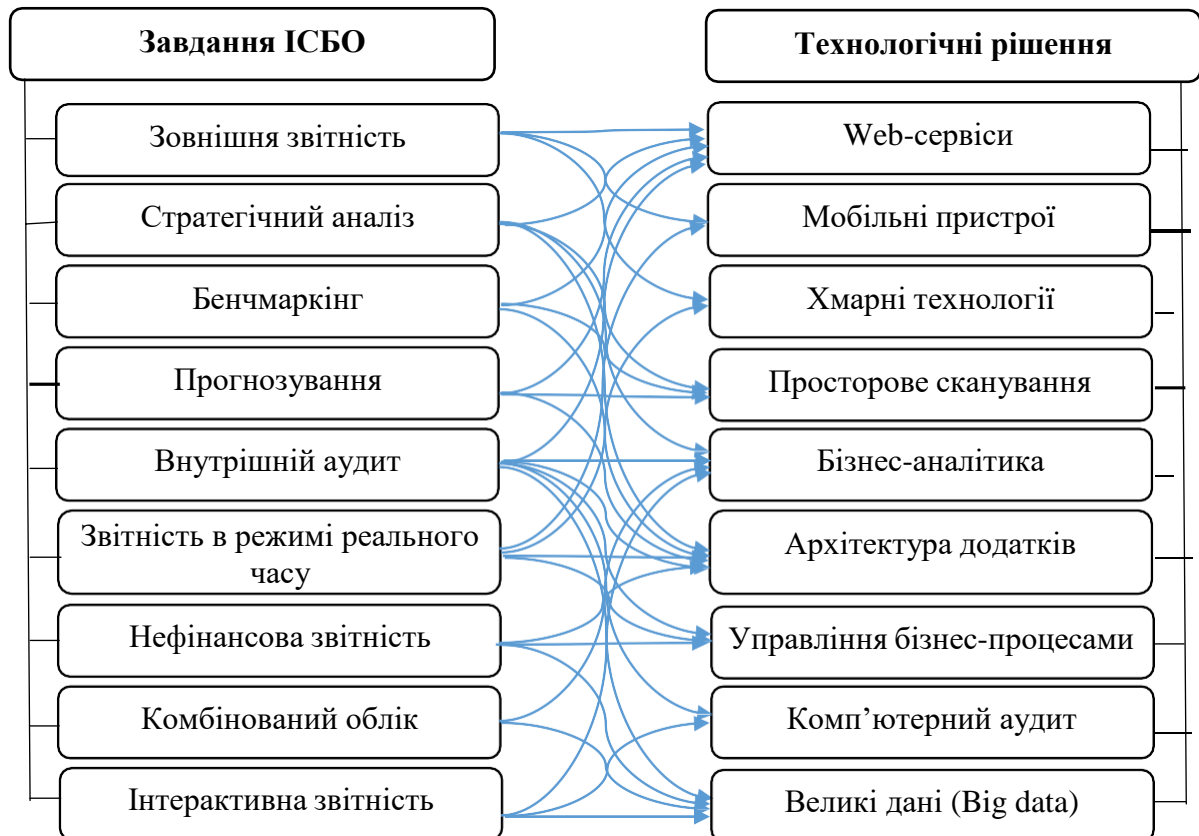
З метою надання повної інформації для прийняття стратегічних рішень та підвищення реальної ефективності інформаційної системи публічного обліку; особливо саме комп'ютеризованої, повинна таки характеризуватися наступним: «...високий рівень точності та своєчасності фінансових даних, відповідна та синхронізована інформація з прийняттям рішень, спрощена та зрозуміла інформація, достатня гнучкість для змін та розвитку» [165]. Разом з тим, в новій традиційній архітектурі мережевої інформаційної системи публічного обліку дотепер відсутній

блок, що прямо відповідатиме за формування потрібної інформації про внесок підприємства у швидке досягнення цілей сталого екологічного розвитку, зокрема екологічної сфери.

За таких умов, важливим теоретичним завданням стає пошук оптимального та раціонального співвідношення сучасних мережевих інформаційних технологій та бізнес-операцій аграрних суб'єктів господарювання. Складність та велика важливість забезпечення сталого екологічного розвитку потребує швидкого пошуку нових екологічних перспектив його вирішення в частині швидкого виявлення найважливіших сучасних екологічних тенденцій та проблем публічного обліку та фінансів, відповідно на пряму пов'язаних з технологічними та екологічними підходами, які повинні швидко дати адекватні відповіді на глобалізаційні виклики стабільності держави в екологічному аспекті (рис. 3.1).

Глобалізація як економічний процес кардинально змінює економічну картину сучасного світу, структуру та тенденції світової економіки. Соціальний, фінансово-економічний, а також екологічний та культурний простір, який протягом тривалого часу являв собою блок національних держав, сьогодні просто перетворюється на простір без явних економічних кордонів. «В цьому контексті, формування глобальних економічних зв'язків, екологічний, демографічний виклики неможливо вирішити поодино, локальними зусиллями й засобами. Вирішення цих проблем можливе тільки при об'єднанні зусиль усієї світової спільноти» [83, с. 136]. Тому, стартом у виборі пріоритетів стратегічного екологічного розвитку підприємств аграрної промисловості є те, «...що за роки стагнації національного господарства підприємства, які здійснювали переробку сільськогосподарської сировини та виробництво харчових продуктів, ще більше відстали в техніко-технологічному розвитку від суб'єктів господарювання високорозвинених країн» [148, с. 43]. Це повною мірою також стосується та використання сучасних мережевих інформаційних технологій в

управлінні та адмініструванні підприємствами галузі. Тому, в рамках застосування та реалізації зазначених мережевих технологій, формування інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень має здійснюватися за наступною послідовністю, яка характеризує стадії облікового процесу в контексті елементів природного та екологічного капіталу та враховує специфіку діяльності підприємств аграрного бізнесу.



Рисю 3.1 – Внесок інформаційних технологій до облікового процесу підприємств аграрного бізнесу

«Абсолютно справедливо постало питання не тільки й не стільки про автоматизацію окремих підсистем управління, скільки про комплексну автоматизацію всіх процесів управління підприємством. Через цей підхід стало необхідним створення систем, що інтегрують функції бухгалтерського, оперативно-технічного й статистичного обліку на основі єдиного банку даних» [109, с. 18].

Тому, на нашу думку, для підвищення ефективності збору, облікового узагальнення та обробки, аналітичної систематизації та узагальнення інформації про природний екологічний капітал підприємств харчової промисловості пропонуємо сам процес автоматизації публічного обліку будувати за моделлю, наведеною на рисунку 3.2. Така інформаційна система: включає сам інтерфейси для чисто імпорту та експорту інформаційних даних; забезпечує автоматизацію всіх нових етапів облікового процесу; підтримує ведення типових довідників елементів природного екологічного капіталу, рахунків публічного обліку, констант, типових форм облікових реєстрів та публічної звітності.

Крім того, необхідно на практиці враховувати, що підвищення свідомості таких громадян і бізнес-утворень на практиці вимагає від підприємств аграрного бізнесу щорічного оприлюднення не лише вартісних показників, що характеризують економічні показники щорічної їхньої діяльності, а й інформації про існуючий на сьогодні та потенційний вплив господарської та фінансової діяльності на навколишнє екологічного середовище та біорізноманіття планети.

Таку цікаву інформацію може надати сьогодні лише звітність, що характеризує частковий внесок аграрного підприємства в досягнення насичених цілей сталого корпоративного розвитку. Тому, в запропонованій такій послідовності імплементації цифрових інформаційно-комунікаційних технологій в процес корпоративного екологічного управління підприємствами аграрного бізнесу передбачено: визначення самих контурів єдиного чистого інформаційного простору підприємства аграрного бізнесу та новий вибір методології формування публічної звітності сталого екологічного розвитку на основі економічного аналізу вимог користувачів типової обліково-звітної інформації; коригування облікової та податкової політики підприємства відповідно до імперативів обліку природного та екологічного капіталу; та розробка самостійної методики відображення руху на рахунках бухгалтерського обліку (рис. 3.2).

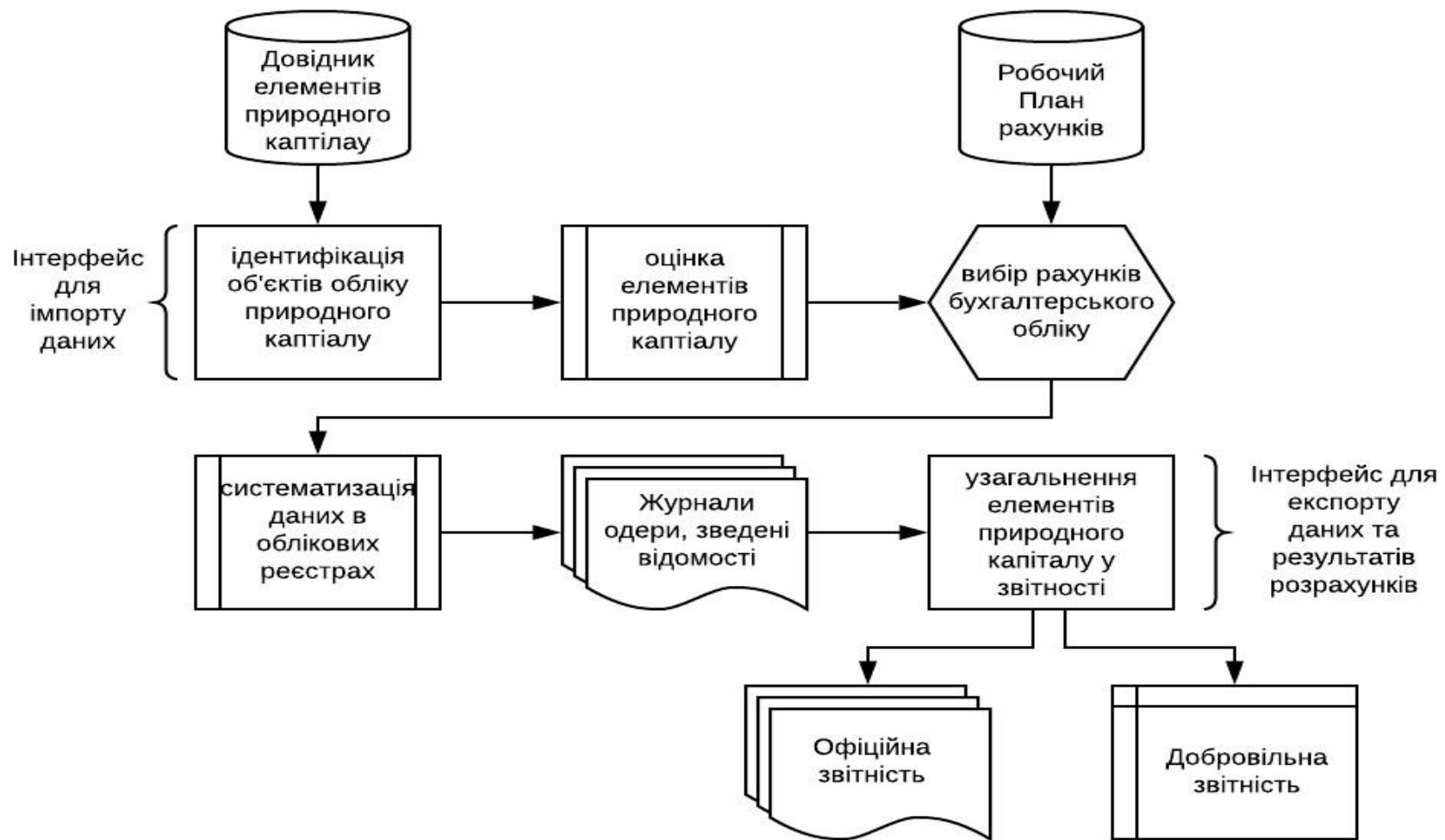


Рис. 3.2 - Модель автоматизації бухгалтерського обліку природного капіталу

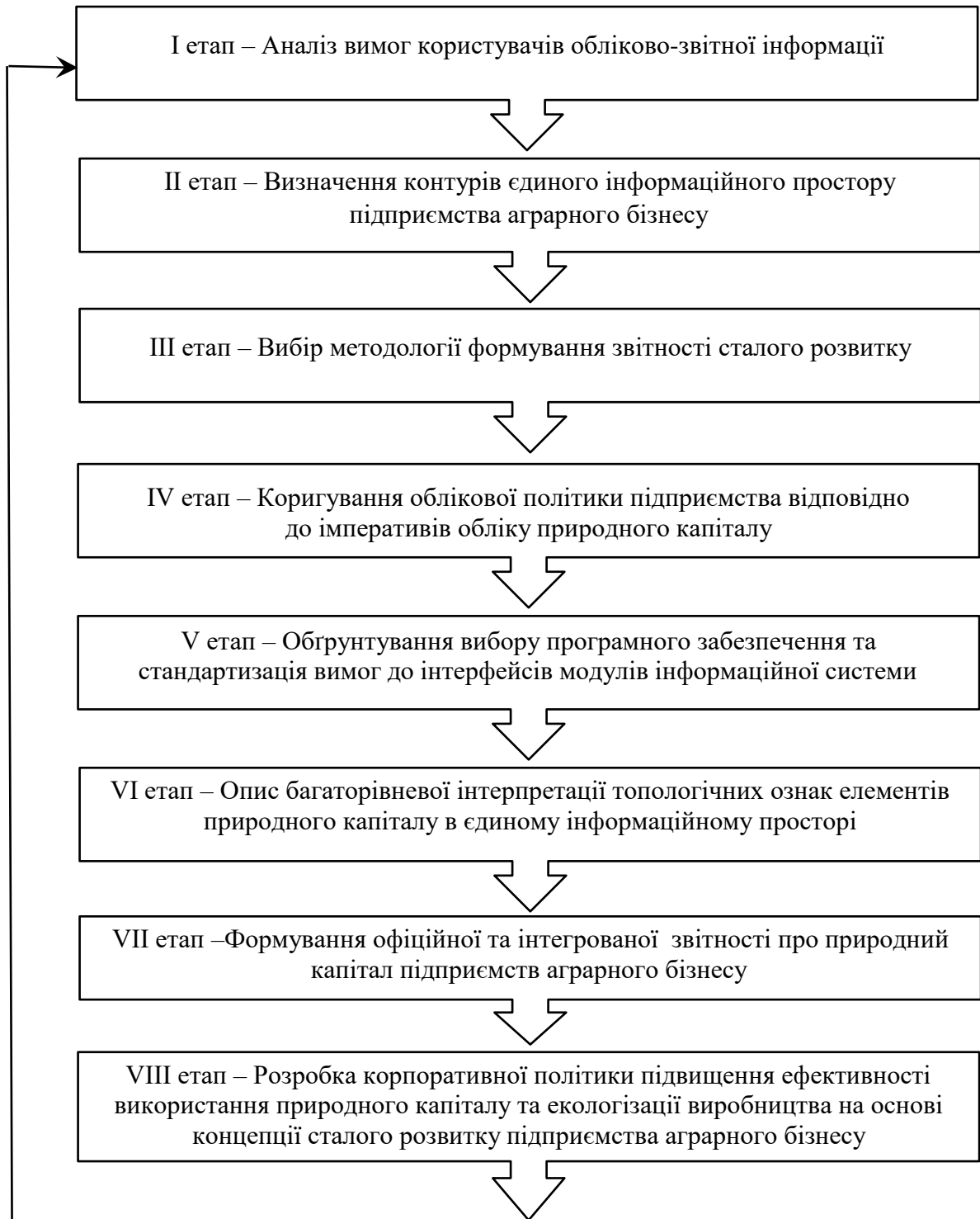


Рис. 3.3 - Послідовність формальної імплементації інформаційно-комунікаційних облікових технологій в процес управління підприємствами аграрного бізнесу

Найбільша частина роботи обліково-технічного персоналу з налаштування інформаційної системи бухгалтерського обліку до вимог організації обліку природного капіталу полягає у створенні та синхронізації

довідників елементів природного та екологічного капіталу, плану рахунків публічного обліку та облікових реєстрів. Для створення типового довідника елементів природного капіталу пропонуємо використовувати на практиці розроблену фасетну класифікацію природного екологічного капіталу підприємств аграрного бізнесу, в рамках якої нами виділено наступні фасети

« У відповідність кожному фасету обрано рахунки бухгалтерського обліку, на яких в інформаційній системі підприємства аграрного бізнесу відображатимуться дані, необхідні для формування як офіційної фінансової, статистичної та податкової звітності, так і інтегрованої звітності сталого розвитку. Важливою проблемою сучасної автоматизації бухгалтерського обліку стає питання забезпечення надійності зберігання даних, тому що інформація стає одним зі стратегічних ресурсів організації та набуває все більшого значення в її діяльності» [14, с. 901].

Крім того, розв'язання екологічних глобальних проблем природокористування неможливе, на нашу думку, без систематичних обмінів чіткої інформацією в рамках міжнародного екологічного моніторингу по захисту навколишнього екологічного середовища. Без створення баз облікових даних і екологічних знань, без повного розвитку екологічної та облікової гласності як вільного руху на наш погляд згаданої інформації не можна перейти до глобального планетарного управління розвитком [83, с. 110.]. Тому, опис в роботі багаторівневої облікової інтерпретації топологічних ознак та елементів природного екологічного капіталу імплементовано в єдиний інформаційний та аналітичний простір підприємства аграрного бізнесу (рис. 3.4).

«Ефективним засобом припинення зростаючої деградації природного капіталу, на думку сучасних економістів, є поширення спектру удосконалень облікової практики, включаючи багатоаспектну оцінку елементів природного капіталу та розкриття мережі додаткових рахунків, що дозволить підвищити інклюзивність серед зацікавлених стейкхолдерів» [198, р. 339].

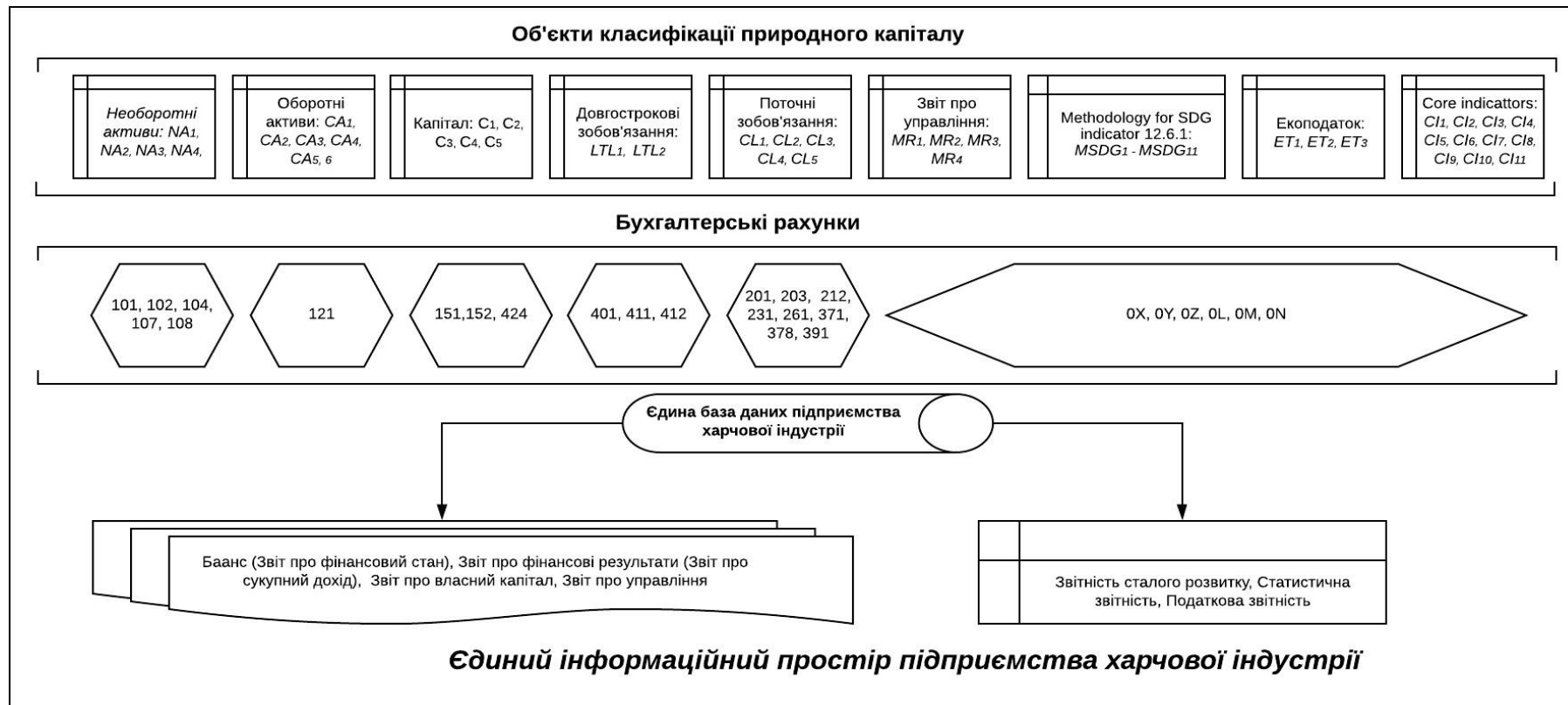


Рис. 3.4 - Опис багаторівневої екологічної інтерпретації топологічних ознак елементів природного та екологічного капіталу в єдиному інформаційному просторі

Тому, на нашу думку, запропонована методика публічного обліку та розкриття у звітності нових елементів природного екологічного капіталу підприємств аграрного бізнесу базується саме на виділенні особливих як балансових так і за балансових економічних рахунків публічного обліку. «При зберіганні усього масиву інформації у єдиній базі даних підприємства дані балансових рахунків використовуватимуться для формування фінансової звітності підприємства аграрного бізнесу, а дані забалансових рахунків допоможуть сформуванню статистичної звітності та звітності сталого розвитку компанії за обраною методологією» [8].

«Відповідно до досліджень компанії SAP, що спеціалізується на цифрових рішеннях, в тому числі в сфері автоматизації управління, 96% компаній лідерів вважають, що цифрова трансформація є основною метою бізнесу, але лише 3% завершують проекти з переходу в digital-середовище» [158]. «Незважаючи на значні досягнення проблема автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах України залишається однією з актуальних і складних. Насамперед це пов'язано з необхідністю значних витрат на програмне забезпечення та наявністю кваліфікованого персоналу, який вільно володіє комп'ютерною технікою, а також процесом ведення бухгалтерського обліку» [14, С. 901].

ВИСНОВКИ

1. Періодизацію еволюції поняття природний капітал в новій економічній теорії запропоновано поділити на наступні етапів: повне невизнання, наукового та практичний пошуку, цілковите усвідомлення, економічного нового визнання та облікового практичного визнання. Запропоновано для цілей відображення в публічному обліку та повне розкриття у публічній звітності розуміти під природним екологічним капіталом сукупність оборотних запасів природних та екологічних ресурсів та екологічних чистих активів, які залучаються підприємством аграрного бізнесу в виробничий повний цикл для реалізації бізнес-моделі та забезпечення та й відновлення біологічного різноманіття в процесі господарської екологічної діяльності.

2. Доведено, що нова фасетна система економічної класифікації, на відміну від облікової та ієрархічної, дає змогу знову обирати ознаки нової класифікації незалежно як одна так від одної, так і від самого семантичного змісту екологічного об'єкта, що системно класифікується, тому більш адекватним економічним методом класифікації екологічних та фінансових аспектів діяльності підприємств аграрного бізнесу є обліковий фасетний метод. Розроблено аналітичну класифікацію елементів природного екологічного капіталу підприємств аграрного бізнесу за наступними фасетами: матеріальні необоротні активи, оборотні екологічні активи, екологічний капітал, довгострокові екологічні зобов'язання.

3. Запропоновано екологічну облікову політику підприємств аграрного бізнесу формувати за наступними розділами – початково-організаційний, початково-технологічний, початково-методичний та початково-аналітичний,

в структурі яких виділяти такі особливі обов'язкові елементи, як: нормативне забезпечення екологічного обліку; внутрішні регламенти, що визначають зміст облікової екологічної політики; складові методичного екологічного розділу.

4. Доведено, що для раціональної організації публічного обліку природного та екологічного капіталу на підприємствах аграрного бізнесу при визначенні аналітичних процедурних питань облікової екологічної політики необхідно: розробити типовий робочий план рахунків обліку природного та екологічного капіталу та форми відповідних типових первинних документів; включити екологічні аспекти, що стосуються обліку природного та екологічного капіталу в наказ «Про облікову екологічну політику».

5. Обґрунтовано, що облікова екологічна оцінка має на меті вимір та оцінювання об'єкта екологічного обліку в грошовому показнику для постановки його на баланс як природного капіталу. Викладене стало підґрунтям та засадами для розробки типових рекомендацій щодо застосування до екологічних об'єктів наступних нових методів оцінки: екологічна первісна вартість, екологічна справедлива вартість, екологічна залишкова вартість, чиста вартість реалізації, екологічна теперішня вартість майбутніх грошових надходжень, екологічна ліквідаційна вартість, екологічна фактична собівартість та історична собівартість.

6. Доведено, що для системного удосконалення системи бухгалтерського та публічного обліку в частині нового формування інформаційної та аналітичної бази для управління екологічною та природоохоронною діяльністю та розробки нового механізму перенесення

публічної та екологічної інформації з фінансової звітності до інтегрованої доцільно наповнити додаткові статі фінансової звітності показниками про природний екологічний капітал.

7. В добровільній публічній звітності доцільно, на нашу думку, використовувати набір екологічних показників, які дозволять охарактеризувати екологічну та аналітичну складову діяльності підприємств аграрного бізнесу за такими напрямками використання водних чистих ресурсів, споживання чистої енергії, управління аграрним відходам. Розроблено типову методику визначення кожного екологічного показника, одиницю його виміру в системі природного капіталу та досліджено відповідність таких метаданих щодо кожного аналітичного показника екологічної та облікової сфери показника індикатору в рамках конкретної цілі сталого екологічного розвитку.

Перелік джерел посилання

1. Андел І. В. Природоохоронний ефект від модернізації основного капіталу регіону. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=24472813>.
2. Антонюк В. П. Цілі сталого розвитку України та роль харчової промисловості у їх досягненні. Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics». 2018. №10. С. 6–12.
3. Ардатьяєва Т. І. Теоретико-методичні основи обліку основних засобів природоохоронного призначення. Економіка будівництва і міського господарства. 2013. Т. 9. № 3. С. 197–206.
4. Багров Н. В. Устойчиво-ноосферное развитие региона. Проблемы. Решения. Симферополь, 2010. 207 с.
5. Безсонов Є. М., Андреев В. І. Екологічна складова сталого розвитку: обґрунтування пріоритетності та шляхи забезпечення. Вісник Вінницького політехнічного інституту. 2015. № 6. С. 23–29.
6. Безухов Д. А., Халиков М. А. Математические модели и практические расчеты оптимальной структуры производственного капитала предприятия с неоклассической функцией. FUNDAMENTAL RESEARCH. 2014. № 11. С. 114–123.
7. Бистряков І., Пилипів В., Луців О. Капіталізація природних ресурсів: механізми залучення інвестицій у сталий розвиток. Економіст. 2013. № 10. С. 38–41.
8. Білоусова І. А., Барановська Т. В. Облікова політика в Україні : теоретичні засади формування та практика застосування. Житомир, ЖДТУ, 2003. 512 с.
9. Бланк И. А. Управление использованием капитала. К.: Ника-Центр, 1999. 398 с.
10. Бобошко В. И. Развитие принципов бухгалтерского учета и отчетности. Инновационное развитие экономики. № 5. 2011. С. 88–91.
11. Бобух І.М. Пропорції та перспективи формування національного багатства України: монографія. Ін-т екон. та прогнозів. К., 2010. 372 с.

12. Бобылев С. Н. Захаров В. М. Экосистемные услуги и экономика. М.: ООО «Типография ЛЕВКО», Институт устойчивого развития, Центр экологической политики России, 2009. 72 с.
13. Бондарук Г. В., Кагало О. О., Проценко Л. Д., Артов А. М., Проць Б. Г. Нормативно-правове забезпечення збереження біорізноманіття в лісовому секторі України: аналіз та перспективи розвитку. Львів. : ТЗОВ «Простір – М». 2013. 265 с.
14. Бразілій Н. М., Крот Ю. М. Особливості впровадження комп'ютерних бухгалтерських програм на підприємстві в сучасних умовах господарювання. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Випуск 22. 2018. С. 900–904.
15. Букало Н. Екологічні витрати, їх економічна природа та стан. Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. 2019. № 1. С. 128–137.
16. Буркинський Б. В., Горячук В. Ф. Оцінка природного капіталу регіонів України як умова формування зеленої економіки. Економічні інновації. 2013. Вип. 52. С. 9–20.
17. Буряк Г. С., Ковальчук Ю. С. Міжнародне управління репутаційним капіталом у сучасному бізнес-середовищі. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2012. № 6. С. 52–55.
18. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.060106 „Облік і аудит”. Житомир: ПП «Рута», 2001. 512 с.
19. Бутинець Ф. Ф., Лайчук С. М., Олійник О. В., Шигун М. М. Організація бухгалтерського обліку: підручник. Житомир: ПП «Рута», 2002. 591с.
20. Валюх А. М. Модель формування державної стратегії розвитку природного капіталу України. Теорія та практика державного управління. 2018. Вип. 2. С. 96–104.

21. Васільцова О. В. Екологічні аспекти функціонування хлібопекарських підприємств України. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 17. С. 61–66.
22. Веклич О., Яхеева Т. Урахування природного капіталу як базового компонента економічного розвитку України. Економіка України. 2004. №12. С. 75–80.
23. Воробьева Т. В., Крючков Е. Н., Дебелова Н. Н., Завьялова Е. Н., Самойлюк И. К. Природный капитал в экономике. Известия Томского политехнического университета. Инжиниринг георесурсов. 2009. Т. 315. № 6. С. 13–18.
24. Выварец К. А., Карелов А. С. Концептуальный подход к определению износа природного капитала. URL: <http://vestnik.urfu.ru/ru/arkhiv/journal/13/article/189/>
25. Гарднер Д., Оуэн Р., Конвей Р. Привлечение капитала ; пер. с англ. М.: Джон Уайли энд Санз, 1995. 464 с.
26. Гіндес А. В. Економічна безпека національної економіки як інтегральний показник функціонування соціально-економічної сфери держави. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2010 № 11. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=339>
27. Глеба Т. И. Эволюция системы функционирования капитала как основа перехода на постиндустриальную стадию развития. Экономический вестник университета. Сборник научных трудов ученых и аспирантов. 2013. №20-1. С.103–105.
28. Глобальный альянс по вопросам здоровья и загрязнения (ГАНП). URL: <https://www.radiosvoboda.org/a/news-ekolohiya-ukrayiny/30336074.html>.
29. Горячук В. Ф. Концептуальна модель широкого розуміння капіталу. Ефективна економіка. 2012. № 3. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2012_3_14.

30. Гофман К. Г. Экономическая оценка природных ресурсов в условиях социалистической экономики: вопросы теории и методологии . М.: Наука, 1977. 236 с.
31. Гранчак Т. Український журнал з питань з агробізнесу «Пропозиція». URL: <http://www.propozitsiya.com/?page=146&itemid=3035>.
32. Гринів Л. С. Економічна теорія природного капіталу: нові моделі, функції та оцінки. Науковий вісник. 2005. Вип. 15.6. С. 65–71.
33. Гринів Л. С. Економічні функції природного капіталу. Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. Випуск 7. Львів: Коопосвіта, 2000. С. 227–232.
34. Гриценко О. І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження. Економіка та суспільство. Мукачів: Мукачівський державний університет. 2016. №2. С. 678–683.
35. Грицишен Д. О. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2015. 540 с.
36. Грицишен Д. О. Модифікація принципів бухгалтерського обліку в контексті положень сталого розвитку промислових підприємств. Економічний простір. 2015. № 100. С. 108–124.
37. Даньків Й. Я., Остап'юк М. Я., Сливка Я. В. Від обліково-правової культури до облікової науки. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. Вип. 2 (48). 2016. С. 318–325.
38. Даньків Й., Остап'юк М. До питання виникнення подвійної бухгалтерії та її експансію. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 3. С. 13–19.
39. Дарбалаева Д. А. Сущность и место природного капитала в эколого-экономической системе. ЭТАП. 2014. №4. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/suschnost-i-mesto-prirodnogo-kapitala-v-ekologo-ekonomicheskoy-sisteme>.

40. Дацій О. І. Розвиток інноваційної діяльності в агропромисловому виробництві України : монографія. К. : ННЦ ІАЕ, 2004. 428 с.
41. Декларация Рио-де-Жанейро по окружающей среде и развитию URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_455.
42. Дипиаза С. А., Эклз Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества; пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблишер, 2003. 211 с.
43. Дорогунцов С. І., Муховиков А. М., Хвесик М. А. Оптимізація природокористування. Т. 1. Природні ресурси: екологоекономічна оцінка. К.: Кондор, 2004. 291 с.
44. Дульська І. В. Цифрові технології як каталізатор економічного зростання. Економіка і прогнозування. 2015. № 2. С. 119–133.
45. Економічна оцінка природного багатства України : монографія ; за заг. ред. акад. НАН України, д.е.н., проф. Пирожкова С.І.; акад. НААН України, д.е.н., проф. М.А.Хвесика. К. : ДУ ІЕПСР НАН України, 2015. 396 с.
46. Євдокимов В. В., Легенчук С. Ф., Грицишен Д. О. , Баришнікова О. М. Інтегрована звітність підприємств: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2014. 180 с.
47. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності : монографія. Держ. навч.-наук. установа «Акад. фін. упр.». Київ : ДННУ «Акад. фін. упр.», 2015. 399 с.
48. Живая планета 2012 – краткое содержание. URL: http://www.footprintnetwork.org/content/images/uploads/LPR_2012_Russian_sum.pdf.
49. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 496 с.
50. Жиглей І. В., Захаров Д. М. Звіт з управління – складова фінансової, нефінансової чи інтегрованої звітності? Проблеми теорії та

методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2019. Вип. 1 (42). С. 18–24.

51. Жилякова О. В., Лопін А. О. Відповідальне споживання – складова сталого розвитку суспільства. Фінансові механізми сталого розвитку України : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 18 жовтня 2019 р. Х. : ХДУХТ, 2019. С. 214–215.

52. Житний П. Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : монографія. Луганськ, СНУ ім. В. Даля, 2007. 352 с.

53. Житний П. Є. Організаційно-методологічні аспекти облікової політики фінансово-промислових систем: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2009. 35 с.

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

55. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 440 с.

56. Заплітна Т. В. Вартісна оцінка природного капіталу в ринковій економіці. Вчені записки : зб. наук. пр. Київ : КНЕУ, 2014. Вип. 16. С. 20–23.

57. Звіт про управління: що це таке, як його робити та які нові можливості він дає. Гід по звіту для бізнесу. URL: <https://businessviews.com.ua/ru/strategies/id/zvit-pro-upravlinnja-1860/>

58. «Зелені» інвестиції у сталому розвитку: світовий досвід та український контекст. Київ: «Заповіт», 2019. 316 с.

59. Ініціатива ЮНІДО в області «зеленої» промисленности по устойчивому промисленному розвитку. Организация объединенных наций по промышленному развитию. Вена, 2011. 44 с.

60. Інформаційно-аналітичний портал АПК України. URL: <https://agro.me.gov.ua/ua/napryamki/prodovolstvo/pidsumki-diyalnosti-pidpriyemstv-harchovoyi-ta-pererobnoyi-promislovosti/rozvitok-harchovoyi-pererobnoyi-promislovosti-za-2018-rik>.
61. Каменецкий В. А., Патрикеев В. П. Капитал (от простого к сложному). М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2006. 583 с.
62. Камінська Т. Г. Капітал як об'єкт вартісного виміру в сучасному обліку // Облік і фінанси АПК. 2010. №3. С. 33–39.
63. Капіталізація економіки ; за ред. В. М. Гейця та А. А. Гриценка. К., 2007. 199 с.
64. Касперевич Л. Класифікація методичних підходів до оцінки об'єктів природно-заповідного фонду. Економічний дискурс. 2017. № 1. С. 64–73.
65. Кафка С. М. Капітал: бухгалтерський підхід. Молодий вчений. 2017. № 3 (43). С. 668–674.
66. Кивачук В. С., Слапик Ю. Н. Кругооборот капитала действующего предприятия: современные формы функционирования. Проблемы теории та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Житомир: ЖДТУ, 2007. Випуск 2(28). 276 с.
67. Кірейцев Г. Сутність і класифікація екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям. Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування. 2012. № 3(61). С. 67–73.
68. Кобелева С. А. Значение и оценка «природного капитала» в строительном комплексе. Строительство и техногенная безопасность. 2013. №48. С. 93–97.
69. Ковалевська Н. С., Лопін А. О. Фасетна класифікація природного капіталу як основа його обліково-звітної інтерпретації. Економічний простір. 2019. № 151. С. 101–112.

70. Коржнев М. М. Економіка природокористування. К.: Вид. КНУ. 2005. 99 с.
71. Корягін М. В., Чік М. Ю. Генезис бухгалтерського обліку під впливом розвитку подвійного запису. Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. 2012. Вип. 39. С. 68–74.
72. Костюк У. З., Негрич І. М. Перспективи впровадження екологізації бухгалтерського обліку: необоротні активи. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 41. С. 198–202.
73. Краус Н. М., Голобородько О. П., Краус К. М. Цифрова економіка: тренди та перспективи авангардного характеру розвитку. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/1_2018/8.pdf.
74. Кривень О. В. Природний капітал в системі формування екологічно збалансованої економіки: автореф. дис... канд. екон. наук / Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2005. 21 с.
75. Крутова А. С., Нестеренко О. О. Методологічні засади відображення об'єктів природного капіталу у звітності підприємства. Бізнес-інформ. 2018. №7. С. 177–184.
76. КСВ сніданок «Звітність з КСВ: нова директива ЄС. Інтегрована звітність та GRI G4 рік потому». URL: <http://csr-ukraine.org/article/ксв-сніданок-звітність-з-ксв-нова-дир/>.
77. Ксендзук В.В., Мельник І.М. Природний капітал підприємства: обліково-аналітичний вимір. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Житомир : Державний університет «Житомирська політехніка», 2020. №1 (45). С. 33–40.
78. Ксендзук В., Євдокимов В., Олійник О., Сергієнко Л. Circular Economy as an Alternative Environment Oriented Economic Concept for Ukraine. *Ekonomista*. 2018. №3. С. 347–362.
79. Кулик В. А., Любимов М. О. Організація обліку на підприємствах України: розробка внутрішніх регламентів. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 6. С. 12–18.

80. Кундря-Висоцька О. П., Москаленко О. В., Сулима О. М. Організація бухгалтерського обліку. К. : УБС НБУ, 2015. 336 с.
81. Купалова Г., Матвієнко Т. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2012. Вип. 142. С. 12–16.
82. Лаговська О. А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 676 с.
83. Лакуша Н. Світ екобезпеки людини. Глобалізаційні Виклики. URL: http://www.knuba.edu.ua/ukr/wp-content/uploads/2018/09/Lakusha_Ekobezpeka.pdf.
84. Лепетан І. М. Передумови виникнення та ведення екологічного обліку. Агросвіт. 2018. № 12. С. 48–55.
85. Лігоненко Л. О., Хріпко А. В., Доманський А. О. Зміст та механізм формування стратегії діджиталізації в бізнес-організаціях. International Scientific Journal «Internauka». URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/15464416163127.pdf>.
86. Лопін А. О. Діджиталізація обліково-звітної інформації про природний капітал як засіб підвищення екологічної свідомості суспільства. Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління». Том 31 (70). № 2, 2020. С. 168–173.
87. Лопін А. О. Методика оцінки природного капіталу підприємств аграрного бізнесу. Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України : матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. молодих учених, аспірантів, здобувачів і студентів, м. Луцьк, 25 квітня 2020 р. Л. : ЛНТУ, 2020. С. 256–259.
88. Лопін А. О. Нормативно-правове забезпечення обліку природного капіталу. Бізнес-Навігатор. 2019. Вип. 6.1-2 (56). С. 190–196.

89. Лопін А. О. Облікова політика природного капіталу як інструмент збереження природно-ресурсного потенціалу підприємства. Підприємництво та інновації. 2019. Вип. 9. с. 171–176.

90. Лопін А. О. Особливості організації бухгалтерського обліку елементів природного капіталу. Бізнес Інформ. 2020. №3. С. 269–276.

91. Лопін А. О. Реалізація екологічної складової сталого розвитку економіки в обліково-звітній системі підприємства. Інноваційний вимір змін в обліково-аналітичному забезпеченні бізнесу: теорія, методологія, інформаційні технології : матеріали II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Харків, 19 березня 2020 р. Х. : ХДУХТ, 2020. С. 109–111.

92. Лопін А. О. Склад користувачів звітності про природний капітал. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції : тези доповідей II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Ужгород, 16 квітня 2020 р. Ужгород: УжНУ «Говерла», 2020. С. 241–243.

93. Лопін А. О. Удосконалення методики формування звітності про природний капітал. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2020. Вип. 1 (45). С. 48–53.

94. Лопін А. О., Бірюкова А. С. Ризики у підприємницькій діяльності підприємств України. Актуальні проблеми та перспективи розвитку України в галузі управління та адміністрування: ініціативи молоді : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Харків, 17 травня 2018 р. Харків: Харківський держ. ун-т харч. та торг. Електрон. дані. Х. : ХДУХТ, 2018. С. 254–256.

95. Лопін А. О. Особливості розкриття інформації про природний капітал у звітності підприємств. Актуальні проблеми сьогодення у сфері фінансів, обліку та аудиту : тези доповідей V Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 28-29 травня 2020 р. Хмельницький : ХКТЕІ, 2020. С. 15–18.

96. Мазуров Ю. Л., Пакина А. А. Экономика и управление природопользованием. М.: МГУ, 2003. С. 37–42.

97. Майданевич П. М. Роль обліку і звітності у сучасному екологічному управлінні. Облік і фінанси АПК. 2009. №2. С. 52–54.
98. Максимів Л. І. Тенденції розвитку екологічно зорієнтованого бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 5. С. 18–23.
99. Малюга Н. М., Замула І. В. Природний капітал: ідентифікація та бухгалтерський вимір. Вісник економічної науки України. 2010. № 1 (17). С. 66–71.
100. Мамчук І. В. Врахування природоохоронних витрат під час проведення реструктуризації еколого-шкідливих підприємств. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2009_27/10.pdf;
101. Мартиенко А. И. Отношения присвоения природного капитала как основа накопления в природопользовании. Економічні інновації. 2012. Вип. 48. С. 166–176.
102. Матвеєва О. Імперативи сталого розвитку територіальних громад та його загальнотеоретичні засади. Ефективність державного управління. 2017. Вип. 1 (50). Ч. 2. С. 224–232.
103. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013. URL: <https://zakon.help/law/v0635201-13/>
104. Міністерство економічного розвитку і торгівлі разом із системою ООН в Україні розпочали національні консультації щодо 17 Цілей Сталого Розвитку в Україні. URL: <http://www.un.org.ua/ua/informatsiinyi-tsentr/news/>
105. Нармбаев К. Н. Организация бухгалтерского учета в США. М. : Финансы, 1979. 152 с.
106. Нестеренко О. О. Інтегрована звітність: теорія, методологія, практика : монографія. Х. : Видавець Іванченко І. С., 2018. 410 с.
107. Нестеренко О. О. Методичні засади оцінки природного капіталу в інтегрованій звітності. Економічний простір. 2017. № 122. С. 117–125.

108. Облікова політика : навч. посіб. / Г.М. Давидов, В.М. Савченко, О.В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 362 с.
109. Осмятченко В. О., Токар В. В. Програмне забезпечення бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу. Економіка та держава. 2018. № 5. С. 17–21.
110. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
111. Пигу А. Экономическая теория благосостояния : пер. с англ. Т. 1 ; общ. ред. С.П. Аукуционек ; вступ. ст. Г.Б. Хромушин. М. : Прогресс, 1985. 512 с.
112. Податковий кодекс України [від 02 грудня 2010 року №2755-VI із змінами і доповненнями]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
113. Поліщук О. М. Особливості застосування комп'ютерних технологій для автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2014. Випуск 11 (41). Ч. 2. С. 287–292.
114. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137, із змінами і доповненнями. URL: <http://www.dinai.com/Docs/nsbu/standart-6.doc>.
115. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, із змінами і доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
116. Пригожин И., Стенгерс И. Порядок из хаоса: новый диалог человека с природой. М. : Прогресс, 1986. 43 с.
117. Природне багатство України: загальнопорівняльна характеристика. Український журнал «Економіст». URL: <http://ua-ekonomist.com/12920-prirodne-bagatstvo-ukrayini-zagalno-porvnyalna-harakteristika.html>.

118. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України [прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 р., № 996]. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

119. Про відходи : Закон України [прийнятий Верховною Радою України від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/187/98-%D0%B2%D1%80>.

120. Про затвердження Порядку ведення державного обліку та паспортизації відходів : затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 01.11.1999 р. № 2034. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2034-99-%D0%BF>

121. Про затвердження типової форми первинної облікової документації № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари» та Інструкції щодо її заповнення : затверджено наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 07.07.2008 № 342. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0824-08>

122. Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року : Закон України [прийнятий Верховною Радою України від 21.12.2010 р. № 2818-VI]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2818-17>

123. Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2030 року : Закон України [прийнятий Верховною Радою України від 28.02.2019 р. № 2697-VIII]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-19>

124. Про охорону навколишнього природного середовища : Закон України [прийнятий Верховною Радою України від 25.06.1991 р. № 1268-XII]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>.

125. Про оцінку земель : Закон України [прийнятий Верховною Радою України від 11.12.2003 р. № 1378-IV]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.

126. Про розгляд Звіту про результати аудиту ефективності виконання повноважень державними органами в частині контролю за повнотою і своєчасністю надходження екологічного податку за розміщення відходів, утворення та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/25-2_2019/R_RP_25-2_2019.pdf.

127. Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року : Указ Президента України від 30.09.2019 р. № 722/2019. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/7222019-29825>.

128. Пухова У. М. Природный капитал, как часть составляющего природных ресурсов. Фундаментальные исследования. 2008. № 2. С. 130–132.

129. Рахункова палата перевірила ефективність контролю за надходженням екологічного податку. URL: <http://old.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16755417>.

130. Рейтинг стран мира по уровню продовольственной безопасности. URL: <https://gtmarket.ru/ratings/global-food-security-index/info>.

131. Рейтинги стран и регионов. URL: <http://gtmarket.ru/research/social-progress-index/info>.

132. Романів Є. М., Кравичшин І. М Особливості організації і методика розробки облікової політики на сучасному етапі функціонування підприємств в Україні. Modern Economics, №10 (2018). С. 115–121.

133. Руденко М. Д. Энергия прогресса. К. : Михайлюта А. А., 2010. 544 с.

134. Руденко О. В., Кондратюк О. М. Екологічна та облікова політики в управлінні промисловим підприємством. Ефективна економіка. 2019. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7108>

135. Сегеда І. В. Методичні підходи до оцінювання природних ресурсів для забезпечення раціонального використання природно-ресурсних комплексів. URL: <https://www.academia.edu/>

136. Семків В. В. Особливості договорів на використання природних ресурсів. Актуальні проблеми вдосконалення чинного законодавства України: збірник наукових статей. Івано-Франківськ, 2012. Вип. XXXI. С. 167–178.
137. Сироїд Н. П. Відображення інформації про екологічну якість продукції у звітності. Ефективна економіка. 2018. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6805>.
138. Сікора В. Виступ на круглому столі «Безпека економічних трансформацій» ; у кн.: Від соціального забезпечення до соціальної політики: Зб. ст.. за ред. Я. А. Жаліла. К.: Сатсанга, 2001. 100 с.
139. Сімонов Р. В. Диджиталізація світового ринку продовольчих товарів. Світове господарство і міжнародні економічні відносини. 2017. Вип. № 4(60). С. 15–20.
140. Совик М. І. Необхідність упровадження обліку екологічних витрат в умовах здійснення економічної діяльності згідно з концепцією сталого розвитку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. Вип. 19(3). С. 61–64.
141. Сокіл О. Г. Концепція балансового методу обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств. Економіка та держава. 2018. № 7. С. 44–49.
142. Сталий розвиток: інформаційно-аналітична записка. URL: <http://ipzn.org.ua/stalyj-rozvytok-informatsijno-analitychna-zapyska/>
143. Стандартизація оцінки в світі. частина 2: міжнародні стандарти оцінки. URL: <http://afo.com.ua/uk/news/2-general-assessment/1073-part-2-international-valuation-standards>
144. Стельмашук Ю. Сутність і значення природного капіталу. URL: <http://www.stelmaschuk.info/archive-internet-conference/52-conferencia-20-09-2012/323-2012-09-30-13-58-47.html>

145. Стигліц Д. Глобалізація та її тягар ; пер. з англ. К. : Академія, 2003. С. 43.
146. Тараненко І. В., Назаренко К. В. Соціально-економічний ефект НТП і динаміка сталого розвитку країн світу. Наука й економіка. 2012. № 1 (25). С. 211–218.
147. Тоффлер Э. Метаморфозы власти ; пер. с англ. М. : ООО «Издательство АСТ», 2004. 669 с.
148. Тур О. В. Стратегічний розвиток підприємств харчової промисловості: інституціональні передумови та ринкові фактори. Агросвіт. 2017. № 9. С. 43–47.
149. Фізична економія у вимірах теорії і практики господарювання: колективна монографія ; за ред. Ю.О. Лупенка, В.М. Жука, В.О. Шевчука, О.В. Ходаківської. К.: ННЦ «ІАЕ», 2013. 502 с.
150. Харин А. Г. Методические проблемы учета природного капитала в управлении стоимостью бизнеса. Финансы и кредит. 2012. №36(516). С. 51–58.
151. Харин А. Г. Учет неэкономических форм капитала в практике финансового менеджмента. Финансы и кредит. № 19. 2014. С. 57–62.
152. Харичков С. К. Природный капитал как фактор устойчивого развития. Nowoczesnosc ponowoczesnosc. Spoleczenstwo obywatelskie w europie srodkowej I wschodniej. Lublin. KUL. 2007. V2. С. 421–425.
153. Хвесик М. А., Бистряков І. К., Клиновий Д. В. Фінансово-економічний механізм капіталізації природних ресурсів об'єднаної територіальної громади. Фінанси України. 2018. № 4. С. 19–40.
154. Хрип'юк В. І. Харчова промисловість України: ретроспективний аналіз та сучасні проблеми розвитку. Економіка АПК. 2018. № 9. С. 77–86.
155. Цюга Н. М. Класифікація природоохоронних витрат в бухгалтерському обліку. URL: <http://конференция.com.ua/pages/view/617>.
156. Черваньов І. Г., Боков В. О., Карасьов О. О. Нематеріальне природокористування – ресурс розвитку інформаційного суспільства і об'єкт

конструктивної географії. Людина та довкілля. Проблеми неоекології. 2013. № 3–4. С. 78–82.

157. Черевко Г. В., Яцків М. І. Економіка природокористування. Львів: Світ, 1995. 208 с.

158. Чернышева И. Сопротивление диджитал-проектам со стороны сотрудников. Эффективное устранение противодействия. Управление персоналом. 2019. С. 28–37. <https://hrliga.com/docs/soprotivlenie-didzhital-proektam.pdf>

159. Шелест В. Проблеми класифікації нематеріальних активів як об'єктів бухгалтерського обліку. Галицький економічний вісник. 2013. №3(42). С. 102–107.

160. Шлапак М. Ю. Природний капітал в системі національних рахунків України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.06. К., 2013. 19 с.

161. Юхименко-Назарук І.А., Сьомак О.М. Природний капітал як об'єкт бухгалтерського обліку. Вісник ХНАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія «Економічні науки». № 4. Т. 1. 2019. С. 52–64.

162. Юхименко-Назарук І.А., Жиглей І. В. Розвиток облікової оцінки специфічних активів. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Житомир : Державний університет «Житомирська політехніка», 2019. №3 (38). С. 61–70.

163. Як в Україні можна заробити на переробці харчових відходів. URL: <https://agravery.com/uk/posts/show/ak-v-ukraini-mozna-zarobiti-na-pererobci-harcovih-vidhodiv>.

164. Янчева Л. М., Крутова А. С., Нестеренко О. О. Інформаційні системи управління товарорухом в роздрібній торгівлі : монографія. Харків : ХДУХТ, 2012. 272 с.

165. Abed el-Rahman Kh. El-dalabeeh The impact of accounting information systems development on improving ecommerce in the public shareholding industrial companies. Academy of Accounting and Financial Studies Journal. Volume 23, Issue 2, 2019. URL:

<https://www.abacademies.org/articles/The-Impact-of-Accounting-Information-Systems-Development-on-Improving-E-Commerce-1528-2635-23-2-377.pdf>

166. Accounting for Natural Capital. URL: <https://naturalcapitalcoalition.org/wp-content/uploads/2019/02/W1-Accounting-narrative-Final-04-02-2019.pdf>.

167. Anandarajan A., Srinivasan C., Anandarajan M. Historical Overview of Accounting Information Systems in Business Intelligence Techniques. Springer Berlin Heidelberg, 2004. Pp. 1-19.

168. Belfo F., Trigo A. Accounting Information Systems: Traditions and Future Directions. Accounting Information Systems-Tradition and Future Directions. 2013. P. 536–546.

169. Champ P., Boyle K., Brown T. (eds.) A Primer on Non-market Valuation. The Economics of NonMarket Goods and Services. 2017, Volume 3. P. 37–64.

170. Cho C. H., Patten D.M. Green Accounting: Reflections from a CSR and Environmental Disclosure Perspective. Critical Perspectives on Accounting. 2013. № 24. Pp. 443-447.

171. Ciuhureanu A. N. Study on Accounting Organization: Options and Influence Factors. International conference knowledge-based organization. 2018. №24(2). Pp. 31–36.

172. Daly Herman E. Sustaining our commonwealth of nature and knowledge. URL: <http://www.publicpolicy.umd.edu/faculty/daly/Forum%20on%20Social..basi%20copy%201.pdf>.

173. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.

174. Economic and Social Council. Report of the inter-agency and expert group on sustainable development goal indicators. New York. UN. 2016. URL: <https://unstats.un.org/unsd/statcom/47th-session/documents/2016-2-IAEG-SDGs-E.pdf>.

175. Fanxiu G. A Study of the Internal Controls of Accounting Information Systems in the Network Environment. URL: <https://ijsst.info/Vol-17/No-18/paper9.pdf>.

176. Fontinelle A. Introduction To Accounting Information Systems. 2013. URL: <http://www.investopedia.com/articles/professionaleducation/11/accounting-information-systems.asp>.

177. Grabski S. V., Leech S. A., Schmidt P. J. A Review of ERP Research: A Future Agenda for Accounting Information Systems. Journal of Information Systems. 2011. vol. 25. Pp. 37–78.

178. GRI – Global Reporting Initiative. URL: <http://www.globalreporting.org/>

179. Havinga I. Overview of the Natural Capital Accounting and the Valuation of Ecosystem Services project. URL: https://seea.un.org/sites/seea.un.org/files/Presentations/Inception_Mission/China/03_overview_of_the_natural_capital_accounting_and_valuation_of_ecosystem_services_project_v1.pdf.

180. International Valuation Standards. URL: <https://cdn.avaa.com.au/wp-content/uploads/2019/08/IVS-Complete-black-line.pdf>

181. Jobstl H. A., Hogg J. N. State of Forestry Accounting in some European Countries. Accounting and Managerial Economics for Environmentally-friendly Forestry. Economie et Sociologie Rurales, Actes et Communications. 2020. № 15. P. 17–40.

182. Josiah M. Being P. Class Lecture Notes on Environmental Accounting Framework, Igbinedion University Okada. 2017. URL: <https://seahipaj.org/journals-ci/dec-2017/IJBLR/full/IJBLR-D-8-2017.pdf>.

183. Kolk A. The Economics of Environmental Management. *International Journal of Sustainability in Higher Education*. 2000. Vol. 1. №. 2. Pp. 208–211.

184. Modak P., Mathur A., Vaidyanathan K. Mainstreaming Natural Capital Valuation. 2019. March 31. URL: <https://www.gatewayhouse.in/wp-content/uploads/2019/04/t20-japan-tf2-14-mainstreaming-natural-capital-valuation.pdf>

185. Natural Capital Accounting Helping Make Better Decisions for Sustainable Development. URL: <http://siteresources.worldbank.org/EXTSDNET/Resources/RIO-BRIEF-Nat-Capital.pdf>.

186. Natural Capital Accounting: Overview and Progress in the European Union. URL: https://ec.europa.eu/environment/nature/capital_accounting/pdf/MAES_INCA_2018_report_FINAL-fpub.pdf.

187. Natural Capital Committee, Economic valuation and its applications in natural capital management and the Government's 25 Year Environment Plan, 2017. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/608850/ncc-natural-capital-valuation.pdf.

188. Natural Capital Protocol. URL: <https://naturalcapitalcoalition.org/natural-capital-protocol/>

189. Nobes C. *International Classification of Financial Reporting*. Croom Hall, 1983. 637 p.

190. Quinn M., Strauss E. *The Routledge Companion to Accounting Information Systems*. 2017. URL: <https://www.routledgehandbooks.com/doi/10.4324/9781315647210-3>

191. Reuter K., Juhn D., Portela R., Venter J. *Natural Capital Accounting across the Gaborone Declaration for Sustainability in Africa: A Desktop Scoping Report Prepared for the Gaborone Declaration for Sustainability in Africa: Gaborone, Botswana*. 2016. Pp. 188.

192. Ruijs A., Vardon M. Natural capital accounting: growing experience and testing the 10 living principles to make it fit-for-policy. 2nd Policy Forum on Natural Capital Accounting for Better Decision Making: Applications for Sustainable Development, Chapter: 4, Publisher: World Bank WAVES, Editors: Arjan Ruijs, Michael Vardon. Pp.83-99.

193. Schneider A. Reflexivity in Sustainability Accounting and Management: Transcending the Economic Focus of Corporate Sustainability. *Journal of Business Ethics*. 2015. № 127. Pp. 525–536.

194. Secretary-General's remarks at the United Nations Private Sector Forum. 2015. URL: <https://www.un.org/sg/en/content/sg/statement/2015-09-26/secretary-generals-remarks-united-nations-private-sector-forum>.

195. Serdukov K., Krutova A., Nesterenko O. Praxeological Components of Biotech Companies' Corporate Control Systems Integrated Assessment. *International Journal of Advanced Biotechnology and Research*. Special Issue-1, 2019, pp. 369–378.

196. System of Environmental-Economic Accounting. URL: <https://seea.un.org>.

197. The world of organic agriculture: statistics and emerging trends 2019. URL: <https://shop.fibl.org/CHde/mwdownloads/download/link/id/1202/?ref=1>

198. Turner K., Badura T., Ferrini S. Natural capital accounting perspectives: a pragmatic way forward. *Ecosystem Health and Sustainability*. 2019. vol. 5. № 1. Pp. 237–241.

199. UNCTAD ISAR (2019). Guidance on Core indicators for entity reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals. URL: https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diae2019d1_en.pdf