

Удосконалення методики формування звітності про природний капітал

(Представлено: к.е.н., доц. Вигівська І.М.)

У статті визначено розробку наукових підходів до удосконалення методики формування звітності про природний капітал як основи інтерпретації його показників у контексті сталого розвитку інвайронментальної економіки. Обґрунтовано, що перейти на систему комплексного державного моніторингу стану навколишнього природного середовища та удосконалити систему інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень можливо шляхом формування різноманітних звітів, у яких має бути інформація про використання природного капіталу. Доведено, що для удосконалення системи бухгалтерського обліку в частині формування інформаційної бази для управління природоохоронною діяльністю та розробки механізму перенесення інформації з фінансової звітності до добровільної доцільно наповнити статі фінансової звітності показниками про природний капітал. Внесено зміни до форми фінансової звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та наведено схеми перенесення інформації з облікових регістрів до її статей. Аналіз показників, запропонованої форми, дозволяє визначити зміни величини активів природоохоронного призначення та джерел їх формування, що дозволить привернути увагу фахівців, задіяних в природоохоронній діяльності, до визначення причин, що зумовили ці зміни. Для визначення фінансового результату операцій, пов'язаних з природоохоронною діяльністю, запропоновано внести зміни до форми № 2 «Звіт про фінансові результати». Проведений аналіз практичної діяльності підприємств харчової індустрії та запитів стейкхолдерів стосовно екологічної інформації, дозволив розробити форму розкриття інформації про природний капітал у звіті про управління підприємствам харчової індустрії за розділами: раціональне використання води, управління відходами, викиди парникових газів, споживання енергії та екологічне управління.

Ключові слова: природний капітал; обов'язкова та добровільна звітність; фінансова звітність; звіт про управління; природоохоронна діяльність.

Актуальність теми. Комітет з питань екологічної політики (КЕП) ЄЕК ООН у межах своїх досліджень визначили пріоритетні напрями в розвитку «зеленої економіки» і ресурсоефективності, серед яких виокремили: екологічний облік, корпоративну соціальну відповідальність та екологічну звітність [1]. Ні вартість природного капіталу, ні наслідки його втрати не відображаються у Системах національних рахунків, які використовуються країнами для вимірювання економічної активності, та не використовуються особами, які ухвалюють рішення формування стратегій розвитку, оцінки їх ефективності та звітування про прогрес [2, с. 8]. В умовах глобалізації, суспільних трансформацій та інтеграції економіки України до світового економічного простору актуалізуються питання реалізації державної екологічної політики, що можливо шляхом налагодження механізмів отримання достовірної інформації про вплив на навколишнє середовище внаслідок господарської діяльності підприємств, заходів з природоохоронної діяльності, ресурсоемності бізнес-моделей суб'єктів господарювання. Перейти на систему комплексного державного моніторингу стану навколишнього природного середовища та удосконалити систему інформаційного забезпечення процесу ухвалення управлінських рішень можливе шляхом формування різноманітних звітів, у яких має бути інформація про використання природного капіталу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Деякі вчені пропонують рекомендації щодо розкриття окремих елементів природного капіталу. Зокрема, У.З. Костюк та І.М. Негрич для реформування системи бухгалтерського обліку з метою його екологізації пропонують відображення у фінансовій звітності необоротних активів природоохоронного призначення. Для цього автори рекомендують виокремлювати рядки в активі балансу «права на забруднення навколишнього середовища, первісна вартість рядок 1003, накопичена амортизація 1004 та 1006 – об'єкти природоохоронного призначення» [3]. Сироїд Н.П. зазначає, що у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» має бути 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; у формі № 2 «Звіт про сукупний дохід» («Звіт про фінансові результати») – екологічні доходи і витрати на екологічну якість, прибутки та збитки від екологічної діяльності підприємства; у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» – деталізована інформація про витрати на

поліпшення земель, про права за користування природними ресурсами [4]. Сокіл О.Г. пропонує формувати баланс сталого розвитку підприємства, який є конститутивним документом фінансової звітності та звіту про управління [5]. Проведений аналіз розкриття інформації про складові природного капіталу в обов'язковій та добровільній звітності показав, що в сучасній обліково-звітній практиці не вироблено апробованих науково-методичних підходів щодо її висвітлення. Цілком слушно з цього приводу зазначає П.М. Майданевич, що не зважаючи на те, що реальні кроки у сфері екологічного обліку та звітності були зроблені міжнародним бухгалтерським співтовариством більше десяти років тому, в Україні дотепер ця сфера обліку залишається невивченою [6].

Метою статті є розробка наукових підходів до удосконалення методики формування звітності про природний капітал як основи інтерпретації його показників у контексті сталого розвитку інвайронментальної економіки.

Викладення основного матеріалу. З метою забезпечення користувачів точною та актуальною інформацією про екологічну діяльність А.Колк пропонує до звітності підприємства додавати окремих екологічний розділ з обґрунтуванням впливу виробничої діяльності на стан навколишнього середовища та руху коштів природоохоронного призначення. Вчений зазначає, що вирішення екологічної складової у фінансовій звітності підприємства полегшить підготовку екологічного звіту і дозволить визначити екологічну вразливість підприємства, рівень його екологізації, екологічні ризики тощо. Такі показники мають визначатися з урахуванням екологічної складової активів і пасивів підприємства. Під екологічними активами 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 [7]. Для удосконалення системи бухгалтерського обліку в частині формування інформаційної бази, для управління природоохоронною діяльністю та розробки механізму перенесення інформації з фінансової звітності до добровільної необхідно розробити рекомендації щодо наповнення статей фінансової звітності показниками про природний капітал. Першою формою фінансової звітності є «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», аналіз показників якої дозволяє визначити зміни величини активів природоохоронного призначення та джерел їх формування, що дозволить привернути увагу фахівців, задіяних у природоохоронній діяльності до визначення причин, що зумовили ці зміни. Складання фінансової звітності передбачає дотримання підприємствами харчової індустрії вимог щодо порядку її заповнення. Проте нові умови господарювання, формулювання міжнародними організаціями пріоритетних завдань визначення внеску корпоративного сектору в досягненні цілей сталого розвитку, актуалізація питань формування добровільної звітності вимагає розширення затверджених нормативними актами статей фінансової звітності. Водночас для подання контролюючим органам не потрібно розширювати статті фінансової звітності, але запропоновані зміни матимуть позитивний вплив для зважених управлінських рішень при її формуванні на підприємстві з метою внутрішнього використання. В активі балансу підприємств харчової індустрії пропонуємо внести зміни, наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

Запропоновані зміни у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
у складі активів природоохоронного призначення

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Необоротні активи			
<i>Нематеріальні активи природоохоронного призначення</i>	1003.1		
<i>первісна вартість</i>	1003.2		
<i>накопичена амортизація</i>	1003.3		
<i>Незавершені капітальні інвестиції природоохоронного призначення</i>	1006		
<i>Основні засоби природоохоронного призначення</i>	1013.1		
<i>первісна вартість</i>	1013.2		
<i>знос</i>	1013.3		
II. Оборотні активи			
<i>Виробничі запаси, які використовуються в органічному виробництві</i>	1101		
<i>Виробничі запаси, які використовуються в природоохоронній діяльності</i>	1102		
<i>Органічна готова продукція</i>	1103		
<i>Дебіторська заборгованість за операціями з природними активами</i>	1126		
<i>Витрати майбутніх періодів природоохоронного спрямування</i>	1171		

Довідка: внесено автором

Інформація про джерела формування природного капіталу міститься у пасиві форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». У пасиві балансу підприємств харчової індустрії у частині джерел формування природного капіталу пропонуємо внести зміни, наведені у таблиці 2.

Таблиця 2

Запропоновані зміни у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
у складі джерел формування природного капіталу

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Власний капітал			
<i>Зареєстрований природний капітал</i>	1401		
<i>Природний капітал у дооцінках</i>	1406		
<i>Додатковий природний капітал</i>	1411		
<i>Вилучений природний капітал</i>	1431	()	()
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
<i>Інші довгострокові зобов'язання, пов'язані з природоохоронною діяльністю</i>	1516		
<i>Довгострокові забезпечення природоохоронної діяльності</i>	1521		
<i>Цільове фінансування природоохоронних заходів</i>	1527		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Поточна кредиторська заборгованість за: <i>довгостроковими зобов'язаннями</i>	1610		
<i>природними ресурсами</i>	1616		
<i>об'єктами природоохоронного призначення</i>	1617		
<i>у тому числі з екологічного податку та зборів</i>	1622		
<i>розрахунками зі страхування майна природоохоронного призначення та природних ресурсів</i>	1626		
<i>Доходи майбутніх періодів природоохоронного характеру</i>	1666		
Баланс	1900		

Довідка: внесено автором

Показує результат діяльності підприємства харчової індустрії за певний період, форма № 2 фінансової звітності – «Звіт про фінансові результати», в якій міститься інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства харчової індустрії за звітний період. Для визначення фінансового результату операцій, пов'язаних з природоохоронною діяльністю, пропонуємо внести зміни, наведені у таблиці 3.

Таблиця 3

Фрагмент форми № 2 «Звіт про фінансові результати»
у складі визначення фінансового результату операцій, пов'язаних з природоохоронною діяльністю

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
<i>Чистий дохід від реалізації органічної продукції (товарів, робіт, послуг)</i>	2001		
<i>Собівартість реалізованої органічної продукції (товарів, робіт, послуг)</i>	2051	()	()
Валовий: <i>прибуток</i>	2090		
<i>прибуток від реалізованої органічної продукції</i>	2091		
<i>збиток від реалізованої органічної продукції</i>	2096		

Довідка: внесено автором

Іншою обов'язковою формою фінансової звітності, яку мають формувати підприємства харчової індустрії, які належать до великих та середніх є Звіт про управління, у якому наводиться нефінансова інформація, яка стосується навколишнього середовища. Для управління змінами на шляху до побудови

стійкої глобальної економіки шляхом поєднання довгострокової прибутковості із соціальною справедливістю та захистом навколишнього середовища життєво важливе значення має розкриття нефінансової інформації [8]. Як зазначають І.В. Жиглей та Д.М. Захаров, «Звіт з управління» є важливим для підвищення рівня інформаційної відкритості [9]. 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 довілля [10]. Це підтверджується і детальним аналізом звітів про управління опублікованих підприємствами харчової промисловості, які були нами проаналізовані, зокрема ПАТ «Харківська бісквітна фабрика» та ПАТ «Вімм-Білл-Дан Україна». Екологічні аспекти у звіті про управління проаналізовано в чотирьох аспектах, зокрема, раціональне використання води, управління відходами, парникові гази та споживання енергії. Проте жодних конкретних заходів, які здійснюються на підприємстві з метою зниження шкідливого впливу на довілля та використання складових природного капіталу в звітах не знайдено, що ускладнює сприйняття інформації та не дозволяє зацікавленим користувачам визначити екологоорієнтованість виробництва. Аналіз практичної діяльності підприємств харчової індустрії та запитів стейкхолдерів стосовно екологічної інформації, враховуючи вимоги Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління затверджених наказом Міністерства фінансів України від 07.12.2018 за № 982, пропонуємо у звіті про управління підприємствам харчової індустрії інформувати про природний капітал за формою, наведеною у таблиці 4.

Таблиця 4

Фрагмент форми звіту про управління у складі розкриття інформації за напрямом «Екологічні аспекти»

Розділ звіту	Підрозділ звіту	Інформація, яка має розкриватися
1	2	3
Раціональне використання води	Споживання води	- наявність дозволів на спеціальне водовикористання; - обсяги води, яка була використана на підприємстві харчової індустрії протягом звітного періоду за її видами (наприклад, підземні, поверхневі, комунального водопроводу тощо); - напрями використання води (наприклад, виробництво органічної продукції, санітарно-гігієнічні та питні потреби тощо); - перелік засобів, які використовуються для обліку води (наприклад, журнали, водовимірвальні пристрої); - наявність та перелік лімітів води за її джерелами
	Ефективність споживання води	- обсяги скидів стічних вод підприємств харчової індустрії; - використання природоохоронного обладнання з очищення промислових стоків; - обсяги переробленої та очищеної води; - показники якості стічних вод
	Заходи спрямовані на раціональне використання води	- зниження обсягів споживання води; - заходи з раціонального та стійкого використання водних ресурсів без забруднення; - наявність обладнання для очищення води; - система моніторингу раціонального використання та економії водних ресурсів; - інформація про проведені фізико-хімічні, бактеріологічні та радіаційні лабораторні аналізи якості питної води на відповідність встановленим санітарним нормам, а також контроль стічних вод, які скидають у водні об'єкти після використання
Управління відходами	Утворення відходів	- наявність дозволів на утворення відходів; - наявність виробничих інструкцій щодо роботи з відходами; - наявність наказів про призначення працівників, відповідальних за облік та поводження з відходами; - обсяги утворених відходів за їх видами за Державним класифікатором відходів; - інформація про лабораторні дослідження земельних ділянок, на яких зберігаються відходи; - прогнозовані обсяги утворення відходів
	Утилізація відходів	- напрями утилізації відходів за їх видами; - наявність відповідної дозвільної документації та обладнання для утилізації відходів на власних об'єктах; - інформація про суб'єкти господарювання, яким передаються відходи на утилізацію та/або видалення

1	2	3
	Заходи спрямовані на ефективне використання відходів	<ul style="list-style-type: none"> - впровадження технологій, які забезпечать комплексне використання відходів; - встановлення нормативних обсягів утворення різних видів відходів; - напрями вторинного використання відходів; - заходи, спрямовані на навчання персоналу, який виконує роботи з утилізації відходів
Викиди парникових газів (ВПП)	Утворення парникових газів	<ul style="list-style-type: none"> - наявність дозволів на викиди, отримані в управлінні Мінприроди України; - джерела, обсяги та структура викидів забруднюючих речовин та парникових газів в атмосферне повітря; - інформація про збільшення чи зменшення обсягів викидів парникових газів в звітному періоді; - інформація щодо функціонування системи обліку ВПП
	Заходи спрямовані на зменшення обсягів ВПП	<ul style="list-style-type: none"> - інформація про проведені інвентаризації стаціонарних джерел ВПП; - інформація щодо оптимізації технологічних режимів існуючого виробничого обладнання; - ремонтно-ізоляційні роботи обладнання, яке є джерелом ВПП; - впровадження систем моніторингу, звітності та верифікації ВПП
Споживання енергії	Аналіз споживання енергії	<ul style="list-style-type: none"> - структура споживання енергії за видами та напрямками виробництва; - динаміка споживання енергії за періодами; - аналіз ефективності споживання енергоносіїв
	Заходи спрямовані на енергозбереження	<ul style="list-style-type: none"> - інформація про проведені енергоаудити; - опис перспективних напрямів енергозбереження; - механізм економіко-організаційного стимулювання енергозбереження; - опис технології виробництва кулінарної продукції з використанням енергоефективного обладнання; - заходи з моніторингу і корекції програми енергозбереження
Екологічне управління	Екологічна політика	<ul style="list-style-type: none"> - опис документа, яким регулюється екологічна політика підприємства харчової індустрії; - зобов'язання підприємства щодо захисту довкілля та мінімізації негативного впливу на нього; - напрями вдосконалення системи екологічного керування згідно з вимогами міжнародних стандартів; - напрями підвищення ефективності виробничих процесів; - напрями підвищення екологічної культури та свідомості працівників
	Екологічні цілі	<ul style="list-style-type: none"> - опис стратегічних цілей підприємства харчової індустрії, зокрема: удосконалення системи екологічного менеджменту, зменшення рівня споживання води, зменшення обсягів утворення відходів, енергозбереження; - опис процедури здійснення екологічного аудиту постачальників; - опис напрямів впровадження ресурсозберігаючого та природоохоронного обладнання
	Екологічні дії	<ul style="list-style-type: none"> - опис програм для реалізації поставлених завдань з охорони навколишнього середовища (наприклад, опис програми підвищення енергоефективності, програми поводження з відходами тощо); - опис природоохоронної роботи (озеленення, інвентаризація та паспортизація чинників негативного впливу на довкілля, аналіз стану екологічної безпеки в районах впливу виробничої діяльності); - організаційне забезпечення екологічного управління; - фінансове забезпечення реалізації заходів з охорони довкілля

Довідка: розробка автора

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запропоновані зміни до форм фінансової звітності та звіту про управління сприятимуть налагодженню дієвої обліково-звітної системи екологічних наслідків діяльності та природного капіталу й забезпечать розробку стратегії екологічно свідомого управління підприємством, вчасну ідентифікацію ризиків виникнення надмірного антропогенного впливу на навколишнє середовище та здійснення обмежувачих і попереджувальних заходів; поглиблений аналіз фінансових результатів від природоохоронної діяльності і визначення впливу цих витрат на ефективність підприємства та ціну товарів, готової продукції чи послуг в основних

видах діяльності, які мають найбільший вплив на природний капітал; оцінку економічного збитку, що завдає забруднення навколишньому середовищу; забезпечать практичний зв'язок між показниками фінансової, екологічної та звітності сталого розвитку.

Список використаної літератури:

1. Инициатива ЮНИДО в области «зеленой» промышленности по устойчивому промышленному развитию / Организация объединенных наций по промышленному развитию. – Вена : ЮНИДО, 2011. – 44 с.
2. Natural Capital Accounting across the Gaborone Declaration for Sustainability in Africa : a desktop scoping / K.Reuter, D.Juhn, R.Portela, J.Venter // Declaration for Sustainability in Africa. – Gaborone, 2016. – 188 p.
3. Костюк У.З. Перспективи впровадження екологізації бухгалтерського обліку: необоротні активи / У.З. Костюк, І.М. Негрич // Причорноморські економічні студії. – 2019. – Вип. 41. – С. 198–202.
4. Сироїд Н.П. Відображення інформації про екологічну якість продукції у звітності / Н.П. Сироїд // Ефективна економіка. – 2018. – № 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6805>.
5. Сокіл О.Г. Концепція балансового методу обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств / О.Г. Сокіл // Економіка та держава. – 2018. – № 7. – С. 44–49.
6. Майданевич П.М. Роль обліку і звітності у сучасному екологічному управлінні / П.М. Майданевич // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 2. – С. 52–54.
7. Kolk A. The Economics of Environmental Management / A.Kolk // International Journal of Sustainability in Higher Education. – 2000. – Vol. 1. – № 2. – P. 208–211.
8. Нестеренко О.О. Інтегрована звітність: теорія, методологія, практика : монографія / О.О. Нестеренко. – Х. : Видавець Іванченко І.С., 2018. – 410 с.
9. Жиглей І.В. Звіт з управління – складова фінансової, нефінансової чи інтегрованої звітності? / І.В. Жиглей, Д.М. Захаров // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2019. – Вип. 1 (42). – С. 18–24.
10. Звіт про управління: що це таке, як його робити та які нові можливості він дає. Гід по звіту для бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://businessviews.com.ua/ru/strategies/id/zvit-pro-upravlinnja-1860/>.

References:

1. Iniciativa JuNIDO v oblasti «zelenoj» promyshlennosti po ustojchivomu promyshlennomu razvitiju, (2011), Organizacija ob'edinennyh nacij po promyshlennomu razvitiju, Vena, 44 p.
2. Reuter, K., Juhn, D., Portela, R. and Venter, J. (2016), «Natural Capital Accounting across the Gaborone Declaration for Sustainability in Africa», a desktop scoping, *Gaborone Declaration for Sustainability in Africa*, Gaborone, 188 p.
3. Kostjuk, U.Z. and Negrych, I.M. (2019), «Perspektyvy vprovadzhenja ekologizacii' buhgalters'kogo obliku: neoborotni aktyvy», *Prychornomors'ki ekonomichni studii'*, Issue 41, pp. 198–202.
4. Syroi'd, N.P. (2018), «Vidobrazhennja informacii' pro ekologichnu jakist' produkcii' u zvitnosti», *Efektivna ekonomika*, No 12 [Online], available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6805>
5. Sokil, O.G. (2018), «Konceptija balansovogo metodu oblikovo-analitychnogo zabezpechennja zvitnosti pro stalij rozvytok sil'skogospodars'kyh pidpryjemstv», *Ekonomika ta derzhava*, № 7, pp. 44–49.
6. Majdanevych, P.M. (2009), «Rol' obliku i zvitnosti u suchasnomu ekologichnomu upravlinni», *Oblik i finansy APK*, No. 2, pp. 52–54.
7. Kolk, A. (2000), «The Economics of Environmental Management», *International Journal of Sustainability in Higher Education*, Vol. 1, No. 2, pp. 208–211.
8. Nesterenko, O.O. (2018), *Integrovana zvitnist': teorija, metodologija, praktyka*. Vydavec' Ivanchenko I.S., Harkiv, 410 p.
9. Zhyglej, I.V. and Zaharov, D.M. (2019), «Zvit z upravlinnja – skladova finansovoi', nefinansovoi' chy integrovanoi' zvitnosti?», *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, No. 1 (42), pp. 18–24.
10. Zvit pro upravlinnja: shho ce take, jak jogo robyty ta jaki novi mozhlyvosti vin daje. Gid po zvituu dlja biznesu, [Online], available at: <https://businessviews.com.ua/ru/strategies/id/zvit-pro-upravlinnja-1860/>

Лопін Андрій Олександрович – здобувач кафедри фінансів та обліку Харківського державного університету харчування та торгівлі.

Наукові інтереси:

– обліково-звітні аспекти природного капіталу.

E-mail: andreylopin@gmail.com.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3510-805X>.

Стаття надійшла до редакції 27.01.2020.