

**ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ**

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ЛОПІН АНДРІЙ ОЛЕКСАНДРОВИЧ

УДК 657.1:65.014.1:640.43(043.5)

ДИСЕРТАЦІЯ

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПРИРОДНОГО КАПІТАЛУ В СИСТЕМІ
УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ ХАРЧОВОЇ ІНДУСТРІЇ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

*Зроблено перевірку дисертації
і дані підписано за місцем
з іменем прізвищем та
поданням до спеціалізованої
вченої ради
06.08.20*



Лопін А.О.

Науковий керівник – Ковалевська Надія Сергіївна,
кандидат економічних наук, доцент



Харків – 2020

АНОТАЦІЯ

Лопін А.О. Бухгалтерський облік природного капіталу в системі управління підприємствами харчової індустрії. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Харківський державний університет харчування та торгівлі Міністерства освіти і науки України, Харків, 2020.

Дисертація присвячена науковому обґрунтуванню теоретичних положень та розробці організаційно-методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку природного капіталу в системі управління підприємствами харчової індустрії.

В роботі проведено аналіз діяльності підприємств харчової галузі, який показав, що в сучасних умовах господарювання вона здійснює суттєвий вплив на еколого-економічний розвиток світу. Розроблено хронологічну інтерпретацію ключових міжнародних подій, направлених на вирішення екологічних проблем шляхом виділення стадій формування міжнародних ініціатив з охорони природного капіталу. Детально проаналізовано глобальні та національні Цілі сталого розвитку, пов'язані з природним капіталом, які мають бути покладеними в основу формування національної інституціональної моделі забезпечення досягнення ЦСР.

Для формування дієвих інституційних механізмів моніторингу реалізації Україною екологічної складової цілей сталого розвитку та розробки моделі врахування внеску підприємств харчової індустрії в їх досягнення проаналізовано вимоги міжнародних нормативних актів щодо розкриття окремих показників, що характеризують стан природного капіталу суб'єктів господарювання.

Періодизацію еволюції дефініції «природний капітал» запропоновано поділити на п'ять етапів: невизнання, наукового пошуку, усвідомлення, економічного визнання та облікового визнання. Доведено, що для побудови

адекватної системи організації бухгалтерського обліку і розкриття у фінансовій звітності елементів природного капіталу на мікрорівні облікова практика потребує напрацювання сутності поняття «природний капітал» суб'єкта господарювання. Проаналізовано підходи науковців до трактування дефініції «природний капітал».

Проаналізовано вітчизняне та міжнародне нормативно-правове забезпечення обліку та відображення у звітності елементів природного капіталу, з метою удосконалення методичних засад обліково-звітної системи підприємств харчової галузі. Описано сформовану в Україні нормативно-правову базу з формування екологічної політики держави, яка враховує рекомендації ООН і включає чотири рівні нормативних документів – Конституція України, кодекси, закони та постанови Кабінету міністрів України. Розподілено за рівнями (міжнародний, міждержавний, державний та облік природного капіталу підприємства) рамкові положення нормативних актів з організації обліку та контролю елементів природного капіталу.

Розроблено фасетну класифікацію природного капіталу, в якій виділено наступні фасети: необоротні активи, оборотні активи, капітал, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, елементи природного капіталу для розкриття за UNCTAD Core Indicators, елементи природного капіталу для розкриття за Methodology for SDG indicator 12.6.1, елементи природного капіталу для формування звіту про управління.

Розроблено методичні аспекти формування облікової політики елементів природного капіталу, які базуються на дослідженні принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку природного капіталу та відображення інформації про нього в обов'язковій та добровільній звітності. Згруповано в чотири групи принципи облікової політики природного капіталу. Запропоновано при формуванні Наказу про облікову політику на підприємстві харчової індустрії впровадити пункт «Екологічно-орієнтована діяльність», при наповненні якого враховувати інтереси усіх зацікавлених сторін (власників суб'єкта

господарювання, працівників, контрагентів, суспільства, держави в цілому), дотримуватися принципів облікової політики природного капіталу та розкривати основні методи його оцінки та обліку. Обґрунтовано, що в розпорядчому документі про облікову політику підприємства харчової галузі мають наводитися методи оцінки вибуття запасів; облік транспортно-заготівельних витрат; метод амортизації основних засобів та нематеріальних активів природоохоронного призначення; періодичність та об'єкти проведення інвентаризації.

Для раціональної організації обліку природного капіталу на підприємствах харчової галузі визначено процедурні питання облікової політики, які включають: розробку робочого плану рахунків обліку природного капіталу та форми відповідних первинних документів; формування графіків документообігу операцій з обліку екологічних аспектів бізнесу; опис порядку організації матеріальної відповідальності за порушення екологічних норм; визначення порядку ведення управлінського обліку та формування екологічної звітності.

Розроблено робочий план рахунків природного капіталу підприємств харчової індустрії в основу якого покладено запропоновану фасетну класифікація екологічних аспектів діяльності. Для формування добровільної звітності про досягнення цілей сталого розвитку екологічної сфери підприємствам харчової індустрії відповідно до чинної облікової практики та специфіки їх діяльності запропоновано використовувати вільні шифри забалансових рахунків.

Проаналізовано методи економічної оцінки природних ресурсів, а саме: витратний; результативний; змішаний (витратно-результативний); ринковий; загальної економічної цінності. Розроблено рекомендації щодо застосування облікових методів оцінки до визначених у розробленій фасетній класифікації елементів природного капіталу на різних етапах господарського процесу та фазах життєвого циклу підприємства харчової індустрії.

З метою ефективної організації бухгалтерського обліку елементів природного капіталу на підприємстві розроблено концептуальну модель організації бухгалтерського обліку природного капіталу в якій виділено специфічні елементи обліку як інформаційної системи, визначено взаємозв'язки між ними та обґрунтовано склад і структуру внутрішніх регламентів документування господарських операцій пов'язаних з природоохоронною діяльністю підприємств харчової індустрії.

В системі внутрішніх регламентів організації обліку природного капіталу запропоновано виділяти чотири блоки документів, які згруповано у два класи: 1. Регламентация організації та обліку охорони навколишнього середовища; 2. Регламентация організації та обліку природокористування. Для налагодження ефективної системи документування за кожним видом органічного виробництва, напрямом природоохоронних заходів, перспективними екологічно-спрямованими господарськими операціями запропоновано формувати аналітичну картку складових природного капіталу, які використовуються в господарській діяльності підприємства харчової індустрії за напрямками такої діяльності.

Систему екологічного звітування розподілено за суб'єктами формування звітності (держава та суб'єкти господарювання), та за обов'язковістю формування звітів (обов'язкова та необов'язкова). Детально проаналізовано особливості подання та наведено характеристику статистичної, фінансової, податкової звітності та звіту про управління в частині розкриття інформації про природний капітал. Згруповано користувачів інформації офіційної фінансової звітності та добровільної звітності сталого розвитку за рівнем фінансової зацікавленості.

З метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в частині формування інформаційної бази для управління природоохоронною діяльністю та розробки механізму перенесення інформації з фінансової звітності до добровільної розроблено рекомендації щодо наповнення статей фінансової звітності показниками про природний капітал з врахуванням

запропонованої фасетної класифікації природного капіталу та розробленого робочого плану рахунків.

Досліджено вплив інформаційних технологій на обліковий процес підприємств харчової індустрії. Для підвищення ефективності збору, обробки, систематизації та узагальнення інформації про природний капітал підприємств харчової промисловості запропоновано модель процесу автоматизації обліку природного капіталу, яка включає інтерфейси для імпорту та експорту даних; забезпечує автоматизацію всіх етапів облікового процесу; підтримує ведення довідників елементів природного капіталу, рахунків бухгалтерського обліку, констант, форм облікових реєстрів та звітності.

Ключові слова: природний капітал, бухгалтерський облік, фінансова звітність, звіт про управління, сталий розвиток, природоохоронна діяльність, облікова політика, фасетна класифікація.

ANNOTATION

A. Lopin Natural capital accounting in the food industry enterprise management system. - Qualified scientific work on the rights of manuscript.

The thesis for the degree of candidate of economic sciences in speciality 08.00.09 – Accounting, analysis and audit (by types of economic activity). – Kharkiv State University of Food Technology and Trade of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2020.

The dissertation is devoted to the scientific substantiation of theoretical issues and development of organizational and methodical recommendations concerning accounting of natural capital in the food industry enterprises management system.

Food industry enterprises activity analysis is carried out in the paper, which showed that in modern economic conditions it has a significant impact on the ecological and economic development of the world. A chronological interpretation of key international events aimed at solving environmental problems by

highlighting the stages of international initiatives formation for the natural capital protection. The global and national Sustainable Development Goals related to natural capital, which should be the basis for the national institutional model of the SDG's achievement ensuring, are analyzed in detail.

To form effective institutional mechanisms for monitoring the environmental component of sustainable development goals achievement by Ukraine and develop a model of taking into account the contribution of food industry enterprises to the SDG's achievement the requirements of international regulations on the disclosure of individual indicators characterizing the state of natural capital of economic entities are analyzed.

It is proposed to divide the evolution of the "natural capital" definition into five stages: non-recognition, scientific search, awareness, economic recognition and accounting recognition. It is proved that in order to build an adequate system of accounting and disclosure natural capital elements in the financial statements at the microlevel accounting practice requires the essence of the concept of "natural capital" of the entity. The approaches of scientists to the interpretation of the "natural capital" definition are analyzed.

The national and international regulatory legal framework for accounting and reporting in the elements of natural capital are analyzed in order to improve the methodological foundations of the accounting and reporting system of food industry enterprises. The legal framework for the state's environmental policy formation is developed for Ukraine, which takes into account the UN recommendations and includes four levels of normative documents – the Constitution of Ukraine, codes, laws and resolutions of the Cabinet of Ministers of Ukraine. Normative acts provisions for the natural capital elements accounting organization are grouped according to the following levels: international, interstate, state, enterprise.

Natural capital facet classification of has been developed, with the following facets: non-current assets, current assets, capital, long-term liabilities, current liabilities, elements of natural capital for disclosure by UNCTAD Core Indicators,

elements of natural capital for disclosure by Methodology for SDG indicator 12.6.1, elements of natural capital to generate a management report.

Methodological aspects of the accounting policy for the natural capital elements forming are developed, which are based on the study of principles, methods and procedures used by the enterprise for accounting of natural capital and disclosure its elements it in the mandatory and voluntary reporting. Natural capital accounting principles are gathered into four groups. It is proposed to introduce the item "Ecologically oriented activity" in the Order on accounting policy at the food industry in which the interests of all interested parties (owners of the entity, employees, contractors, society, the state as a whole) should be taken into account, principles of the natural capital accounting policy adhered, and main methods of its assessment and accounting disclosed. It is substantiated that in the regulatory document on accounting policy of the food industry it should be specified: disposal of stocks estimating methods; accounting of transport and procurement costs; method of the fixed and intangible assets depreciation for nature protection purpose; periodicity and inventory.

Procedural accounting policy issues have been identified for the natural capital accounting organization at food processing enterprises, which include: development of a working plan of accounts for the natural capital accounting and relevant primary documents forms; drawing up workflow schedules for accounting for environmental aspects of business; description of the material liability organization for environmental standards violation; determination of accounting and environmental reporting formation procedures.

The working plan of accounts for the food industry enterprises natural capital accounting was developed, which is based on the proposed facet classification of environmental aspects of activity. In order to form a voluntary report on the achievement of the Sustainable Development Goals of the ecological sphere, free balance codes are suggested for the food industry enterprises in accordance with the current accounting practice and specifics of their activity.

Natural resources economic evaluation methods are analyzed, namely: expenditure; effective; mixed (cost-effective); market; total economic value. Recommendations on application of accounting methods of the natural capital elements estimation identified in the developed facet classification at different stages of the economic process and phases of the food industry enterprise life cycle have been developed.

For the purpose of effective organization of the natural capital elements accounting the conceptual model of organization of the natural capital accounting is developed in which specific elements of accounting as information system are allocated, interconnections between them are defined and structure of documentation of economic operations related to environmental protection internal regulations for the food industry enterprises is substantiated.

Within the system of internal regulations of the natural capital accounting organization it is proposed to allocate four blocks of documents which are grouped into two classes: 1. Regulation of organization and accounting of environmental protection; 2. Regulation of the organization and accounting of environmental management. In order to establish an effective system of documentation for each type of organic production, direction of environmental measures, and environmentally-oriented economic operations it is proposed to form an analytical map of the natural capital components used in the economic activity of the food industry in the areas of such activity.

Within the system of internal regulations of the natural capital accounting organization it is proposed to allocate four blocks of documents which are grouped into two classes: 1. Regulation of organization and accounting of environmental protection; 2. Regulation of the organization and accounting of environmental management. In order to establish an effective system of documentation for each type of organic production, direction of environmental measures, and environmentally-oriented economic operations it is proposed to form an analytical map of the natural capital components used in the economic activity of the food industry in the areas of such activity.

Environmental reporting system is divided into reporting entities (state and economic entities), and reporting requirements (mandatory and optional). Peculiarities of the presentation are analyzed in detail and characteristics of statistical, financial, tax reporting and management report regarding the disclosure of natural capital are presented. Official financial statements and voluntary sustainable development reporting users are grouped according to the level of financial interest.

In order to improve the accounting system in terms of forming an information provisions for environmental management and to develop a mechanism for transferring information from financial statements to voluntary recommendations were prepared on filling the items of financial statements with indicators of natural capital, taking into account the proposed natural capital facet classification and natural capital accounts.

The influence of information technologies on the food industry enterprises accounting process is investigated. In order to increase the efficiency of collecting, processing, systematizing and generalizing information on the food processing enterprises natural capital a model of the natural capital accounting automation is proposed, which includes interfaces for import and export of data; provides automation of all stages of accounting process; maintains directories of the natural capital elements, accounts, constants, forms of accounting registers and reports.

Keywords: natural capital, accounting, financial reporting, management report, sustainable development, environmental protection, accounting policy, facet classification.

**НАУКОВІ ПРАЦІ, В ЯКИХ ОПУБЛІКОВАНІ ОСНОВНІ
НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДИСЕРТАЦІЇ:**

1. Ковалевська Н. С., Лопін А. О. Фасетна класифікація природного капіталу як основа його обліково-звітної інтерпретації. Економічний простір. 2019. № 151. С. 101–112. (включено до Index Copernicus, Google Scholar) (заг. обсяг 0,7 друк. арк., особисто автора 0,4 друк. арк.: розроблено фасетну класифікацію природного капіталу).

2. Лопін А. О. Нормативно-правове забезпечення обліку природного капіталу. Бізнес-Навігатор. 2019. Вип. 6.1-2 (56). С. 190–196. (включено до Index Copernicus, Google Scholar, Crossref) (0,6 друк. арк.).

3. Лопін А. О. Облікова політика природного капіталу як інструмент збереження природно-ресурсного потенціалу підприємства. Підприємництво та інновації. 2019. Вип. 9. с. 171–176. (включено до Google Scholar) (0,6 друк. арк.).

4. 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. (включено до Index Copernicus, Google Scholar) (0,6 друк. арк.).

5. Лопін А. О. Особливості організації бухгалтерського обліку елементів природного капіталу. Бізнес Інформ. 2020. №3. С. 269–276. (включено до Ulrichsweb Global Serials Directory, Research Papers in Economics, Index Copernicus, Directory of Open Access Journals, CiteFactor, Academic Journals Database, Scientific Indexing Services та ін.) (0,8 друк. арк.).

6. 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. (включено до Index Copernicus, Google Scholar, WorldCat, BASE, Ulrich's Periodical Directory, RePec) (0,6 друк. арк.).

**НАУКОВІ ПРАЦІ, ЯКІ ЗАСВІДЧУЮТЬ
АПРОБАЦІЮ МАТЕРІАЛІВ ДИСЕРТАЦІЇ:**

7. 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. X. : ХДУХТ, 2018. С. 254–256. (заг. обсяг 0,13 друк. арк., особисто автора 0,07 друк. арк.: досліджено екологічні ризики в діяльності підприємств).

8. 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. X. : ХДУХТ, 2019. С. 214–215. (заг. обсяг 0,1 друк. арк., особисто автора 0,05 друк. арк.: досліджено екологічні складові сталого розвитку).

9. 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. X. : ХДУХТ, 2020. С. 109–111. (0,13 друк. арк.).

10. 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. (0,13 друк. арк.).

11. Лопін А. О. Методика оцінки природного капіталу підприємств харчової індустрії. 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. (0,15 друк. арк.).

12. 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. (0,13 друк. арк.).

ЗМІСТ

ВСТУП	16
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПРИРОДНОГО КАПІТАЛУ ЯК ОСНОВА ЕКОЛОГІЧНОЇ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ІНДУСТРІЇ	25
1.1 Екологічна складова сталого розвитку економіки в обліково-звітній системі підприємства	25
1.2 Аналіз нормативного-правового забезпечення та розвиток понятійно-термінологічного апарату бухгалтерського обліку природного капіталу	41
1.3 Обліково-аналітична класифікація об'єктів природного капіталу ...	58
Висновки за розділом 1.....	75
РОЗДІЛ 2. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД ОБЛІКУ ПРИРОДНОГО КАПІТАЛУ	78
2.1 Облікова політика природного капіталу як інструмент збереження природно-ресурсного потенціалу підприємства	78
2.2 Удосконалення методики оцінки елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії	101
2.3 Особливості організації бухгалтерського обліку елементів природного капіталу	113
Висновки за розділом 2.....	129
РОЗДІЛ 3. БУХГАЛТЕРСЬКА ЗВІТНІСТЬ ПРО ПРИРОДНИЙ КАПІТАЛ ЯК УМОВА РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ	133
3.1 Суб'єкти формування та склад користувачів звітності про природний капітал	133
3.2 Удосконалення методики формування звітності про природний капітал	153
3.3 Діджиталізація обліково-звітної інформації про природний капітал як засіб підвищення екологічної свідомості суспільства.....	172
Висновки за розділом 3.....	183
ВИСНОВКИ	187
ЛІТЕРАТУРА.....	192
ДОДАТКИ.....	214
Додаток А Національні та міжнародні індикатори сталого розвитку, які стосуються збереження та відновлення природного капіталу.....	215
Додаток Б Порядок заповнення реквізитів заголовної частини типової форми № 1-ВТ.....	224
Додаток В Порядок заповнення граф типової форми № 1-ВТ.....	226

Додаток Д Досліджені підприємства харчової індустрії м. Харкова та Харківської області.....	234
Додаток Е Фрагмент звіту про управління ПАТ «Харківська бісквітна фабрика» в частині екологічних аспектів.....	240
Додаток Ж Фрагмент звіту про управління ПАТ «Вімм-Білл-Дан Україна» в частині екологічних аспектів.....	241
Додаток И Акти впровадження.....	242
Додаток К Список публікацій.....	248

ВСТУП

Актуальність теми. Охорона навколишнього середовища та збереження природного капіталу стали наріжним каменем управління на мезо-, макро- та мікрорівні і основним аспектом уваги суспільства. Згідно доповіді ТЕЕВ (The Economics of Ecosystems and Biodiversity) виробничі та переробні сектори в світі несуть відповідальність за витрати «екологічні екстерналії» на загальну суму 7300 млрд. доларів на рік [185]. В теперішній час вартість екосистемних послуг в світі вдвічі перевищила розмір світового сукупного ВВП – до 124,8 трильйонів доларів в рік. Щороку витрачається на 50% більше ресурсів, ніж планета може відновити за цей період [58]. При цьому суттєвий вплив на еколого-економічний розвиток світу здійснює харчова галузь, оскільки вона є сферою економіки, яка з одного боку використовує природні ресурси у господарській діяльності, а з іншого, виробляє екологічну продукцію, чим безпосередньо впливає на стан здоров'я та розвиток суспільства. Тому, саме ключові аспекти формування інформаційних ресурсів управління природним капіталом підприємств харчової індустрії потребують поглиблених теоретичних досліджень та пошуку практичних рішень. Крім того, Асоціація з Європейським Союзом вимагає від України подальших кроків у напрямку співпраці з ЄС з питань впровадження державної стратегії екологічної політики та втілення гармонізованого з європейськими стандартами Національного плану дій (державної програми) з охорони довкілля, що передбачає розробку науково-обґрунтованої класифікації екосистемних товарів і послуг, яка стане базисом напрацювання методологічних засад відображення елементів природного капіталу у звітності вітчизняних підприємств харчової індустрії та оцінювання внеску корпоративного сектору у досягнення цілей сталого розвитку.

Економічну сутність природного капіталу та його місце у розвитку економічних систем досліджували наступні вчені Н. Букало, А. Валюх,

О. Васільцова, Т. Вороб'єва, Л. Гринів, Д. Дарбалаєва, Н. Дебелова, Є. Зав'ялова, Є. Крючков, К. Маркевич, О. Матвєєва, І. Самойлюк, Ю. Стельмащук. Обґрунтуванням необхідності еколого-економічного оцінювання елементів природного капіталу займалися О. Веклич, Т. Заплітна, Н. Іватанова, Л. Касперевич, Я. Підвисоцький, А. Пугачова, І. Сегеда. Питанням обліку екологічних аспектів діяльності підприємства приділяли увагу Т. Ардатеєва, О. Баришнікова, Д. Грицишен, О. Гриценко, В. Євдокимов, Т. Єфименко, В. Жук, І. Замула, Г. Кірейцев, А. Крутова, В. Ксендзук, Г. Купалова, С. Легенчук, Л. Ловінська, Н. Малюга, Т. Матвієнко, О. Нестеренко, І. Юхименко-Назарук. Вивчення та систематизація напрацювань вітчизняних та зарубіжних науковців дозволили визначити завдання, які потребують подальших досліджень щодо удосконалення методики оцінки, обліку та відображення у звітності елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії. Нагальна потреба у вирішенні означених завдань зумовила актуальність вибору теми дисертаційної роботи, її мету та завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота є складовою частиною науково-дослідних робіт кафедри фінансів та обліку Харківського державного університету харчування та торгівлі в межах госпдоговірної теми «Розробка методичних рекомендацій з формування обліково-аналітичного забезпечення управління реалізацією продукції в контексті сталого розвитку підприємств торгівлі» (номер державної реєстрації 0119U102480), де особисто автором розроблено методичні аспекти оцінки елементів природного капіталу підприємств торгівлі продуктами харчування для їх відображення в обліку та звітності. Наукове дослідження здійснювалося за сприяння Міністерства освіти і науки України при виконанні бюджетної теми «Інтегрована звітність як комунікаційна складова управління сталим розвитком суб'єктів господарювання в умовах невизначеності» (номер державної реєстрації 0119U002175), особисто автором розроблено методологічні положення

розкриття статей добровільної звітності підприємств харчової індустрії з урахуванням її екологічної складової за напрямками використання водних ресурсів, споживання енергії, управління відходами, викидами парникових газів, озоноруйнуючих та хімічних речовин.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розробка організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку природного капіталу в системі управління підприємствами харчової індустрії.

Для досягнення мети дослідження поставлено і вирішено такі основні завдання:

- розвинути понятійно-термінологічний апарат бухгалтерського обліку природного капіталу;
- удосконалити класифікацію об'єктів природного капіталу підприємств харчової індустрії;
- розробити облікову політику природного капіталу підприємств харчової індустрії;
- удосконалити методикку оцінки складових природного капіталу;
- дослідити особливості організації бухгалтерського обліку елементів природного капіталу;
- обґрунтувати теоретичні засади формування звітності про природний капітал;
- удосконалити методикку формування звітності про природний капітал;
- розкрити особливості діджиталізації обліково-звітної інформації про природний капітал.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку природного капіталу підприємств харчової індустрії.

Предметом дослідження є методичні засади та організаційно-практичний інструментарій бухгалтерського обліку природного капіталу підприємств харчової індустрії.

Методи дослідження. Методичною основою наукового дослідження стали загальнонаукові методи (аналіз, синтез, індукція, дедукція,

конкретизація, абстрагування, метод історичного й логічного дослідження), методичні прийоми пізнання об'єкта дослідження (вибірка, узагальнення, моделювання, огляд, підрахунок, порівняння, тестування) та постулати теорії формування та функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємствах харчової індустрії. Для вирішення поставлених завдань використано наступні методи та методичні прийоми наукового дослідження: історико-компаративний аналіз – під час дослідження екологічної складової сталого розвитку економіки; таксономічний аналіз – для удосконалення методики формування звітності про природний капітал; теоретичне узагальнення – для напрацювання категоріально-термінологічного апарату бухгалтерського обліку природного капіталу; статистичний аналіз – для виявлення чинників, що обумовили вибір елементів облікової політики природного капіталу підприємств харчової індустрії; групування – для поглиблення методики оцінки елементів природного капіталу; формалізація – для розробки обліково-аналітичної класифікації об'єктів природного капіталу; порівняння – під час проведення аналізу ринку програмних продуктів автоматизації формування обліково-звітної інформації про природний капітал; графічний – для наочного зображення і схематичного представлення теоретичних та практичних результатів дослідження.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти України з питань екологічної політики, бухгалтерського обліку та оподаткування; ратифіковані в Україні міжнародні директиви в сфері досягнення цілей сталого розвитку; розробки вітчизняних і зарубіжних науковців щодо організації та методики обліку та розкриття у звітності екологічної складової діяльності суб'єктів господарювання; статистична інформація та аналітичні огляди; оприлюднена звітність вітчизняних підприємств харчової індустрії; матеріали фахових видань та науково-практичних конференцій; офіційні ресурси мережі Інтернет.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в науковому обґрунтуванні теоретичних і методичних засад бухгалтерського обліку

природного капіталу в контексті сталого розвитку підприємств харчової індустрії, а саме:

Удосконалено:

класифікацію елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії, яку побудовано за фасетним принципом з виділенням фасетів що забезпечать формування фінансової та податкової звітності (необоротні активи, оборотні активи, капітал, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання) та екологічної складової добровільної звітності сталого розвитку (ключові індикатори природного капіталу за методологією UNCTAD, елементи природного капіталу для розкриття за Methodology for SDG indicator 12.6.1) та елементи природного капіталу для формування звіту про управління, що стало підґрунтям розробленої методики їх відображення в обліку та розкриття у звітності;

облікову політику природного капіталу підприємств харчової галузі, в структурі якої, на відміну від традиційної практики, запропоновано виділяти такі обов'язкові елементи, як: нормативне забезпечення; внутрішні регламенти, що визначають зміст облікової політики; складові методичного розділу; показники аналітичного розділу. Це сприяло побудові дієвої системи оцінки екологічних запасів підприємств харчової галузі під час вибуття, розподілу транспортно-заготівельних витрат за екологічною продукцією, амортизації основних засобів та нематеріальних активів природоохоронного призначення, розподілу загальновиробничих витрат природоохоронної діяльності, інвентаризації природного капіталу, калькулювання собівартості екологічних товарів та послуг оцінки досягнення цілей сталого розвитку екологічної сфери;

методичні засади оцінки, визначених у розробленій класифікації елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії, яку, на відміну від існуючих, систематизовано залежно від виду об'єкта природного капіталу, способу його отримання та терміну використання в господарському обороті, за наступними методами: первісна вартість, справедлива вартість,

залишкова вартість, чиста вартість реалізації, теперішня вартість майбутніх грошових надходжень, ліквідаційна вартість, фактична собівартість та історична собівартість. Це забезпечило відображення означених елементів природного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку;

методичний підхід до розкриття статей добровільної звітності підприємств харчової індустрії, які, на відміну від існуючих, враховують її екологічну складову за напрямками використання водних ресурсів, споживання енергії, управління відходами, викиди парникових газів, озоноруйнуючих та хімічних речовин. Підготовка вітчизняними підприємствами харчової індустрії добровільних звітів за наведеними показниками дозволить за екологічною сферою включити підприємство у підрахунок індикатора 12.6.1 «Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку», що наблизить Україну до досягнення ЦСР та сприятиме підготовці якісних добровільних національних оглядів.

Набуло подальшого розвитку:

теоретичний апарат бухгалтерського обліку шляхом періодизації еволюції економічної дефініції «природний капітал», що стало теоретичним підґрунтям розробки моделі нормативно-правового регулювання екологічної політики України як основи появи та розвитку облікової практики, яка забезпечує інформаційну підтримку управління використанням природних ресурсів у господарському обороті підприємств харчової індустрії та їх природоохоронною діяльністю;

організаційні положення бухгалтерського обліку природного капіталу підприємств харчової індустрії, які відрізняються упорядкуванням складових елементів облікової системи з відповідним документальним забезпеченням, що уможливило формування аналітичних карток складових природного капіталу та їх облікового відображення за кожним видом органічного виробництва, напрямом природоохоронних заходів, перспективними екологічно-спрямованими господарськими операціями;

методичні аспекти екологічного звітування, які відрізняються виділенням двох груп суб'єктів формування екологічної звітності (держава та суб'єкти господарювання), та поділом звітності за ознакою обов'язковості формування звітів (обов'язкова та добровільна). Запровадження системи екологічного звітування уможливить формування інформаційного забезпечення комплексного державного моніторингу стану навколишнього природного середовища.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення дисертації доведено до рівня організаційно-методичних узагальнень та прикладного інструментарію організації бухгалтерського обліку та відображення у звітності елементів природного капіталу, що забезпечило формування інформаційного забезпечення прийняття зважених управлінських рішень щодо підвищення ефективності управління природним капіталом підприємств харчової індустрії.

Практичне значення мають такі розробки: документальне забезпечення обліку елементів природного капіталу, в рамках якого удосконалено форму №1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари», яку запропоновано вести на електронних носіях за кожним технологічним процесом, окремою операцією та одиницею устаткування, де утворюються відходи і використовується упаковка (ПрАТ «Кондитерська фабрика «Солодкий світ» – довідка № 357 від 25.02.2020 р.); рекомендації щодо наповнення статей фінансової звітності показниками про природний капітал, а також набір та методика визначення показників добровільної звітності про внесок компанії у досягнення цілей сталого розвитку (СФГ «Липового» – довідка № 33/1 від 12.05.2020 р.); методика визначення процедурних питань облікової політики, яка включає: розробку робочого плану рахунків обліку природного капіталу та форми відповідних первинних документів; формування графіків документообігу операцій з обліку екологічних аспектів бізнесу; опис порядку організації матеріальної відповідальності за порушення екологічних норм;

визначення порядку ведення управлінського обліку та формування екологічної звітності (ТОВ «КАПСУЛАР» – довідка № 25 від 17.04.2020 р.).

Результати дисертаційного дослідження впроваджено в навчальний процес кафедри фінансів та обліку, зокрема, під час викладання дисциплін «Фінансовий облік II», «Звітність підприємств» та «Облік і аудит в підприємствах торгівлі та ресторанного господарства» (акт впровадження від 03.02.2020 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом самостійного наукового дослідження. Теоретичні обґрунтування, практичні розробки, висновки та рекомендації, які містяться у роботі, отримано автором самостійно на основі аналізу та узагальнення теоретичного та емпіричного матеріалу. З наукових публікацій, які написані у співавторстві, дисертація містить лише положення та пропозиції, які є особистою науковою розробкою дисертанта.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертації оприлюднені автором на 6 конференціях, а саме: Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку України в галузі управління та адміністрування: ініціативи молоді» (м. Харків, 17 травня 2018 р.); II міжнародній науково-практичній конференції «Фінансові механізми сталого розвитку України» (м. Харків, 18 жовтня 2019 р.); II міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Інноваційний вимір змін в обліково-аналітичному забезпеченні бізнесу: теорія, методологія, інформаційні технології» (м. Харків, 19 березня 2020 р.); VI міжнародній науково-практичній конференції молодих учених, аспірантів, здобувачів і студентів «Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України» (м. Луцьк, 25 квітня 2020 р.); II Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції» (м. Ужгород, 16 квітня 2020 р.); V Всеукраїнській науково-

практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми сьогодення у сфері фінансів, обліку та аудиту» (м. Хмельницький, 28-29 травня 2020 р.).

Публікації. Основні результати дисертаційного дослідження опубліковано в 12 наукових працях загальним обсягом 4,67 друк. арк. (особисто автору належить 4,26 друк. арк.), у тому числі 6 статей – у наукових фахових виданнях, внесених до міжнародних наукометричних баз та 6 тез доповідей конференцій.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертаційна робота складається з анотації, списку публікацій за результатами дослідження, вступу, трьох розділів та висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний текст дисертації складає 162 сторінки комп'ютерного тексту, у тому числі 20 таблиць і 22 рисунка на 24 сторінках. Дисертація містить список використаних джерел із 201 найменування на 22 сторінках та 8 додатків на 37 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПРИРОДНОГО КАПИТАЛУ ЯК ОСНОВА ЕКОЛОГІЧНОЇ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ІНДУСТРІЇ

1.1. Реалізація екологічної складової сталого розвитку економіки в обліково-звітній системі підприємства.

Сьогодні вітчизняна харчова промисловість, яка є складовою АПК, об'єднує понад 40 підгалузей і виробництв, у яких задіяні близько 15 тисяч суб'єктів господарювання – це і потужні, сучасні підприємства, які стоять на одному рівні з провідними гравцями на світовому ринку, і малі та середні переробники, які активно нарощують обсяги продукції для наповнення внутрішнього ринку та поступово виходять на зовнішні [60]. Як свідчать офіційні статистичні дані обсяги реалізації продукції харчової індустрії в Україні неухильно зростають (табл. 1.1, рис.1.1). При цьому, все більшої популярності набуває виробництво органічної продукції. Так у США у 2017 році було реалізовано органічної їжі та напоїв на суму 97 мільярдів доларів. В Європі площа земель, задіяних у органічному виробництві, становить 14,6 мільйонів гектарів, з яких 289 тис. гектарів розташовано в Україні [197]. Харчова галузь здійснює суттєвий вплив на еколого-економічний розвиток світу, оскільки вона є сферою економіки, яка з одного боку використовує природні ресурси у господарській діяльності, а з іншого, виробляє екологічну продукцію, чим безпосередньо впливає на стан здоров'я та розвиток суспільства. Тому, саме ключові аспекти формування інформаційних ресурсів управління природним капіталом підприємств харчової індустрії потребують поглиблених теоретичних досліджень та пошуку практичних рішень.

Таблиця 1.1

Динаміка реалізації продукції харчової індустрії України, млн грн [110]

Показники	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.
Обсяг реалізованої промислової продукції, всього	1331886	1400680	1354130	1428839	1776604	2158030	2608027	3045201,9
Переробна промисловість	852537,4	871146,6	817734,3	903735,3	1139213,2	1312729,0	1627504,3	1885406,2
Виробництво харчових продуктів, напоїв і тютюнових виробів	222387,8	254459,9	261783,7	302391,9	398023,2	462418,9	548377,9	589854,5
– у % до реалізованої продукції всієї промисловості	16,7	18,2	19,3	21,2	22,4	21,4	21,0	19,4
– у % до реалізованої продукції переробної промисловості	26,1	29,2	32,0	33,5	34,9	35,2	33,7	31,3

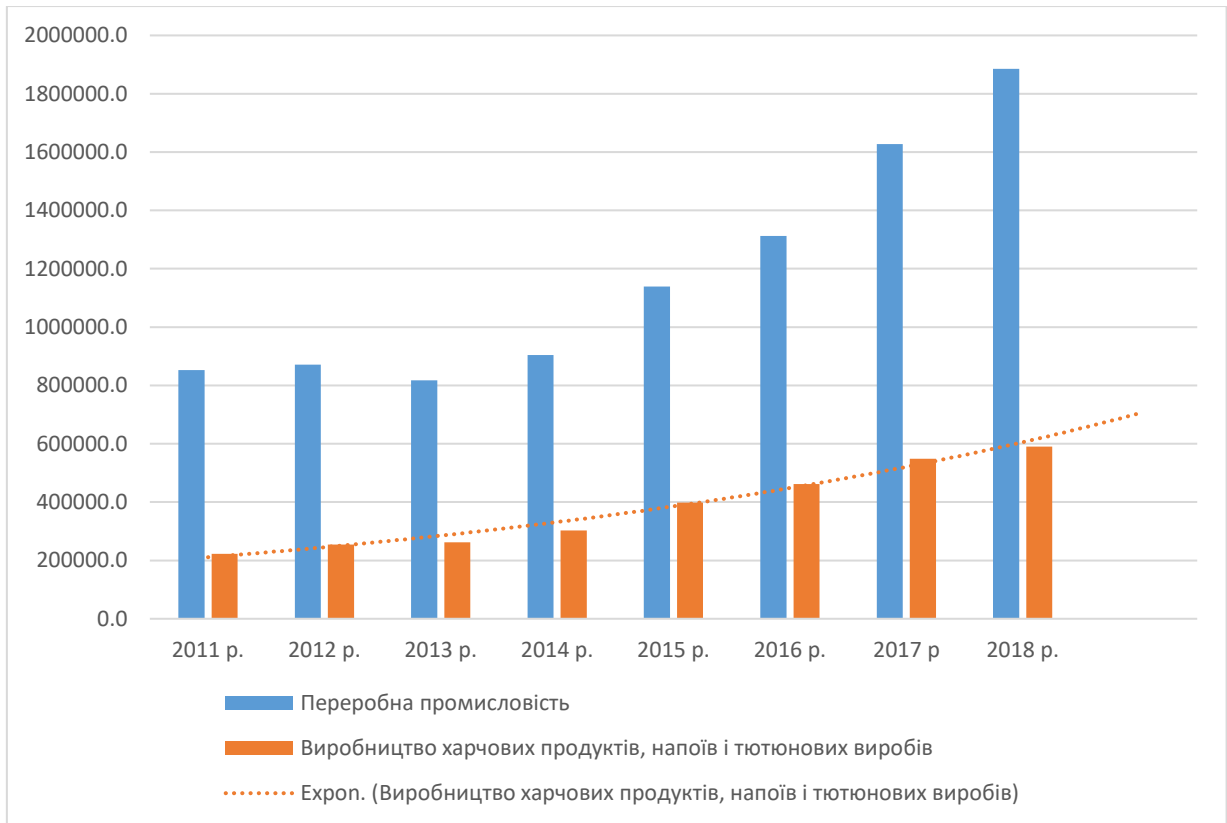


Рис. 1.1. Динаміка реалізації продукції харчової індустрії України, млн. грн.

Підприємства харчової індустрії в процесі виробництва здійснюють викиди забруднювальних речовин у атмосферне повітря, скиди стічних забруднених вод у поверхневі водойми та залишають тверді промислові та побутові відходи. Склад, динаміка та обсяги забруднювальних речовин, що продукують підприємства харчової індустрії, залежить від багатьох чинників: устаткування, що експлуатується; технологій виробництва; якості сировини; організації виробничого процесу та процесів зберігання і реалізації готової продукції; масштабів споживання сировини та енергії, виробництва та реалізації готової продукції тощо [21, с. 62]. Разом з тим, діяльність підприємств харчової індустрії має позитивний вплив на низку соціально-економічних параметрів розвитку країни [2, с. 8]. Нашій державі необхідно основні зусилля з реалізації ефективного державного регулювання харчової промисловості України зосередити на розвитку виробництва високотехнологічної екологічної продукції з високою доданою вартістю. Саме це забезпечить загальне посилення конкурентоспроможності харчової

продукції та підвищення рівня промислово-технологічної переробки [154, с. 83]. Разом з тим, необхідно пам'ятати, що переробна промисловість є однією з галузей економіки, яка значним чином впливає на споживання екосистемних послуг та здійснює значний вплив на навколишнє середовище і стан здоров'я громадян.

Сьогодні загальна вартість екосистемних послуг становить близько 124,8 трильйонів доларів в рік, що у два рази перевищує розмір світового ВВП [201]. Близько третини природних ресурсів, що втрачає людство за рік, є невідтворюваними [201]. В період з 1970 по 2014 рік відбулося зниження сумарної чисельності популяцій на 60%, і в даний час швидкість вимирання видів в 100-1000 разів вище в порівнянні з референсними значеннями до зростання антропогенного навантаження [48, с. 18]. Якщо не приймати жодних заходів з охорони навколишнього середовища, то до 2030 року для існування людству буде потрібен природний капітал, обсяг якого еквівалентний двом планетам Земля [106].

Фахівцями Державної установи «Інститут економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України» вартість природного багатства України визначено у розмірі 1,06 трлн грн. При цьому поресурсна структура природного багатства є такою: водний капітал становить 6,4 % від загальної вартості (67, 9 млрд грн); земельний – відповідно 44,7 (473,9); лісовий – 7,9 (84,6); мінеральний – 24,8% (263, 0 млрд грн). За агрегованим підходом екосистемна складова природного багатства дорівнює 16,2 % від його підсумкової вартості, а саме 170, 6 млрд грн (розрахунок здійснено за станом на 01.01.2013 р. відповідно до курсу 8 грн/дол. США) [117].

Від життєздатності екосистем залежить глобальна стабільність всієї біосфери, можливість виживання людства у довгостроковій перспективі. Деградація природних ресурсів, їх забруднення і втрата біологічного розмаїття скорочують здатність екологічних систем до самовідновлення [102, с. 225]. Деградація природи є однією з найсуттєвіших проблем світового

масштабу. Ключові питання щодо розробки глобального плану дій щодо скорочення шкідливого впливу людства на навколишнє середовище та припинення процесу скорочення біорізноманіття обговорювалися в опублікованому 14 вересня 2018 року ювілейному виданні доповіді «Жива планета» і в Nature Sustainability. Представники різних країн світу зазначили, що природні системи планети мають критичне значення для існування суспільства, а також висловили сумніви в тому, що для відновлення екосистеми до рівня, що сприяє гармонійному співіснуванню людини і живої природи, досить поставити амбітні і чіткі цілі, а також визначити подальші дії [48].

Настав час зрозуміти, що сталість властивостей і цілісність оболонок Землі (атмосфери, гідросфери, літосфери та біосфери) є базовою умовою безпечного функціонування та сталого розвитку живого у будь-якій її точці. Забезпечення екологічної безпеки має відбуватися у напрямку від системи до елемента. Тобто, про безпеку компонента екосистеми можна казати тільки у тому випадку, коли безпечним є стан системи, складовою якої він є [5, с. 26]. Прогрес у виробництві повинен досягатися за рахунок підвищення ефективності використання й економії сировини, тобто пропагуватися не нульовий економічний приріст, а нульовий приріст споживання засобів навколишнього природного середовища [55, с. 15]. Уникнути можливого передчасного зникнення з обличчя Землі в результаті самознищення під впливом власних варварських дій стосовно оточуючої дійсності людству дозволить лише пошук шляхів сталого розвитку планети [145].

Усвідомлення екосистемних проблем на світовому рівні призвело до появи низки міжнародних ініціатив з пошуку шляхів покращення ситуації, які можна об'єднати під лозунгом досягнення цілей сталого розвитку. Хронологічну інтерпретацію ключових міжнародних подій, направлених на вирішення екологічних проблем представлено на рисунку 1.1.

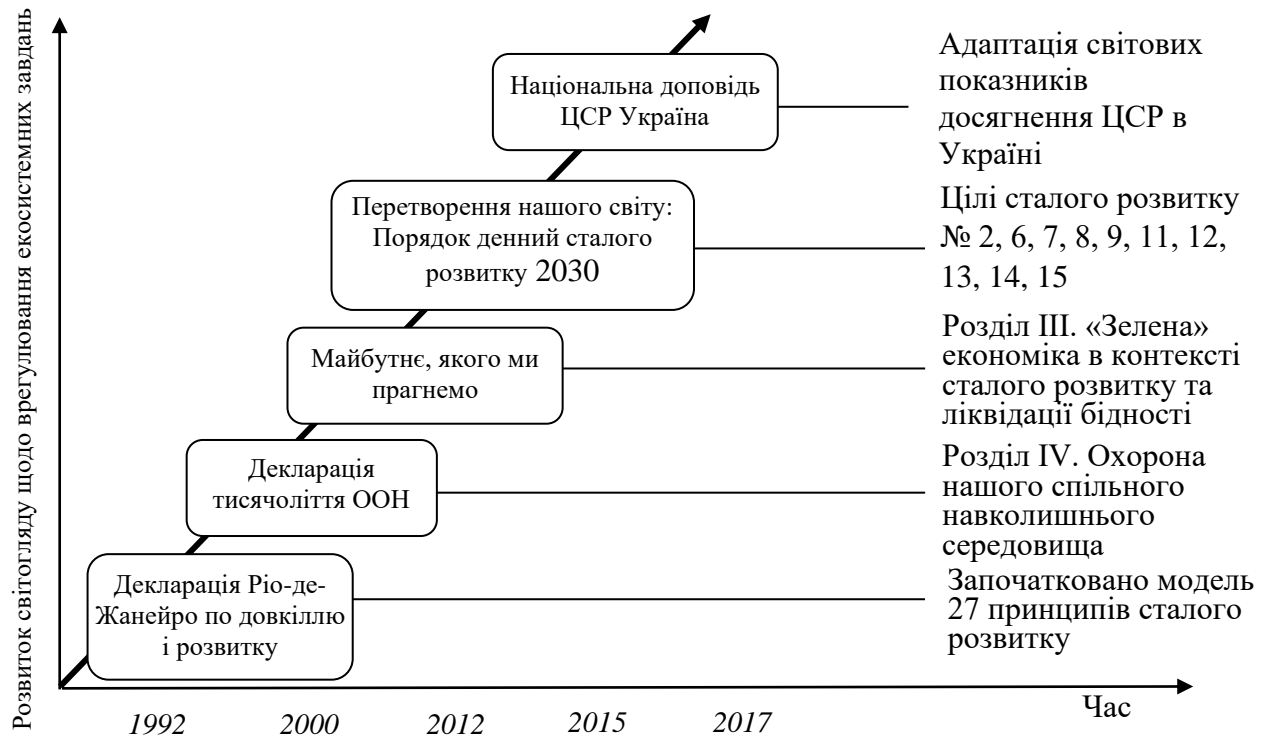


Рис. 1.1. Стадії формування міжнародних ініціатив з охорони природного капіталу

Як бачимо, процес розробки та прийняття державами світу ефективних законодавчих актів в галузі навколишнього середовища було започатковано 14 червня 1992 р. Декларацією Ріо-де-Жанейро по довкіллю і розвитку. Дана декларація стала підсумковим документом, в якому узагальнено напрацювання світової спільноти, покладені в основу Глобальної програми дій Порядок денний на XXI століття. Сучасного вигляду вектори уваги людства набули 25 вересня 2015 р. у програмному документі «Перетворення нашого світу: Порядок денний сталого розвитку 2030», яким встановлено сімнадцять цілей сталого розвитку (бідність, голод та безпека продовольства, здоров'я, освіта, гендерна рівність, вода та санітарія, енергетика, економічне зростання, інфраструктура та індустріалізація, нерівність, міста, сталі споживання та виробництво, зміна клімату, океани, біорізноманіття, мир та правосуддя, партнерство), які поділяються на 169 завдань. Екологічна сфера охоплює окремі показники 10-ти ЦСР цілей з 17-ти існуючих (табл. 1.2, додаток А).

Таблиця 1.2

Цілі сталого розвитку, пов'язані з природним капіталом

Завдання глобальне	Завдання національне
1	2
Ціль 2. Подолання голоду, досягнення продовольчої безпеки, поліпшення харчування і сприяння сталому розвитку сільського господарства (глобальне визначення)	
2.4. До 2030 року забезпечити створення стійких систем виробництва продуктів харчування й упровадити методи ведення сільського господарства, які дозволяють підвищити життєстійкість і продуктивність та збільшити обсяги виробництва, сприяють збереженню екосистем, зміцнюють здатність адаптуватися до зміни клімату, екстремальних погодних явищ, засух, повеней та інших лих і поступово покращують якість земель та ґрунтів	2.3. Забезпечити створення стійких систем виробництва продуктів харчування, що сприяють збереженню екосистем і поступово покращують якість земель та ґрунтів, насамперед за рахунок використання інноваційних технологій
Ціль 6. Забезпечення наявності та сталого управління водними ресурсами та санітарією	
6.3. До 2030 року підвищити якість води за допомогою зменшення забруднення, ліквідації скидання відходів і зведення до мінімуму викидів небезпечних хімічних речовин та матеріалів, скорочення вдвічі частки неочищених стічних вод і значного збільшення масштабів рециркуляції та безпечного повторного використання стічних вод у всьому світі	6.3 Зменшити обсяги скидання неочищених стічних вод, насамперед з використанням інноваційних технологій водоочищення на державному та індивідуальному рівнях
Ціль 7. Забезпечення доступу до недорогих, надійних, стійких і сучасних джерел енергії для всіх	
7.2. До 2030 року значно збільшити частку енергії з відновлюваних джерел у світовому енергетичному балансі	7.3. Збільшити частку енергії з відновлюваних джерел у національному енергетичному балансі, зокрема за рахунок введення додаткових потужностей об'єктів, що виробляють енергію з відновлюваних джерел
7.a. До 2030 року активізувати міжнародне співробітництво з метою полегшення доступу до досліджень і технологій у галузі екологічно чистої енергетики, включаючи відновлювану енергетику, підвищення енергоефективності та передові й чистіші технології використання викопного палива, заохочувати інвестиції в енергетичну інфраструктуру і технології екологічно чистої енергетики	-

1	2
Ціль 8. Сприяння поступальному, всеохоплюючому та сталому економічному зростанню, повній і продуктивній зайнятості та гідній праці для всіх (глобальне визначення)	
8.4. Упродовж усього терміну до кінця 2030 року поступово підвищувати глобальну ефективність використання ресурсів у системах споживання і виробництва та прагнути, щоб економічне зростання не супроводжувалося погіршенням стану навколишнього середовища, як це передбачається Десятирічною стратегією дій з переходу до використання раціональних моделей споживання і виробництва, причому першими цим повинні зайнятися розвинені країни	8.2. Підвищувати ефективність виробництва на засадах сталого розвитку та розвитку високотехнологічних конкурентних виробництв
Ціль 9. Матеріалоємність ВВП (відношення обсягу проміжних витрат із таблиць «витрати-випуск» видів діяльності, які виробляють матеріальну продукцію, до загального обсягу ВВП)	
9.4. До 2030 року модернізувати інфраструктуру і переобладнати промислові підприємства, зробивши їх стійкими за рахунок підвищення ефективності використання ресурсів, ширшого застосування чистих та екологічно безпечних технологій і промислових процесів за участю всіх країн відповідно до їх індивідуальних можливостей	-
Ціль 11. Забезпечення відкритості, безпеки, життєстійкості й екологічної стійкості міст і населених пунктів	
11.3. До 2030 року розширити масштаби відкритої для всіх і екологічно стійкої урбанізації та можливості для комплексного і сталого планування населених пунктів та управління ними на основі широкої участі в усіх країнах	11.2. Забезпечити розвиток поселень і територій виключно на засадах комплексного планування та управління за участю громадськості
11.4. Активізувати зусилля із захисту та збереження всесвітньої культурної і природної спадщини	11.3. Забезпечити збереження культурної і природної спадщини із залученням приватного сектору
11.6. До 2030 року зменшити негативний екологічний вплив міст у перерахунку на одну особу населення, в тому числі шляхом приділення особливої уваги якості повітря і видаленню міських та інших відходів	11.5. Зменшити негативний вплив забруднюючих речовин у т. ч. на довкілля міст, зокрема шляхом використання інноваційних технологій
11.a. Підтримувати позитивні економічні, соціальні й екологічні зв'язки між міськими, приміськими і сільськими районами на основі підвищення якості планування національного та регіонального розвитку	-

1	2
Ціль 12. Забезпечення переходу до раціональних моделей споживання і виробництва	
12.2. До 2030 року домогтися раціонального освоєння й ефективного використання природних ресурсів	12.1. Знизити ресурсоемність економіки
12.4. До 2020 року домогтися екологічно раціонального використання хімічних речовин і всіх відходів упродовж усього їх життєвого циклу відповідно до узгоджених міжнародних принципів, істотно скоротити потрапляння цих речовин у повітря, воду і ґрунт, щоб звести до мінімуму їх негативний вплив на здоров'я людей та навколишнє середовище	12.3. Забезпечити стале використання хімічних речовин на основі інноваційних технологій та виробництв
12.5. До 2030 року суттєво зменшити обсяг відходів шляхом вживання заходів щодо запобігання їх утворенню, їх скорочення, переробки та повторного використання	12.4. Зменшити обсяг утворення відходів і збільшити обсяг їх переробки та повторного використання на основі інноваційних технологій та виробництв
12.6. Рекомендувати компаніям, особливо великим і транснаціональним, застосовувати стійкі методи виробництва та відображати інформацію про раціональне використання ресурсів у своїх звітах	-
12.8. До 2030 року забезпечити, щоб люди в усьому світі мали відповідну інформацію та відомості про сталий розвиток і спосіб життя в гармонії з природою	-
Ціль 13. Вжиття невідкладних заходів щодо боротьби зі зміною клімату та його наслідками	
13.1. Підвищити опірність і здатність адаптуватися до небезпечних кліматичних явищ і стихійних лих у всіх країнах	13.1. Обмежити викиди парникових газів в економіці
13.3. Поліпшити просвітництво, поширення інформації і можливості людей та установ щодо пом'якшення гостроти та послаблення наслідків зміни клімату, адаптації до них і раннього попередження	-
Ціль 14. Збереження та стале використання океанів, морів і морських ресурсів в інтересах сталого розвитку	
14.1. До 2025 року забезпечити запобігання та суттєве скорочення будь-якого забруднення морського середовища, у т. ч. внаслідок діяльності на суші, включаючи забруднення морським сміттям і поживними речовинами	14.1. Скоротити забруднення морського середовища

1	2
14.2. До 2020 року забезпечити раціональне використання і захист морських та прибережних екосистем з метою запобігти значному негативному впливу, у т. ч. шляхом підвищення стійкості цих екосистем, і вжити заходів щодо їх відновлення для забезпечення гарного екологічного стану та продуктивності океанів	14.2. Забезпечити стале використання і захист морських та прибережних екосистем, підвищення їх стійкості та відновлення з використанням інноваційних технологій
14.4. До 2020 року забезпечити ефективне регулювання видобутку і покласти край перелову, незаконному, незареєстрованому та нерегульованому рибному промислу і згубній рибпромисловій практиці, а також виконати науково обґрунтовані плани господарської діяльності, для того щоб відновити рибні запаси в найкоротші можливі терміни, довівши їх до принаймні таких рівнів, які здатні забезпечувати максимальний екологічно раціональний улов з урахуванням біологічних характеристик цих запасів	14.3. Запровадити ефективне регулювання видобутку морських біоресурсів
14.5. До 2020 року охопити природоохоронними заходами принаймні 10 відсотків прибережних і морських районів відповідно до національного законодавства і міжнародного права та на основі найкращої наявної наукової інформації	-
Ціль 15. Захист та відновлення екосистем суші та сприяння їх сталому використанню, раціональне лісокористування, боротьба з опустелюванням, припинення і повернення назад (розвертання) процесу деградації земель та зупинка процесу втрати біорізноманіття	
15.1. До 2020 року забезпечити збереження, відновлення та раціональне використання наземних і внутрішніх прісноводних екосистем та їхніх послуг, у т. ч. лісів, водно-болотних угідь, гір і посушливих земель, відповідно до зобов'язань, що випливають з міжнародних угод	15.1. Забезпечити збереження, відновлення та стале використання наземних і внутрішніх прісноводних екосистем
15.2. До 2020 року сприяти впровадженню методів раціонального використання всіх типів лісів, зупинити знеліснення, відновити деградовані ліси, значно розширити масштаби лісонасадження і лісовідновлення в усьому світі	15.2. Сприяти сталому управлінню лісами
15.3. До 2030 року вести боротьбу з опустелюванням, відновити деградовані землі та ґрунти, включаючи землі, що потерпають від опустелювання, засух і повеней, та прагнути того, щоб у всьому світі не погіршувався стан земель	15.3. Відновити деградовані землі та ґрунти з використанням інноваційних технологій

Продовження таблиці 1.2

1	2
15.4. До 2030 року забезпечити збереження гірських екосистем, у т. ч. їх біорізноманіття, щоб підвищити їх здатність давати блага, необхідні для сталого розвитку	15.4. Забезпечити збереження гірських екосистем
15.5. Негайно вжити значущі заходи щодо стримування деградації природних середовищ існування, зупинити втрату біологічного різноманіття і до 2020 року забезпечити збереження та запобігання зникненню видів, що перебувають під загрозою вимирання	
15.6. Сприяти справедливому розподілу благ від використання генетичних ресурсів і допомагати забезпечувати належний доступ до таких ресурсів на умовах, погоджених на міжнародному рівні	
15.7. Негайно вжити заходів з метою покласти край браконьєрству і контрабандній торгівлі охоронюваними видами флори й фауни, та вирішити проблеми, що стосуються як попиту на незаконні продукти живої природи, так і їх пропозиції	
15.8. До 2020 року вжити заходів щодо запобігання проникненню чужорідних інвазивних видів у частині значного зменшення їх впливу на наземні та водні екосистеми, а також щодо запобігання обмеженню чисельності або знищенню пріоритетних видів	
15.9. До 2020 року забезпечити облік цінності екосистем і біологічного різноманіття в ході загальнонаціонального й місцевого планування та процесів розвитку, а також при розробці стратегій і планів скорочення масштабів бідності	
15.a. Мобілізувати і значно збільшити фінансові ресурси з усіх джерел з метою збереження та раціонального використання біологічного різноманіття та екосистем	
15.b. Мобілізувати значні ресурси з усіх джерел і на всіх рівнях для фінансування раціонального лісокористування та дати країнам, що розвиваються, адекватні стимули для застосування таких методів управління, у т. ч. з метою збереження та відновлення лісів	
15.c. Активізувати глобальні зусилля у боротьбі з браконьєрством і контрабандною торгівлею охоронюваними видами, у т. ч. шляхом розширення наявних у місцевого населення можливостей отримувати кошти для існування екологічно безпечним чином	

На сьогоднішній день Україна вже доклала значних зусиль до процесу формування національної інституціональної моделі забезпечення досягнення ЦСР. В Україні напрацьовано нормативне підґрунтя досягнення ЦСР, зокрема стосовно екологічної безпеки. Останніми роками було прийнято низку Законів України, які регламентують виробничу та природоохоронну діяльність суб'єктів господарювання, територіальних громад та суспільства в цілому. До них відносяться ЗУ «Про охорону навколишнього природного середовища», ЗУ «Про охорону атмосферного повітря», ЗУ «Про екологічну експертизу», ЗУ «Про відходи», ЗУ «Про екологічний аудит».

Разом з тим, екологічну ситуацію в нашій країні дотепер неможливо оцінити позитивно. За даними Глобального альянсу з питань здоров'я та забруднення (ГАНП) Україна в 2019 році увійшла в топ-5 держав з високою смертністю через екологію та посіла четверте місце серед європейських країн за кількістю смертей, викликаних забрудненням навколишнього середовища. Через забруднення навколишнього середовища в Україні щорічно вмирає близько 60 тисяч осіб [28]. За даними Yale Center for Environmental Law and Policy Україна посіла 109 місце серед 180 країн світу за індексом екологічної ефективності, який дозволяє виміряти досягнення країни з точки зору стану екології та управління природними ресурсами на основі 22 показників в 10 категоріях, які відображають різні аспекти стану навколишнього природного середовища та життєздатності її екологічних систем, збереження біологічного різноманіття, протидія зміні клімату, стан здоров'я населення, практику економічної діяльності та ступінь її навантаження на навколишнє середовище, а також ефективність державної політики в області екології (рис. 1.2) [130]. За цим показником у 2016 році Україна посідала 44 місце, тобто за 2 роки ми втратили 65 пунктів у рейтингу екологічної ефективності (79,69 у 2016 році порівняно з 52,87 у 2018 р.).

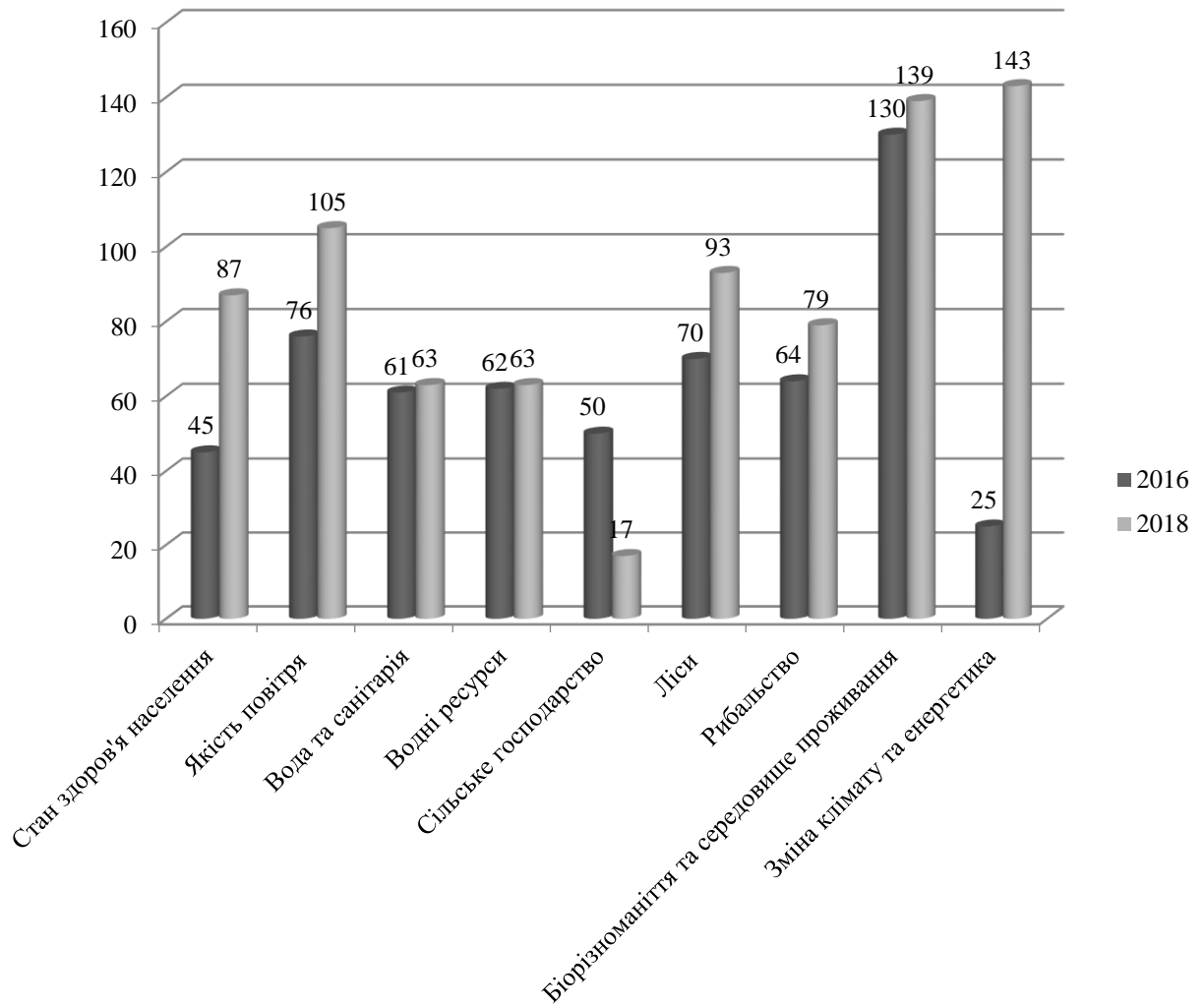


Рис. 1.2. Оцінка індикаторів екологічної ефективності України

Складено за [131]

Україна займає 63 місце за індексом продовольчої безпеки, який вимірює політику держав і ефективність роботи їх установ у сфері продовольчої безпеки. Для аналізу досліджується три основні групи показників продовольчої безпеки країн світу – рівень доступності та споживання продуктів харчування, наявність і достатність продуктів харчування та рівень якості і безпеки продуктів харчування. Зазначені категорії включають 28 різних показників, значення яких вимірюються протягом дворічного періоду. При розрахунку використовуються дані міжнародних організацій та національних інститутів. На основі аналізу показників складається підсумковий рейтинг країн світу за Індексом

продовольчої безпеки. Висока позиція країни в рейтингу означає, що її продовольча безпека знаходиться на високому рівні. Проте, за даним показником Україна, на жаль, знаходиться позаду таких пострадянських країн як Чехія, Польща, Угорщина, Словаччина, Румунія, Росія, Білорусь, Болгарія, Сербія, Азербайджан та Казахстан (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Рейтинг країн світу за рівнем продовольчої безпеки

Рейтинг	Країна	Цінова доступність	Наявність та достатність	Рівень якості	Індекс
1	Сінгапур	94.3	81.0	78.1	85.9
2	Ірландія	87.8	83.6	84.8	85.5
3	Великобританія	82.6	88.8	80.4	85.0
4	США	86.8	83.2	85.4	85.0
11	Німеччина	82.9	83.6	79.7	82.7
21	Іспанія	79.2	74.9	83.6	78.0
24	Чехія	77.9	75.4	73.7	76.1
26	Польща	76.4	75.0	74.1	75.4
30	Угорщина	75.6	70.5	72.0	72.8
35	Словаччина	73.6	69.4	64.6	70.3
38	Румунія	67.5	68.8	72.6	68.9
42	Росія	70.5	61.0	75.2	67.0
44	Білорусь	67.6	63.4	67.1	65.7
47	Болгарія	70.1	60.0	63.2	64.5
53	Сербія	63.2	57.4	57.8	59.8
56	Азербайджан	61.0	61.0	43.4	58.2
57	Казахстан	65.5	50.5	58.3	57.7
63	Україна	54.1	53.8	65.2	55.7

Складено за [131]

Суттєвим кроком у напрямку формування дієвих інституційних механізмів реалізації Україною екологічної складової цілей сталого розвитку стало підписання Указу президента України №722/2019 «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року», згідно якого кабінету Міністрів України необхідно забезпечити:

1) проведення у двомісячний строк із залученням вчених, експертів, представників громадських об'єднань аналізу прогнозних і програмних

документів з урахуванням Цілей сталого розвитку України на період до 2030 року та за результатами такого аналізу у разі необхідності вжити заходів щодо їх удосконалення;

2) упровадження дієвої системи моніторингу реалізації Цілей сталого розвитку України на період до 2030 року та оприлюднення його результатів щороку до 1 березня року, який настає за звітним [127].

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 [106]. На необхідності розробки набору релевантних показників, які дозволять вимірювати та оцінювати прогрес у досягненні цілей сталого розвитку взагалі та їх екологічної складової зокрема наголошено у доповіді «Жива природа» [48].

Про важливість участі бізнесу в досягненні Цілей сталого розвитку (ЦСР) було наголошено вже на наступний день після їх схвалення. На Форумі приватного сектора Організації Об'єднаних Націй (ООН) 26 вересня 2015 року Генеральний секретар ООН Пан Гі Мун (2007–2016 рр.) висловив сподівання, що приватний бізнес дасть змогу прискорити успіх у досягненні ЦСР, зазначивши, що «...саме зараз настав час мобілізувати глобальну бізнес-спільноту. Справа зрозуміла. Досягнення ЦСР покращить умови для ведення бізнесу та розбудови ринків. Трильйони доларів з державних і приватних фондів мають бути переспрямовані на досягнення ЦСР, створюючи величезні можливості для відповідальних компаній у генеруванні рішень» [194]. Саме з цієї події міжнародною спільнотою розпочався пошук шляхів врахування внеску корпоративного сектору в досягнення ЦСР, зокрема тих, що стосуються екологічної сфери.

Розкриття окремих показників, що характеризують стан природного капіталу суб'єктів господарювання, регламентується Глобальною ініціативою зі звітування (GRI) [178]. Глобальний стандарт став одним із найпоширеніших форматів звітів зі сталого розвитку, а також, дефакто, є

стандартом визначення рамкових умов підготовки та розкриття показників нефінансової звітності про результати суб'єктів господарювання щодо забезпечення сталого розвитку. Система GRI призначена для застосування підприємствами будь-якого типу, розміру, організаційно-правової форми і місцезнаходження. Вона постійно удосконалюється і розширюється в міру накопичення досвіду в звітуванні та зміни інформаційних потреб основних стейкхолдерів. Згідно стандарту GRI, підприємства, які звітують з досягнення цілей сталого розвитку мають подавати у звітах інформацію за наступними індикаторами: 301: Матеріали, 303: Вода, 305: Викиди, 306: Стоки та відходи, 308: Екологічна оцінка постачальника.

Суттєвим кроком в організації збору інформації щодо внеску суб'єктів господарювання різних країн у досягнення цілей сталого розвитку, які стосуються збереження навколишнього середовища, було прийняття у 2016 році резолюції 70/1 Генеральної Асамблеї ООН, де зазначено, що ЦСР будуть виконуватися та переглядатися з використанням набору глобальних показників, орієнтованих на вимірювані результати. Спеціально створеній Міжнародній групі експертів ООН з досягнення ЦСР було доручено розробку глобальної структури індикаторів моніторингу та вимірювання ключових аспектів виконання порядку денного на 2030 рік. Дотепер держави-члени, і Україна в тому числі, перебувають у процесі розробки своїх національних показників відповідно до Порядку денного до 2030 року з урахуванням національних обставин [174]. Таким чином, було розроблено набір ключових індикаторів (Core Indicators) ООН з досягнення ЦСР суб'єктами корпоративного сектору, який містить 33 показники за економічною, соціальною, екологічною та інституціональною сферами [199]. Зокрема, до показників екологічної сфери, вимірювання яких регламентовано Ключовими індикаторами, відносяться: індикатори відповідального використання води групи В.1 (В.1.1. Переробка та повторне використання води, В.1.2. Ефективність використання води, В.1.3. Дефіцит водних ресурсів); індикатори ефективності управління відходами групи В.2 (В.2.1.

Скорочення обсягів утворення відходів, В.2.2. Відходи, що переробляються та повторно використовуються, В.2.3. Небезпечні відходи); індикатори викидів парникових газів групи В.3. (В.3.1. Викиди парникових газів (сфера 1), В.3.2. Викиди парникових газів (сфера 2)); індикатори забруднення озоноруйнуючими речовинами та хімікатами групи В.4. (В.4.1. Озоноруйнуючі речовини та хімікати); індикатори енергоспоживання групи В.5. (В.5.1. Відновлювальна енергія, В.5.2. Енергоефективність).

Метою Керівництва з визначення корпоративного внеску в реалізацію ЦСР стало надання практичної інформації про те, як зазначені показники можна було б вимірювати послідовно та відповідно до національних потреб країн щодо контролю за дотриманням порядку денного ЦСР. Крім того, керівництво має слугувати інструментом розробки на національному рівні звітності, яка надала б змогу країнам звітувати на міжнародному рівні про показник 12.6.1. «Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку».

1.2. Аналіз нормативного-правового забезпечення та розвиток понятійно-термінологічного апарату бухгалтерського обліку природного капіталу

Природа є основою процвітання та безпеки людей та економік. Природний капітал, який включає всі надбання природи – геологію, ґрунт, повітря, воду та все живе – надає широкий спектр послуг людям і, за оцінками, складає 36% від загального багатства країн світу. Однак багато переваг, які ми отримуємо від природи, і вплив, який ми маємо на природу, залишаються прихованими і часто не враховуються при прийнятті рішень у процесі управління суб'єктами господарювання. Як результат, природний капітал втрачається з тривожною швидкістю. Лише втрата лісів коштує світовій економіці від 2 до 5 трильйонів доларів на рік, або майже третину

економіки Сполучених Штатів Америки. Ні вартість природного капіталу, ні наслідки його втрати дотепер не відображаються в Системах національних рахунків, які використовуються країнами для вимірювання економічної активності, та не використовуються особами, які приймають рішення формування стратегій розвитку, оцінки їх ефективності та звітування про прогрес [191, р. 8].

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. Розробка в Україні пакету нормативно-правових актів з питань захисту довкілля та збереження природного різноманіття стане базисом науково-обґрунтованої класифікації екологічних аспектів діяльності підприємств харчової індустрії, яку буде покладено в основу системи оцінки та обліку природного капіталу.

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).

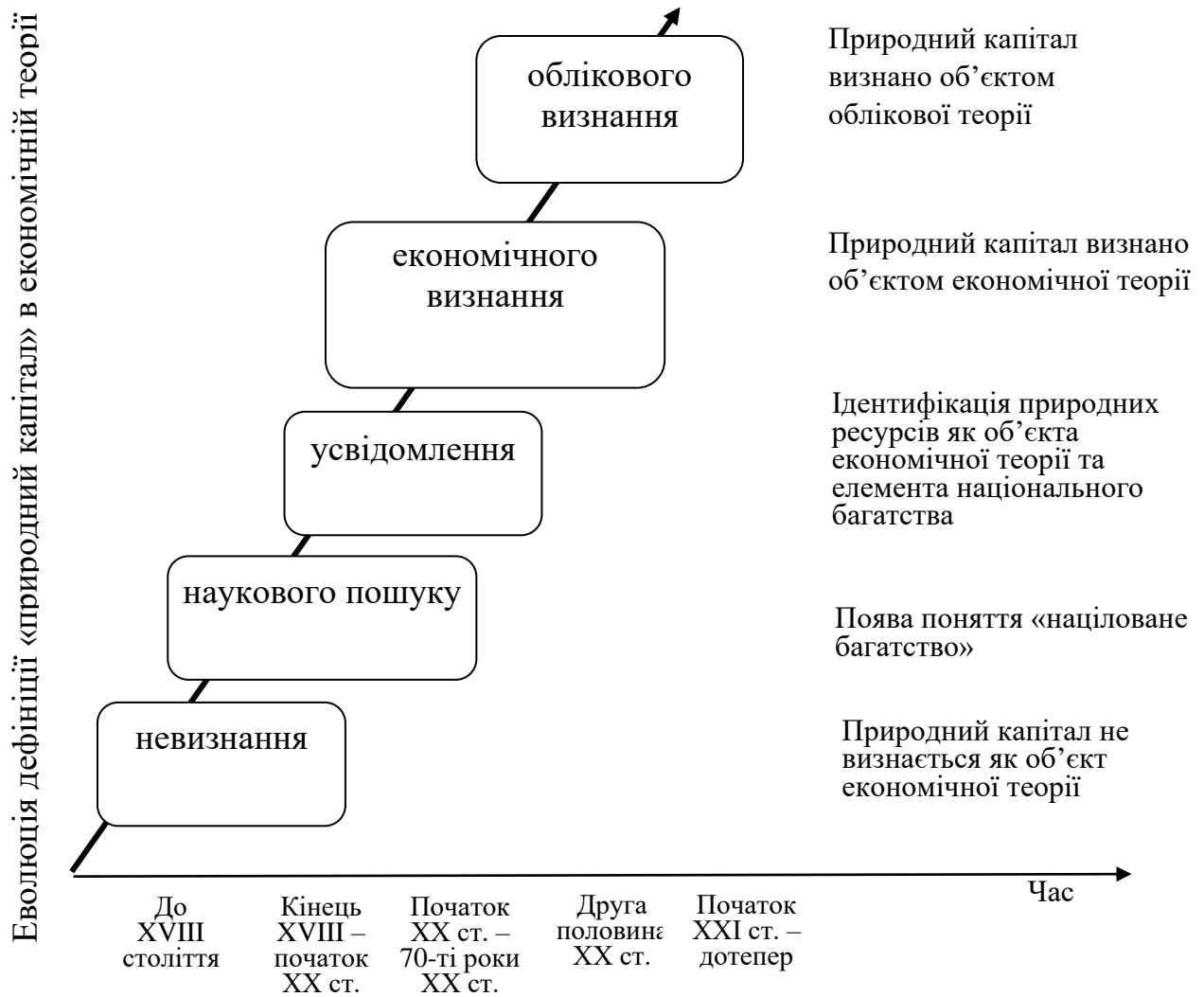


Рис. 1.3. Періодизація еволюції дефініції «природний капітал» в економічній теорії

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 економічного змісту категорії «природний капітал» сучасні науковці вбачають його як сукупність тіл та властивостей природних або антропоізованих систем (І. Черваньов, В. Боков, О. Карасьов [156]); сукупність природних компонентів та явищ, які можуть використовуватися у господарській діяльності (Т. Вороб'євої, Є. Крючкова, Н. Дебелова, Е. Зав'ялова, І. Самойлюк [23]); сукупність наземних екосистем, залучених в

господарський оборот (О. Кривень [74]); запас природних виробничих ресурсів, якими наділене суспільство (І. Бобух [11]); фонд, що продукує природні блага та екологічні послуги (О. Веклич, Т. Яхеева [22]); запас природно-ресурсного потенціалу біогеоценозу, що забезпечує потік і економічних, і екологічних благ (Л. Гринів [33]); активи природного середовища, що дають потік цінних товарів і послуг в майбутньому (Ю. Мазуров, А. Пакіна [96]); сукупність природних ресурсів, які використовуються або можуть бути використані при виробництві товарів (С. Харічков [152]); комплекс природних ресурсів, залучених в систему суспільного відтворення (М. Шлапак [160]).

Як бачимо, переважна більшість науковців трактує природний капітал з суто економічної точки зору і виключно на макрорівні, як використовувані у господарському обороті суспільства ресурси екосистеми. Разом з тим, облікова практика потребує напрацювання сутності поняття «природний капітал» суб'єкта господарювання, що дозволить побудувати адекватну систему організації бухгалтерського обліку і розкриття у фінансовій звітності елементів природного капіталу на 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 необхідність напрацювання теоретичного підґрунтя обліку природного капіталу і охарактеризовані вище міжнародні ініціативи з визначення внеску приватного сектору в досягнення цілей сталого розвитку. До пошуку шляхів визначення природного капіталу як обліково-звітної категорії долучилася значна кількість експертів комітету зі стандартизації обліку та звітності ООН (UNCTAD ISAR). Логічним чином визначення природного капіталу має забезпечити інформаційне підґрунтя розрахунку індикаторів екологічної сфери досягнення цілей сталого розвитку за методологіями, передбаченими

як міжнародними (UNCTAD ISAR Core Indicators, Methodology for SDG indicator 12.6.1, GRI) так і національними нормативними актами (Звіт про управління).

Тому, для цілей даного дослідження скористаємося визначенням, наданим О. Нестеренко, яка трактує природний 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 його під діяльність підприємств харчової індустрії під природним капіталом необхідно розуміти сукупність запасів природних ресурсів та екологічних активів, які залучаються підприємством харчової індустрії в виробничий цикл для реалізації бізнес-моделі та підтримки й відновлення біологічного різноманіття в процесі господарської діяльності. Саме така дефініція враховує необхідність розкриття інформації за елементами природного капіталу у звітності підприємств України і має бути покладена в основу обліково-аналітичної класифікації елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії та стати підґрунтям дослідження нормативно-правового поля обліку природного капіталу в Україні.

Усвідомлення науковою та політичною громадськістю Європи необхідності розробки й реалізації нових підходів до збереження природного середовища, біотичної та ландшафтної різноманітності як взаємопов'язаних неодмінних складових середовища існування людини й запоруки подальшого розвитку суспільства, зумовило формування низки нових підходів до вирішення організаційних завдань охорони природи й осмислення їх наукового підґрунтя під новим кутом зору. Разом з тим, Україна, успадкувавши, через відомі історичні причини, багато традицій щодо природоохоронної справи колишнього СРСР, істотно відстала в розвиткові процесу формування й впровадження системних підходів активного збереження природного середовища в умовах його істотної антропогенної трансформованості [13].

Проблематику узгодження нормативно-правового забезпечення охорони та обліку природного капіталу з нормами міжнародного законодавства вивчали багато вітчизняних вчених. Зокрема, Д. Грицишен дослідив нормативно-правове забезпечення обліку відходів та витрат на підвищення екологічної безпеки промислових виробництв [35], А. Валюх проаналізував відповідність національного законодавства з екологічних питань стандартам ЄС [20], О. Нестеренко визначила правові засади класифікації елементів природного капіталу для цілей організації їх обліку та відображення у звітності [106], О. Гриценко обґрунтував основні перспективи та основні засади упровадження екологічного обліку, розкриття можливостей відображення витрат екологічного регулювання [34], Н. Букало визначила основні напрямки сучасної соціально-екологічної політики [15]. Разом з тим, в контексті участі України у міжнародних проектах захисту навколишнього середовища та біорізноманіття, а також приєднання України до світових ініціатив звітування з досягнення цілей сталого розвитку потребує поглиблених досліджень система вітчизняного та міжнародного нормативно-правового забезпечення обліку та відображення у звітності елементів природного капіталу, з метою удосконалення методичних засад обліково-звітної системи підприємств харчової індустрії.

Інструментом реалізації стратегії розвитку природного капіталу слугує програмно-цільове регулювання за допомогою розроблення довгострокової, середньострокових та короткострокових програм розвитку держави, її регіонів, адміністративно-територіальних одиниць, інноваційно-інвестиційних проектів, що реалізуються в системі державного управління. Необхідним елементом процесу розроблення й реалізації стратегії розвитку природного капіталу України є формування їхнього ресурсного та інституційно-організаційного забезпечення [20, с. 100]. Вирішенню означених питань сприяє міжнародний ТЕЕВ-проект в Україні (The Economics of Ecosystems and Biodiversity, ТЕЕВ), який покликаний забезпечити системне інтегрування екологічної оцінки біорізноманіття у

рішення відповідних органів влади в країні та в загальну систему еколого-економічних розрахунків, що вимагає, у першу чергу, розробки методологічних засад обліку окремих елементів природного капіталу та їх розкриття у звітності суб'єктів господарювання [75].

Зростаюче людське населення та наша все більш інтенсивна поведінка все частіше ставлять вимоги до глобальних екосистем та біорізноманіття. 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 нормативно-правова база з формування екологічної політики держави враховує рекомендації ООН і включає чотири рівні нормативних документів – Конституція України, кодекси, закони та постанови Кабінету міністрів України (рис. 1.4).

Регулятори екологічної діяльності

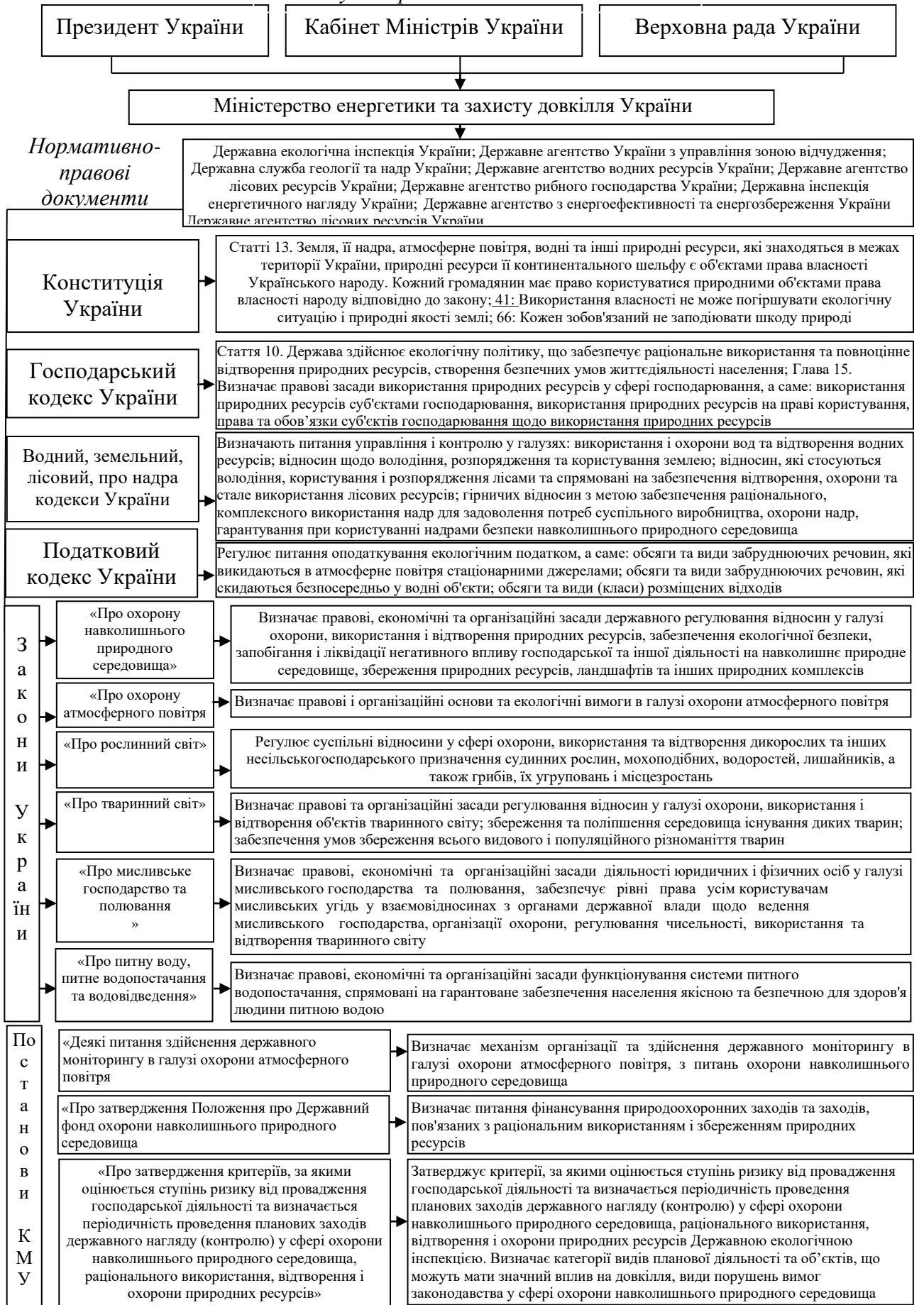


Рис. 1.4. Нормативно-правове регулювання екологічної політики України

В рамках охарактеризованого нормативно-правового поля в Україні, як і в інших країнах світу почав розвиватися феномен появи нового виду облікової практики, а саме обліку, який забезпечує інформаційну підтримку управління використанням природних ресурсів у господарському обороті та природоохоронною діяльністю суб'єктів 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 дослідження скористаємося терміном «екологічний облік», який в найбільшому ступені відповідає міжнародним природоохоронним ініціативам, як основи забезпечення сталого 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 відповідає за застосування всіх специфічних елементів методу бухгалтерського обліку (документування та інвентаризації, оцінки та калькуляції, рахунків та подвійного запису, балансу та звітності) з метою забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів інформацією для прийняття зважених управлінських рішень стосовно використання елементів природного капіталу в господарській діяльності підприємства, природоохоронних заходах, екологізації виробництва, оцінки впливу діяльності підприємства на навколишнє середовища та біорізноманіття.

Виділення екологічної складової в бухгалтерському обліку зумовлене низкою таких факторів: екологічні бухгалтерські рахунки підприємства повинні відображати його ставлення до навколишнього середовища, а також давати об'єктивну інформацію про фінансовий стан підприємства, оскільки сьогодні вплив екологічних процесів на фінансовий аспект практично не

вивчається; виділення окремих екологічних показників дасть змогу користувачам звітності різного рівня, зокрема інвесторам, прийняти зважене рішення про можливість цього підприємства й визначитися з інвестиціями в інфраструктуру компанії; наочне відображення екологічного фактору значною мірою полегшить процес об'єктивної перевірки підприємства зовнішніми аудиторами; природоохоронні заходи є також предметом управлінського обліку, тому менеджерам необхідно виявляти й перерозподіляти природоохоронні витрати таким чином, щоби продукція була правильно оцінена, а інвестиційні рішення базувались на реальних витратах і вигодах; зовнішні користувачі фінансової звітності (законодавство, інвестори, банки, громадськість) та конкуренція (зокрема, міжнародна) все більше стимулюють подавати звітність щодо результатів вжиття природоохоронних заходів та їх ефективності [72, с. 199].

Світову систему органів управління нормативним-забезпеченням екологічного обліку (System of Environmental Economic Accounting (SEEA)) заступник директора департаменту статистики ООН Іва Хавінга представила як трирівневу структуру керівне місці в якій займає Комітет експертів ООН з еколого-економічного обліку (United Nations Committee of Experts of Environmental Economic Accounting (UNCIEEA) – керівний орган з питань інтеграції та впровадження SEEA, створений у 2005 році на 36-й сесії Комісії статистики ООН (рис. 1.5) [179].

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.

Центральна структура СЕЕО об'єднує в єдину систему вимірювань інформацію про воду, мінерали, енергію, деревину, рибу, ґрунти, землі і

екосистеми, забруднення та відходи і т. ін. Центральна структура СЕЕО складається з низки різних рахунків, які, відповідно концепції Системи національних рахунків, є інтегрованими і об'єднаними в єдину інформаційну систему шляхом застосування одних і тих же концепцій, структур, правил і принципів бухгалтерського обліку до різних потоків екологічної інформації.

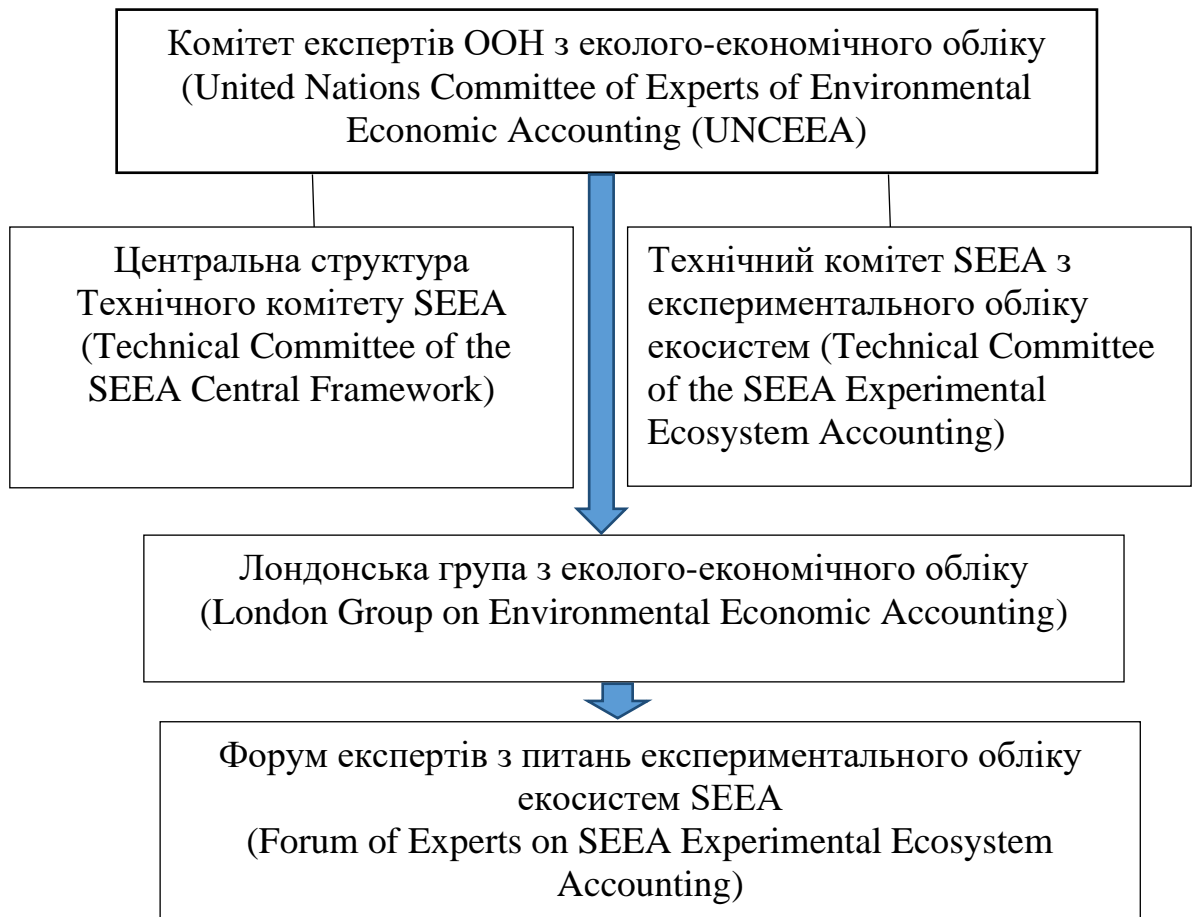


Рис. 1.5. Міжнародні органи управління нормативно-правовим забезпеченням обліку природного капіталу

Таким чином, Центральна структура СЕЕО є міжнародним статистичним стандартом для вимірювання навколишнього середовища у взаємозв'язку з економікою і охоплює вимір в трьох основних областях:

- Екологічні потоки – потоки природних ресурсів, продуктів і залишків між навколишнім середовищем і економікою, а також усередині економіки, як у фізичному, так і в грошовому вираженні.

- Запаси екологічних активів – запаси окремих активів, таких як водні або енергетичні активи та інформація про те, як вони змінюються протягом звітного періоду в результаті економічної діяльності і природних процесів, як у фізичному вираженні, так і в грошовому еквіваленті.

- Економічна діяльність, пов'язана з навколишнім середовищем – грошові потоки від економічної діяльності, пов'язаної з навколишнім середовищем, включаючи витрати на охорону навколишнього середовища та управління ресурсами, а також виробництво «екологічних товарів і послуг».

Паралельно з Центральною структурою Технічного комітету SEEA на першому рівні міжнародного регулювання екологічного обліку діє Технічний комітет SEEA з експериментального обліку екосистем, завданням якого було затверджено у березні 2013 року Статистичною комісією ООН розробку Системи еколого-економічного обліку. Експериментальний екосистемний облік (СЕЕО) в якості основи для початку тестування і подальшого розвитку цієї нової галузі національного обліку був офіційно опублікований в 2014 році в якості спільної публікації Організації Об'єднаних Націй, Європейської комісії, Продовольчої і сільськогосподарської організації Об'єднаних Націй, Організації економічного співробітництва і розвитку і Світового банку.

Другий рівень управління еколого-економічним обліком представлений Лондонською групою з екологічного обліку, яка була створена в 1993 році з метою надання практикам можливості ділитися своїм досвідом розробки та впровадження екологічних рахунків вбудованої Системи національних рахунків країн світу. Назва групи походить з міста проведення першого засідання у березні 1994 року в Лондоні, Англія. Лондонська група – це добровільна неформальна група експертів, які в основному представляють національні статистичні агентства та міжнародні організації. Щорічні збори Лондонської групи служать форумом для огляду, порівняння та обговорення роботи, що проводиться учасниками щодо розробки екологічних рахунків.

Форум експертів з питань експериментального обліку екосистем SEEA, який займає третій рівень міжнародної СЕЕО, покликаний об'єднати

статистиків, дослідників та експертів в області обліку екосистем, моделювання екосистем, просторового аналізу екосистемних послуг, економіки навколишнього середовища та екології, а також фахівців зі спостереження за землею з метою виконання наступних завдань:

- обмін передовим досвідом у складанні екосистемних звітів;
- демонстрація методологічних і технічних досягнень;
- пошук консенсусу щодо методичних прийомів, які повинні бути включені в практичні керівництва;
- розробка рекомендацій щодо перегляду системи еколого-економічного обліку.

Означені комітети ООН розробляють описані в СЕЕО рамкові документи з питань екологічного обліку, які повинні розглядатися як базис для порівняння та обговорення. Їх слід сприймати як керівництво до типів інформації, які можна організувати за логікою обліку, яка дозволить найбільш повно врахувати взаємозв'язок між екосистемами та економікою в конкретній країні. Так, Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Board) було затверджено принципи, які відображають якісні характеристики інформації, що виробляється в системі еколого-економічного обліку: 1. суттєвість – в обліку мають бути відображені всі суттєві (важливі) події або господарські операції. Водночас несуттєві події чи факти не повинні відображатися в обліку; 2. об'єктивність – на інформацію не впливають дії, думки чи оцінки тих, хто готує облікову інформацію; 3. своєчасність – облікова інформація має бути складена та подана користувачам у встановлені терміни; 4. точність – інформація має бути до такого ступеню конкретизована і деталізована, як вимагають внутрішні так і зовнішні умови функціонування підприємства; 5. обґрунтованість – інформація, яка відображається в обліку, має бути науково обґрунтованою.

На сьогоднішній день існує низка підходів до формування системи бухгалтерського обліку, здатної задовольнити потреби менеджменту

компанії в прийнятті управлінських рішень і забезпечити користувачів достовірною інформацією щодо економічних, екологічних і соціальних аспектів 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. Під збереженням навколишнього середовища в цілях даного дослідження слід розуміти діяльність з запобігання, зменшення та уникнення впливу бізнесу на навколишнє середовище, усунення такого впливу, відновлення після здійснення основної та інших видів діяльності.

На рівні суб'єктів господарювання в Україні при організації екологічного обліку необхідно враховувати рамкові положення нормативних актів з організації обліку та контролю елементів природного капіталу, які ми пропонуємо розподілити за рівнями (міжнародний, міждержавний, державний та облік природного капіталу підприємства) (рис. 1.6). 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.

За цільовим спрямуванням в рамках екологічного обліку, слід виділяти системи обліку: управлінський облік, фінансовий облік та податковий облік [182]. Центральним інструментом та основою для більшості внутрішніх управлінських рішень є управлінський облік (облік екологічних витрат), і, зазвичай, він не є безпосередньо доступним для зовнішніх зацікавлених

сторін. Фінансовий облік, як правило, призначений для задоволення інформаційних потреб зацікавлених сторін щодо фінансового впливу. В рамках фінансової складової екологічного обліку розглядається питання про те, як екологічно сприятливі витрати капіталізуються або витрачаються. Податковий екологічний облік є обов'язковим для всіх підприємств України з моменту введення в податкову систему країни екологічного податку.

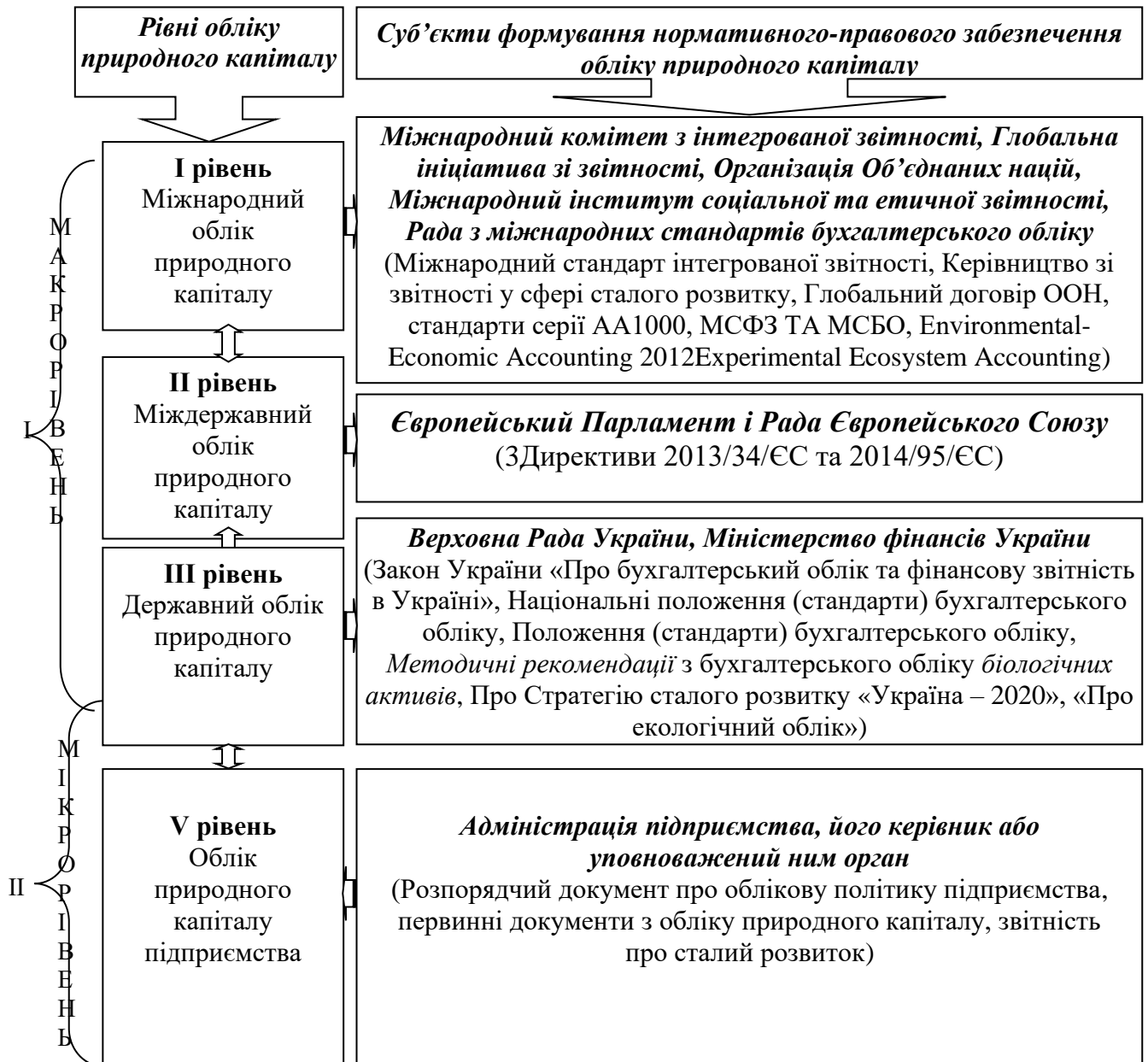


Рис. 1.6. Рівні нормативних актів з організації обліку та контролю елементів природного капіталу

Погоджуючись з таким поділом в цілому вважаємо за необхідне поділ систем екологічного обліку за критерієм орієнтованості потреб користувачів на внутрішній, зовнішній та добровільний. Внутрішній екологічний облік призначений для збору інформації, вираженої у фізичних вимірниках, про екологічну систему для внутрішнього використання в якості інформаційної підтримки системи управління підприємством. В даній підсистемі використовуються методи вимірювання впливу продуктів і процесів компанії на природне середовище, а також способи дослідження скидів забруднення та шкоди природному капіталу. Зовнішній екологічний облік забезпечує збір та розкриття даних для зовнішніх стейкхолдерів, контролюючих органів, банківських установ, страхових компаній, екологічних фондів, неурядових організацій і т. ін. Більша кількість зовнішніх стейкхолдерів вимагають достовірної інформації про екологічний вплив компаній в рамках процесу оцінки ризиків. Добровільний екологічний облік покликаний забезпечити інформаційні ресурси для оцінки внеску приватного сектору України в досягнення ЦСР в рамках міжнародних ініціатив, до яких приєдналася наша держава. Саме дані добровільного екологічного обліку дозволять Україні розрахувати у 2020 році індикатор 12.6.1. «Кількість підприємств, які публікують звіти зі сталого розвитку» та оприлюднити Добровільний національний огляд.

Крім того, результати здійсненого аналізу дозволяють зробити висновок, що погіршення екологічної ситуації на світовому рівні, підписання Асоціації з Європейським Союзом вимагає від України подальших кроків у напрямку запровадження державної стратегії екологічної політики та втілення гармонізованого з європейськими стандартами Національного плану дій (державної програми) з охорони довкілля, яка має базуватися на даних бухгалтерського обліку природного капіталу на кожному підприємстві. Налагодження дієвої обліково-звітної системи екологічних наслідків діяльності та природного капіталу сприятиме:

- розробці стратегії екологічно свідомого управління підприємством;

- вчасній ідентифікації ризиків виникнення надмірного антропогенного впливу на навколишнє середовище та здійснення обмежувачих та попереджувальних заходів;

- поглибленому аналізу 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;

- оцінці економічного збитку, що завдає забруднення навколишнього середовища;

- забезпечить практичний зв'язок між показниками фінансової, екологічної та звітності зі сталого розвитку.

Дослідження, що протягом багатьох років проводилося країнами Євросоюзу доводить, що ставка еко-податку на енергію нижча за норму праці, окрім позитивного впливу на екологізацію енергетичного комплексу, сприятиме зайнятості населення [170]. Крім того, останніми роками актуалізуються запити на дослідження таких екологічних аспектів діяльності суб'єктів господарювання як еко-податки. Коригування та інновація існуючих податкових викривлень та запровадження еко-податків можуть сприяти реалізації в країні «зеленої» податкової реформи та, як наслідок, підвищенню якості навколишнього середовища. Еко-податки охоплюють широкий спектр, наприклад країни-члени ЄС вводили податки на паливо, продукти та дії, що загрожують навколишньому середовищу (Швеція на природний газ та вуглець, Німеччина на забруднення води) [193].

В Україні сплату екологічного податку за забруднення навколишнього середовища було запроваджено податковим кодексом у 2010 році. Проте, потребує удосконалення методика контролю нарахування та сплати екологічного податку. Не досконалою є і практика аналізу ефективності природоохоронної діяльності підприємства за даними офіційної звітності. Крім того, варто наголосити, що у 2020 році Україна зобов'язалася підготувати та оприлюднити на офіційному сайті ООН Добровільний

національний огляд (Voluntary National Review) про реалізацію Повістки дня до 2030 року в області досягнення сталого розвитку. Все це має стимулювати підприємства України до впровадження кращих практик та пошуку інноваційних шляхів відображення в обліку та звітності елементів природного капіталу. Підставою для розробки такої облікової системи має стати науково-обґрунтована класифікація елементів природного капіталу, увагу чому буде присвячено у наступному пункті роботи.

1.3. Обліково-аналітична класифікація об'єктів природного капіталу.

В сучасному суспільстві все більшого значення набуває інформація щодо напрямів використання та відновлення природного капіталу, вартості природних активів підприємств різних галузей економіки, ефективності заходів з охорони навколишнього середовища та впливу природного капіталу на соціо-економічний 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. Для підприємств харчової індустрії фіксація екологічних аспектів діяльності на рахунках бухгалтерського обліку та їх відображення у звітності набуває першочергового значення оскільки їх діяльність окрім опосередкованого впливу на людину через споживання води, використання енергії, викиди парникових газів і забруднення повітря внаслідок технологічного процесу, завдає і безпосередній вплив на здоров'я і безпеку громадян, що актуалізує

дослідження облікових аспектів управління природним капіталом підприємств харчової індустрії.

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 провідного англійського економіста професора К. Ноубса застосування класифікації в бухгалтерському обліку: сприятиме більш точному визначенню схожих та відмінних рис систем бухгалтерського обліку і звітності у різних країнах; зможе допомогти у встановленні в країні бухгалтерської справи та обрати модель, яка найбільш підходить для компаній у цій країні; буде хорошим пізнавальним інструментом, який надає чудову можливість сфокусуватись на «провідних країнах», кожна з яких є прикладом підходу до формування моделі фінансового обліку і звітності певного типу; дозволить спеціалістам з

бухгалтерського обліку передбачити, виходячи з досвіду застосування типової моделі, з якими проблемами може зіштовхнутись країна, в якій діє або починає розвиватись така ж модель [189]. 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 харчової індустрії. Тому принципи побудови облікової класифікації слід тлумачити в широкому сенсі емпіричного дослідження, не обмежуючи працівників обліково-економічних служб ustalеними рамками систематизації облікової інформації.

У монографії «Фізична економія у вимірах теорії і практики господарювання» колективом авторів 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 капіталу до життєпідтримуючих обґрунтовує практичне значення класифікації об'єктів бухгалтерського обліку оскільки, вона залежно від цільової спрямованості використання даних для підтримки системи управління підприємством забезпечує їх групування та систематизацію в різноманітних обліково-аналітичних аспектах. Крім того класифікація значною мірою визначає основні напрями організації відображення в обліку та звітності елементів на прикладному рівні, що уможливорює оптимальне співвідношення окремих елементів в межах об'єкту дослідження, забезпечує вибір адекватних методичних прийомів за такими функціями управління як облік, планування, контроль, аналіз і моделювання управлінських рішень.

Стрімке погіршення екологічної ситуації у планетарному масштабі спричинило нагальну потребу у виділенні нових видів екологічних товарів та послуг, розробці екологічно-безпечних методів виробництва, побудові нових логістичних схем, що надало поштовх для розробки принципово нової

класифікації елементів природного капіталу. Проведений огляд та аналіз літератури дозволив зробити висновок, що не існує загального підходу до класифікації природного капіталу взагалі і природного капіталу підприємств харчової індустрії зокрема. Окремі дослідники екологічних аспектів виробничої діяльності акцентують увагу на класифікації витрат підприємства на ресурсозберігаючі, природо-відновлювальні та еколого-безпечні технології [67; 98; 100; 15], або на класифікації природних активів та екологічних послуг [172; 195; 75]. При цьому поза увагою науковців дотепер залишаються деякі аспекти впливу природного капіталу підприємства на споживчий попит та зростання добробуту населення, як ключових чинників сталого розвитку економіки в цілому. Тому особливо актуалізуються питання розробки фасетної класифікації природного капіталу як основи його обліково-звітної інтерпретації в контексті сталого розвитку інвайронментальної економіки в умовах функціонування суспільства знань.

В наукових дослідженнях автори зазвичай використовують ієрархічний підхід до класифікації елементів природного капіталу. Зокрема, В. Ф. Горячук пропонує під природним капіталом розуміти запас природних ресурсів та розподіляти його на дві категорії: поновлювані (дерева, рослини, риба, вода) і невідновлювані (корисні копалини) [29]. І. В. Замула об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності 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]. О. О. Нестеренко в ієрархічній класифікації природного капіталу пропонує 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 науковій літературі відомі два основні підходи до класифікації будь-яких об'єктів: ієрархічний і фасетний, які відрізняються різною стратегією використання класифікаційних ознак та підпорядкованістю елементів. 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.

Фасетна система класифікації, на відміну від ієрархічної, дає змогу обирати ознаки класифікації незалежно як одна від одної, так і від семантичного змісту об'єкта, що класифікується. Ознаки класифікації називаються фасетами (facet – рамка). Кожний фасет містить сукупність однорідних значень певної класифікаційної ознаки. Причому значення у фасеті можуть розташовуватись у довільному порядку, хоча треба надавати перевагу їх упорядкуванню. На рисунку 1.7 наведено аналіз переваг та 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 харчової індустрії є саме фасетний метод. Тому, в розробленій класифікації виділено наступні фасети: необоротні активи, оборотні активи, капітал, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, елементи природного капіталу для розкриття за UNCTAD Core Indicators, елементи природного капіталу для розкриття за Methodology for SDG indicator 12.6.1, елементи природного капіталу для формування звіту про управління (таблиця 1.4).

Запропонована фасетна класифікація може використовуватися підприємствами різних видів діяльності. Галузева ж специфіка має враховуватися при моделюванні подальшої деталізації елементів природного капіталу в рамках кожного розділу конкретного фасета, що проілюструємо на прикладі екологічних активів підприємств харчової індустрії.

На підприємствах харчової індустрії для налагодження обліково-звітної системи щодо відображення екологічних аспектів діяльності перш за все необхідно визначити перелік необоротних активів, що будуть відноситися до

природоохоронних. Тому в першому фасеті пропонуємо розкривати складові природного капіталу, які використовуються на підприємстві більше одного року, які деталізуються за групами. В складі основних засобів природоохоронного призначення на підприємствах харчової індустрії можуть виділятися (за наявності) певні споруди, установи та обладнання, використання яких покращує стан навколишнього середовища та зменшує обсяги використання природних ресурсів, шляхом їх повторного використання та переробки.

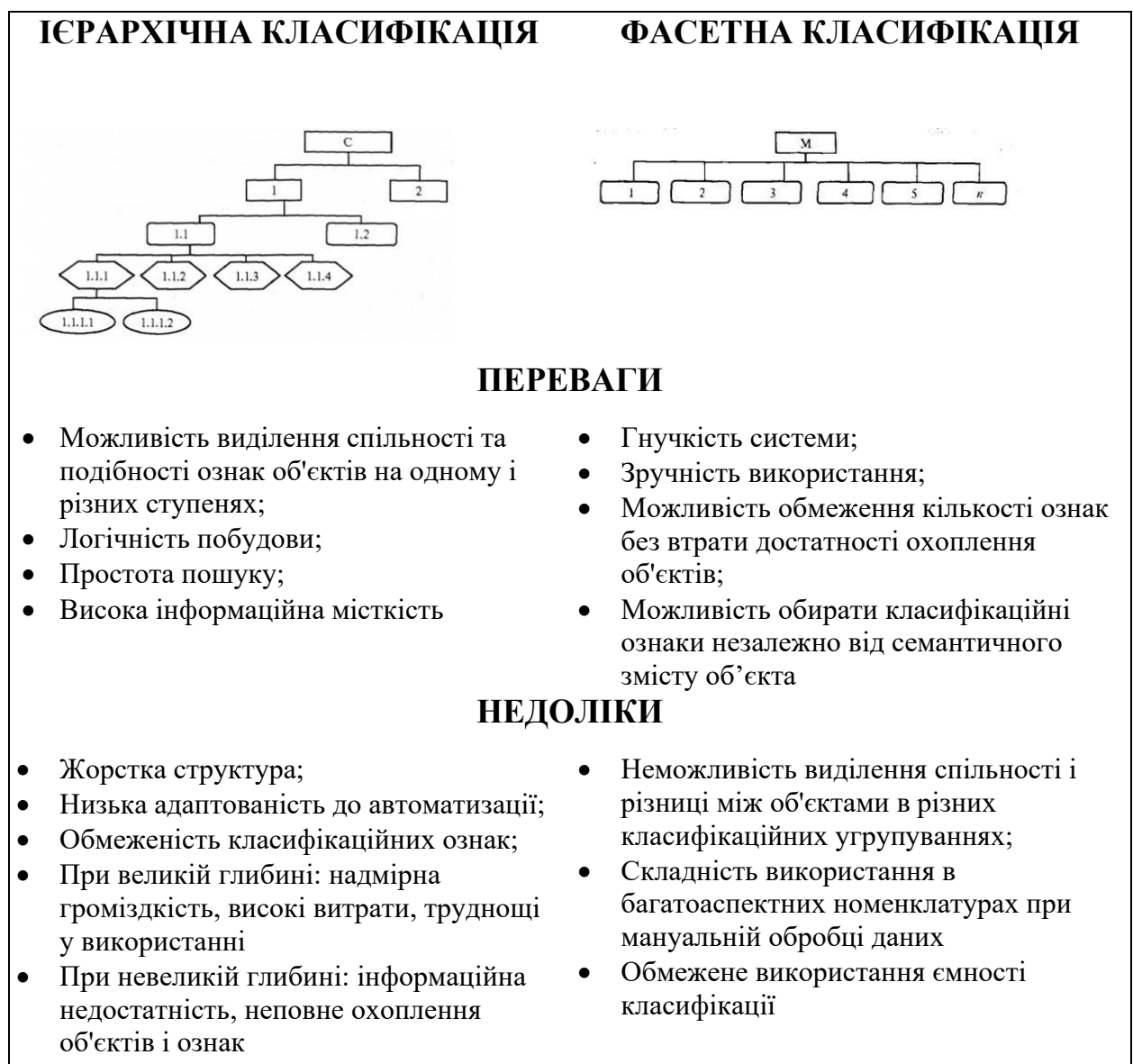


Рис. 1.7. Порівняння фасетної та ієрархічної класифікації

Таблиця 1.4

Фасетна класифікація екологічних аспектів діяльності
підприємств харчової індустрії

№	Код фасета	Розділ фасета	Опис
1	2	3	4
1	NA		Необоротні активи
		1	Основні засоби природоохоронного призначення
		2	Біорізноманіття
		3	Права користування природними ресурсами
		4	Капітальні інвестиції природоохоронного характеру
			Оборотні активи
2	CA	1	Виробничі запаси
		2	Поточні біологічні активи
		3	Органічне виробництво
		4	Готова продукція
		5	Розрахунки
		6	Витрати майбутніх періодів
			Капітал
3	C	1	Природний капітал
		2	Природний капітал у дооцінках
		3	Додатковий природний капітал
		4	Вилучений природний капітал
		5	Забезпечення відновлення природного капіталу
4	LTL		Довгострокові зобов'язання
		1	Цільове фінансування природоохоронних заходів
		2	Довгострокові зобов'язання з оренди
5	CL		Поточні зобов'язання
		1	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
		2	Розрахунки за податками й зборами
		3	Розрахунки за страхуванням
		4	Розрахунки за виплатами працівникам
		5	Доходи майбутніх періодів
6	CI		UNCTAD ISAR Core Indicators
		1	Переробка та повторне використання води
		2	Ефективність використання води
		3	Дефіцит водних ресурсів
		4	Скорочення обсягів утворення відходів
		5	Відходи, що переробляються та повторно використовуються
		6	Небезпечні відходи
		7	Викиди парникових газів (сфера 1)
		8	Викиди парникових газів (сфера 2)

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
		9	Озоноруйнуючі речовини та хімікати
		10	Відновлювальна енергія
		11	Енергоефективність
7	<i>MSDG</i>		Methodology for SDG indicator 12.6.1
		1	Споживання води та ефективність використання води
		2	Практика мінімізації відходів та їх переробки
		3	Утворення відходів, включаючи небезпечні відходи
		4	Викиди парникових газів
		5	Інші викиди та стоки, включаючи речовини, що руйнують озон, оксиди азоту (NOX), оксиди сірки (SOX) та хімічні речовини
		6	Енергоспоживання та енергоефективність
		7	Утворення стічних вод
8	<i>ET</i>		Екологічний податок
		1	Обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами
		2	Обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти
		3	Обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;
9	<i>MR</i>		Звіт про управління
		1	Раціональне використання води
		2	Управління відходами
		3	Викиди парникових газів
		4	Споживання енергії

Зокрема, до таких об'єктів можуть відноситися станції біологічного, фізико-хімічного та механічного очищення виробничих і зворотних вод, оборотні системи водопостачання, поля фільтрації та акумулювальні місткості, устаткування та обладнання для проведення моніторингу охорони та раціонального використання водних ресурсів, атмосферного повітря тощо. Запропоновані класифікаційні групи є універсальними та можуть застосовуватися на будь-яких підприємствах, проте для підприємств харчової індустрії використання основних засобів природоохоронного призначення має особливу вагомість, оскільки виробництво продуктів харчування з використанням екологічнобезпечного обладнання має велике соціальне значення.

Стоки підприємств харчової промисловості є надзвичайно токсичними, згубними для навколишнього біорізноманіття [146, с. 43]. Враховуючи таку тенденцію, необхідно відмітити про зростання екологоорієнтованих капіталовкладень і здійснення природоохоронних заходів підприємствами харчової індустрії в напрямку збереження та відтворення біорізноманіття. В цій фасеті доцільно виокремлювати земельні ділянки, які використовуються для органічного вирощування екологічних культур, водні екосистеми і екологічні комплекси, тварини на екологічному вигодовуванні, багаторічні насадження.

На підприємствах харчової індустрії крім матеріальних, можуть використовуватися нематеріальні складові природного капіталу, до яких віднесено права користування природними ресурсами, а саме: право землекористування (для вирощення екологічних культур); лісокористування (збір лісових ягід, горіхів, грибів); водокористування (забір води з екологічно чистих джерел); користування надрами (вирощення спеціалізованих культур); користування тваринним світом (мисливство, рибальство, добування диких тварин з метою утримання); користування рослинним світом (виробництво лікарської, пряно-ароматичної та харчової сировини, заготівля деревних соків); користування територіями і об'єктами природно-заповідного фонду (для проведення кейтерингового обслуговування).

До капітальних інвестицій природоохоронного характеру відносяться всі витрати на обладнання, технічне оснащення, будівництво природоохоронного призначення. На підприємствах харчової індустрії в фасетній класифікації пропонуємо виокремлювати витрати на охорону та раціональне використання земель, придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів, капітальне будівництво природоохоронних об'єктів, будівель і споруд; придбання машин та обладнання, інших робіт та витрат з охорони довкілля капітального характеру, витрати на охорону і раціональне використання водних ресурсів, витрати на охорону атмосферного повітря, витрати на охорону та раціональне використання природних рослинних та

тваринних ресурсів, витрати на охорону та збереження природно-заповідного фонду, витрати на раціональне використання, зберігання та знешкодження відходів виробництва та побутових відходів, інші витрати з охорони довкілля капітального характеру.

Наступною фасетою класифікації природного капіталу є оборотні активи, тобто об'єкти, які використовуються в одному виробничому циклі. В групі виробничі запаси доцільно виокремлювати паливо та енергію, які споживаються у процесі функціонування природоохоронних заходів, запаси води, сировина рослинного та тваринного походження тощо. В групі поточні біологічні активи на підприємствах харчової індустрії виокремлюють поточні біологічні активи рослинництва та тваринництва за умови, якщо підприємство само веде сільськогосподарську діяльність.

Наступна фасета – органічне виробництво, залежить від специфікації підприємства харчової індустрії. В цій групі можна виокремлювати виробництво органічних морських водоростей, органічної продукції аквакультури, органічної продукції бджільництва, органічної продукції тваринного та рослинного походження. В залежності від виду виробленої продукції залежить класифікація в наступній групі – готова продукція, в якій елементи фасети розподіляються за видами органічної продукції.

В фасеті розрахунки можна згрупувати розрахункові операції з різними дебіторами за операціями з природними активами та розрахунки з державними цільовими фондами за операціями з природними активами. Останньою фасетою в групі оборотні активи є витрати майбутніх періодів, які розподіляються на витрати з освоєння органічного виробництва та витрати, що пов'язані з освоєнням природних ресурсів, на придбання прав користування природними ресурсами, орендні платежі за основні засоби природоохоронного призначення, інші прямі витрати майбутніх періодів екологічного характеру.

Складовою теорії подвійності у теорії бухгалтерського обліку є метод подвійного запису, який є визначальним елементом методу бухгалтерського

обліку та основним причинним фактором виникнення самого бухгалтерського обліку [71]. Професори Й. Даньків та М. Остап'юк 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 дотримання балансової теорії необхідно розуміти, що господарські процеси, як об'єкти бухгалтерського обліку, характеризують рух засобів у системі кругообороту природного капіталу підприємств харчової індустрії, тому потребують класифікації джерела господарських засобів природного 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.

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 капіталу необхідно відносити суму всіх надходжень спрямованих на відновлення природного 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.

В групі накопичений природний капітал необхідно ідентифікувати в сумовому вираженні збільшення, приріст економіко-екологічної оцінки

природних ресурсів на основі проведених в господарській діяльності підприємства харчової індустрії заходів для створення сприятливих екологічних, якісних і об'ємних показників приросту вартісної оцінки природного капіталу, що ввівся в бізнес-модель під час ведення господарської 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 капіталу у дооцінках необхідно відносити суму дооцінки (уцінки) необоротних активів природоохоронного призначення та дооцінки (уцінки) прав користування природними ресурсами в разі значного перевищення (зменшення) залишкової вартості таких об'єктів від їх справедливої вартості на дату балансу. В групі додатковий природний капітал доцільно виокремлювати вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб основних засобів природоохоронного призначення та прав користування природними ресурсами. Класифікація за фасетою вилучений природний капітал має місце коли власники чи акціонери підприємства харчової індустрії приймають рішення про вилучення з господарського обороту основних засобів природоохоронного призначення чи прав на користування природними ресурсами.

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]. Саме тому важливе

значення має виділення фасети забезпечення відновлення природного капіталу, в якій за необхідності наявності в господарському процесі підприємства харчової індустрії, можна виділяти складові для забезпечення: відновлення земельних ділянок, водних ресурсів, біологічних активів, природних ресурсів, матеріального заохочення працівників зайнятих в природоохоронній діяльності, за обтяжливими природоохоронними контрактами тощо. Від розміру фінансування відновлення природного капіталу залежить екологічна стійкість виробничого циклу підприємства харчової індустрії.

При придбанні чи створенні складових природного капіталу у підприємства харчової індустрії можуть виникати різноманітні зобов'язання, як поточні, так і довгострокові, що потребує виділення в фасетній класифікації ознак довгострокові та короткострокові зобов'язання за природним капіталом. В фасеті довгострокові зобов'язання пропонуємо виділяти групи цільове фінансування природоохоронних заходів та довгострокові зобов'язання з оренди.

В останні роки з'являються різні інвестиційні фонди, які працюють з дефіцитними природними ресурсами. Це різноманітні тематичні фонди, що зосереджені в основному на екологічно чистій енергії, викидах та воді. Крім того, активно розвиваються спеціалізовані інвестиційні фонди сталого лісового та сільського господарства. Особливо стрімкого розвитку та поширення набувають так звані водні фонди, які фінансують заходи у сфері водопостачання [7, с. 40]. З боку державних та приватних пенсійних фондів, інвестиційних і страхових компаній на світових ринках сьогодні спостерігається значне збільшення інвестицій у лісові ресурси, їх відновлення та відтворення. Міжнародні фінансові фонди спрямовують інвестиції не лише на розвиток та збільшення обсягу лісових угідь, а й фінансують заходи спрямовані на збереження лісів і природних заповідників. Крім того, часто кошти лісових фондів надходять не лише від міжнародних інвесторів на природоохоронну діяльність, а й від приватних осіб.

Тому в фасеті цільове фінансування природоохоронних заходів пропонуємо виділяти групи: кошти з державного бюджету на фінансування природоохоронних заходів; кошти з державних цільових фондів на фінансування природоохоронних заходів; кошти з місцевих бюджетів на фінансування природоохоронних заходів; благодійна допомога на фінансування природоохоронних заходів; кошти міжнародних фінансових фондів на фінансування природоохоронних заходів; кошти приватних постачальників фінансового капіталу на фінансування природоохоронних заходів. З метою налагодження аналітичного обліку кожену групу можна деталізувати за напрямками природоохоронних заходів, наприклад на відновлення земельних ділянок, лісових угідь, водних джерел, тваринних чи рослинних природних ресурсів тощо.

Природні ресурси є об'єктами, які перебувають у стійкому системному зв'язку один з одним, тому орендні договори на природокористування регулюються нормами цивільного законодавства з урахуванням земельного, надрового, водного, лісового та законодавства про охорону навколишнього середовища тощо [136]. Фасету довгострокові зобов'язання з оренди доцільно виокремлювати на підприємствах харчової промисловості, які мають зобов'язання з оренди об'єктів природного капіталу, та класифікувати: зобов'язання з фінансової оренди основних засобів природоохоронного призначення; зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів природоохоронного призначення; зобов'язання з оренди природних, культурно-історичних, соціальних рекреаційних ресурсів.

Крім довгострокових зобов'язань, які виникають у підприємства харчової індустрії на термін більше року, в господарській діяльності мають місце короткострокові зобов'язання за природним капіталом, в розрізі яких пропонуємо виокремлювати п'ять груп. Від постачальників та підрядників підприємство харчової індустрії отримує запаси тваринного та рослинного походження для вироблення екологічно чистої продукції, придбає основні засоби природоохоронного призначення, отримує послуги з переробки

відходів, очищення води тощо. В складі першої фасети, розрахунки з постачальниками та підрядниками, в залежності від типу постачальника та виду господарської операції доцільно виокремлювати розрахунки з вітчизняними та іноземними постачальниками природних ресурсів, розрахунки з вітчизняними та іноземними підрядниками за будівництво об'єктів природоохоронного призначення.

Вперше ідея екологічного оподаткування з'явилась у працях економіста-теоретика А. Пігу, який запропонував стягувати податки з підприємств-забруднювачів і надавати субсидії тим, хто знижує рівень викидів у навколишнє природне середовище [111]. Таким чином на думку А. Пігу, наявність шкідливого впливу на природний капітал є достатньою підставою для втручання уряду. Відповідно до вимог Податкового кодексу України, а саме розділу VIII «Екологічний податок», за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти, розміщення відходів, суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів мають сплачувати екологічний податок [112.]. Тому доцільно виділяти фасету розрахунки за податками й зборами та для налагодження ефективної системи оподаткування, відповідно до вимог податкового кодексу виокремлювати в ній екологічний податок, збір за спеціальне використання води та збір за спеціальне використання лісових ресурсів.

Відповідно до Йоганнесбурзького плану дій, який був ухвалений в 2002 році на Всесвітньому Самміті зі сталого розвитку в Йоганнесбурзі, поліпшення екологічної ситуації та підвищення рівня екологічної безпеки, стає можливим через запровадження комплексного підходу до проведення еко-страхування. Відповідно до Закону України «Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року»

надзвичайно важливим є створення ринку послуг екологічного страхування та заснування страхових компаній, здатних забезпечити надійний механізм страхування [122]. В цих умовах важливе значення має фасета страхування майна природоохоронного призначення, в якій доцільно виокремлювати складові за об'єктом страхування, наприклад страхування майна природоохоронного призначення та страхування природних ресурсів.

При здійсненні природоохоронної діяльності підприємство харчової індустрії залучає для її здійснення різних фахівців, тому в фасеті розрахунки за виплатами працівникам доцільно виділяти розрахунки за заробітною платою працівникам зайнятими в природоохоронній діяльності.

Останньою фасетою в групі поточні зобов'язання є доходи майбутніх періодів, які можуть виникати в вигляді доходів від права користування природними ресурсами, авансової плати рентних платежів за природні ресурси, абонентної плати за користування рекреаційними ресурсами, авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи природоохоронного призначення.

Врахування внеску корпоративного сектору в досягнення ЦСР є ключовою темою для обговорення в рамках політичного форуму ООН. Зокрема, на тридцять шостій сесії Міжурядової робочої групи експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності, Ради з торгівлі та розвитку, Комісії з інвестицій, підприємництва та розвитку, яка проходила в Женеві 30 жовтня-1 листопада 2019 року, наріжним питанням було проголошено практичну реалізацію, включаючи розрахунок, основних показників звітності структур про внесок в досягнення Цілей сталого розвитку. Секретаріатом конференції ООН з торгівлі та розвитку було розроблено Керівництво за основними показниками звітності структур про внесок в досягнення Цілей сталого розвитку відповідно до системи контролю за досягненням Цілей сталого розвитку, а також проведено було експериментальне тестування основних показників на рівні країн шляхом надання підтримки державам-членам за допомогою ініціатив по створенню потенціалу в цій галузі [199].

Відповідно до даних експериментального тестування основних показників передбачених Керівництвом, було виявлено, що формування звітності з екологічними показниками викликала більше труднощів, ніж звітність з економічних і інституційних показниками. Особливі проблеми були відзначені в зв'язку зі збором даних за екологічними показниками, таким як вимірювання відходів, частка повторного використання води, обсяги озоноруйнівних речовин або хімікатів, використання поновлюваних джерел енергії. Крім того, було відзначено складність отримання інформації для розрахунку викидів парникових газів або навантаження на водні ресурси. У зв'язку з цим в класифікації природного капіталу пропонуємо виокремлювати фасети для розрахунку внеску приватного сектору в досягнення ЦСР екологічної сфери за методологією UNCTAD ISAR Core Indicators, Methodology for SDG indicator 12.6.1 та Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління.

Підводячи підсумок можна зазначити, що першочерговим етапом дизайну системи обліку природного капіталу підприємств харчової галузі є розробка фасетної класифікації екологічних аспектів для складання Балансу (у розрізі необоротних та оборотних активів, капіталу, довгострокових та поточних зобов'язань) і Звіту про управління, а також для визначення екологічного податку і внеску підприємства у досягнення цілей сталого розвитку за методологією UNCTAD ISAR Core Indicators та Methodology for SDG indicator 12.6.1. Запропонована класифікація має бути покладена в основу розробки робочого плану рахунків синтетичного обліку, диференційовані відповідно до набору звітних показників, а в подальшому на її основі розроблятимуться моделі аналітичного обліку екологічних аспектів діяльності підприємства та відповідні документи первинного обліку.

Висновки до розділу 1

1. Проведений аналіз діяльності підприємств харчової галузі показав, що в сучасних умовах господарювання вона здійснює суттєвий вплив на еколого-економічний розвиток світу, оскільки є сферою економіки, яка з одного боку використовує природні ресурси у господарській діяльності, а з іншого, виробляє екологічну продукцію, чим безпосередньо впливає на стан здоров'я та розвиток суспільства. В зв'язку з цим доведено, що саме ключові аспекти формування інформаційних ресурсів управління природним капіталом підприємств харчової галузі потребують поглиблених теоретичних досліджень та пошуку практичних рішень їх обліково-звітного забезпечення.

2. Доведено, що появі низки міжнародних ініціатив з пошуку шляхів покращення екологічної ситуації сприяло усвідомлення та ґрунтовний аналіз екосистемних проблем на світовому рівні. Це дозволило розробити хронологічну інтерпретацію ключових міжнародних подій, направлених на вирішення екологічних проблем шляхом виділення стадій формування міжнародних ініціатив з охорони природного капіталу. Детально проаналізовано глобальні та національні Цілі сталого розвитку, пов'язані з природним капіталом, які мають бути покладеними в основу формування національної інституціональної моделі забезпечення досягнення ЦСР.

3. Проведена оцінка індикаторів екологічної ефективності України та проаналізований міжнародний рейтинг країн світу за рівнем продовольчої безпеки, дозволив дійти висновку, що екологічну ситуацію в нашій країні неможливо оцінити позитивно. Для формування дієвих інституційних механізмів моніторингу реалізації Україною екологічної складової цілей сталого розвитку та розробки моделі врахування внеску підприємств харчової індустрії в їх досягнення проаналізовано вимоги міжнародних нормативних актів щодо розкриття окремих показників, що характеризують стан природного капіталу суб'єктів господарювання.

4. 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). Обґрунтовано поділ процесу еволюції поняття «природний капітал» у економічній думці на п'ять етапів: невизнання, наукового пошуку, усвідомлення, економічного визнання, облікового визнання. Доведено, що для побудови адекватної системи організації бухгалтерського обліку і розкриття у фінансовій звітності елементів природного капіталу на мікрорівні облікова практика потребує напрацювання сутності поняття «природний капітал» суб'єкта господарювання. Проаналізовано підходи науковців до трактування дефініції «природний капітал».

5. Запропоновано в основу системи оцінки та обліку природного капіталу покласти розробку пакету нормативно-правових актів з питань захисту довкілля та збереження природного різноманіття, який стане базисом науково-обґрунтованої класифікації екологічних аспектів діяльності підприємств харчової галузі. Проаналізовано вітчизняне та міжнародне нормативно-правове забезпечення обліку та відображення у звітності елементів природного капіталу, з метою удосконалення методичних засад обліково-звітної системи підприємств харчової галузі. Описано сформовану в Україні нормативно-правову базу з формування екологічної політики держави, яка враховує рекомендації ООН і включає чотири рівні нормативних документів – Конституція України, кодекси, закони та постанови Кабінету міністрів України. Розподілено за рівнями (міжнародний, міждержавний, державний та облік природного капіталу підприємства) рамкові положення нормативних актів з організації обліку та контролю елементів природного капіталу.

6. Обґрунтовано взаємозалежність процесу розробки обліково-звітної системи для відображення нових і специфічних видів активів, зобов'язань, доходів та витрат сучасних підприємств харчової галузі від науково-обґрунтованої класифікації об'єктів обліку. З цією метою досліджено ієрархічний і фасетний підходи до класифікації будь-яких об'єктів, які відрізняються різною стратегією використання класифікаційних ознак та підпорядкованістю елементів, наведено аналіз переваг та недоліків обох методів. Доведено, що більш адекватним методом класифікації екологічних аспектів діяльності підприємств харчової галузі є фасетний метод.

7. Розроблено фасетну класифікацію природного капіталу, в якій виділено наступні фасети: необоротні активи, оборотні активи, капітал, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, елементи природного капіталу для розкриття за UNCTAD Core Indicators, елементи природного капіталу для розкриття за Methodology for SDG indicator 12.6.1, елементи природного капіталу для формування звіту про управління. Проілюстровано на прикладі екологічних активів підприємств харчової галузі врахування галузевої специфіки при моделюванні подальшої деталізації елементів природного капіталу в рамках кожного розділу конкретного фасета. Запропоновано розроблену класифікацію покласти в основу розробки робочого плану рахунків синтетичного обліку, диференційованих відповідно до набору звітних показників, а в подальшому на її основі розробляти моделі аналітичного обліку екологічних аспектів діяльності підприємства та відповідні документи первинного обліку.

Основні результати дослідження за розділом 1 опубліковані у працях: [51; 69; 88; 94].

РОЗДІЛ 2. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД ОБЛІКУ ПРИРОДНОГО КАПІТАЛУ

2.1. Облікова політика природного капіталу як інструмент збереження природно-ресурсного потенціалу підприємства

Основою ефективності бухгалтерської практики опрацювання інформації про природний капітал є використання загальних рамок, стандартних визначень, спільної мови та повторюваних процесів. Хоча такі рамкові процеси добре стандартизовані стосовно фінансового обліку, облік природного капіталу з'явився порівняно недавно і його процеси все ще розвиваються як в державному, так і в приватному секторі [166].

Що стосується обліку природного капіталу суб'єктами державного сектору при розробці стандартної структури облікової системи та принципів обліку природного капіталу в Україні слід користуватися Системою екологічних та економічних рахунків (SEEA), затвердженою Статистичним відділом Організації Об'єднаних Націй [196]. Рекомендації SEEA забезпечують засоби організації збору даних про природний капітал послідовно та порівняно, що надає змогу фіксувати та аналізувати економічний внесок природного капіталу та екологічні наслідки економічної діяльності країн світу.

У приватному секторі у 2016 році розробку стандартних рамок для інтеграції природного капіталу у прийняття бізнес-рішень шляхом оцінки природного капіталу ініціювала Коаліція природного капіталу, шляхом підготовки Протоколу про природний капітал [188]. Даний протокол використовується для отримання надійної, достовірної та корисної інформації про будь-який прямиий та опосередкований вплив бізнесу на природний капітал або про будь-які залежності бізнес-середовища від змін у стані природного капіталу.

Поняття «облікова політика» та її елементи досліджують у великій кількості наукових робіт як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, зокрема: Л. Алборова, В. Астахова, Т. Барановської, І. Білоусова, Ф. Бутинця, П. Житного, Н. Кондракова, М. Кутера, Н. Малюги, Л. Ловінської, С. Ніколаєвої, О. Петрука, В. Швеця, Л. Шнейдмана та ін.

Необхідність та переваги формування облікової політики підприємства з урахуванням екологічних питань та стратегії підприємства обґрунтовують О. В. Руденко та О. М. Кондратюк [134]. Розкриттю сутності обліку екологічних витрат в умовах концепції сталого розвитку, створення системи екологічних витрат та обґрунтування необхідності їх відображення в обліковій політиці вітчизняних підприємств присвячено праці М. І. Совик [140].

Незважаючи на значні досягнення світової спільноти в питаннях розробки глобального стандарту обліку корпоративного природного капіталу, загальноприйнятих рекомендацій дотепер не існує. Розробка методології облікового відображення формується як в межах корпоративного сектору, так і через уряди країн. Так у 2015 році Комітет з природного капіталу Сполученого Королівства створив рекомендації, за допомогою яких корпорації та власники земельних ділянок можуть у грошовому вимірнику оцінити активи та зобов'язання з природного капіталу та представляти їх у вигляді балансу.

Італійський Фонд ЕНІ імені Енріко Маттеї (Fondazione Eni Enrico Mattei – FEEM) розробив методику інтегрованого екологічного обліку, яка включає в себе екологічну політику підприємства, систему екологічного менеджменту та здатна нагромаджувати та обробляти дані, отримані в процесі аудиту і моніторингу діяльності підприємства та уможливорює визначення цілей поточного оперативного управління компанії [181].

В Україні таких рекомендацій або стандарту з оцінки та обліку природного капіталу не існує, внаслідок чого питання обліку та відображення у звітності елементів природного капіталу та впливу на нього бізнес-процесів

підприємства мають регламентуватися внутрішнім документом підприємства з організації обліку, а саме обліковою політикою. Тому питання розробки методичних аспектів формування облікової політики елементів природного капіталу як основи визначення внеску бізнесу в досягнення екологічної складової цілей сталого розвитку актуалізуються.

В умовах суттєвого зростання антропогенного впливу на природу одним з найадекватніших та ефективних способів вирішення проблеми взаємодії суб'єктів господарювання та всієї економіки з навколишнім середовищем є запровадження обліку елементів природного капіталу на підприємствах харчової індустрії України. Оскільки, як цілком слушно зазначає О. І. Гриценко традиційна система бухгалтерського обліку не є придатною для адекватного врахування екологічних впливів підприємства і виконання функцій екологічно свідомого управління і контролю [34, с. 680]. Аналогічну думку має і М. Лепетан, яка зазначає, що діюча система бухгалтерського обліку не забезпечує достатнього системного відображення впливу суб'єктів господарювання на довкілля [84, с. 48]. Це передбачає налагодження якісно нової обліково-аналітичної системи, фундаментом якої є облікова політика.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [118]. Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка визначена переліком методик і облікових процедур, що необхідно для того, щоб держава могла контролювати податки до бюджету, але серед них припустимі альтернативні варіанти. Іноді нормативні документи взагалі не містять конкретних рекомендацій щодо правил обліку окремих фактів господарського життя. Якщо система не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку з

конкретного питання, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень [53].

Облікова політика застосовуючи певні методики збору й обробки даних має забезпечити потреби менеджменту в достатній оперативній, релевантній інформації для прийняття зважених управлінських рішень. За твердженням А. Райса та М. Вардона облікова політика природного капіталу має відповідати десяти основним принципам, які науковці систематизують за чотирма групами (всебічність, цілеспрямованість, надійність, сучасність) [192, р. 89]. Як бачимо до першої групи слід відносити принципи, які відповідають за всебічність подання інформації про природний капітал в обліку та звітності компанії, а саме:

інклюзивність – визнання різноманітних зацікавлених сторін реагуючи на їхні інформаційні запити, поважаючи їхні цінності та використовуючи відповідні засоби взаємодії;

колаборативність – комунікація між виробниками інформаційних ресурсів в системі обліку природного капіталу та їх користувачами для аналізу ефективності політики управління природним капіталом підприємства з метою налагодження взаєморозуміння, довіри та здатності працювати разом;

холістичність – застосування всебічного, багатопрофільного / міждисциплінарного підходу до економічних та екологічних аспектів природного капіталу та їх складних зв'язків з політикою та практикою.

Принципи другої групи забезпечують цілеспрямованість всіх положень облікової політики. До них слід відносити:

орієнтованість на управлінське рішення – надання відповідної та своєчасної інформації для розробки показників для аналізу ефективності політики вдосконалення та реалізації рішень за наслідками використання природного капіталу або впливу на нього;

орієнтованість на попит – надання інформації, яка фактично вимагається або потрібна керівникам рішень на конкретних рівнях управління.

Третя група принципів відповідає за надійність результатів обліку природного капіталу шляхом забезпечення їх транспарентності, відкритості та надійності. Дія цих принципів в обліковій політиці проявляється в наступному:

транспарентність та відкритість – залучення та заохочення громадськості до використання результатів обліку природного капіталу, з чітким оприлюдненням їх інтерпретації, включаючи застосовані згідно облікової політики обмеження джерел даних, методів та / або засобів оприлюднення;

надійність – спостереження, оцінка, систематизація та узагальнення даних з усіх доступних джерел з застосуванням об'єктивних та послідовних методичних прийомів.

Принципи четвертої групи (стійкість, постійне вдосконалення, вбудованість) сприяють підтримці адекватності облікової політики вимогам часу через:

стійкість – створення якомога більших часових рядів даних за умов достатніх, передбачуваних часових ресурсів та постійного застосування обраних методичних прийомів;

постійне вдосконалення – організація постійного навчання, орієнтованого на взаємодію виробників обліково-аналітичних ресурсів та користувачами, перманентне тестування нових підходів та розвиток систем кращого управління невизначеністю, прийняття інновацій та нових можливостей;

вбудованість – процедури обліку та аналізу природного капіталу стають частиною механізмів не лише бізнесу, а й уряду країни. Вони мають сприяти нарощуванню потенціалу, вдосконаленню інституційної інтеграції

для сталого розвитку та включення обліку природного капіталу в процедури та механізми підтримки прийняття рішень на всіх рівнях управління.

Рівень свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державою через прийняття законів, положень, постанов та інших нормативних документів, у яких визначено можливі варіанти альтернативних рішень здійснення облікових процедур. На законодавчому рівні встановлена вимога, що сформована облікова політика підприємства має бути оформлена розпорядчим документом із відповідними додатками і повинна гарантувати виконання підприємством усіх принципів і процедур бухгалтерського обліку, створення умови для ефективної роботи бухгалтерської служби та раціонального управління підприємством в цілому [132, с. 121]. Крім того, облікова політика фактично покликана інтегрувати економічну (як внутрішнього, так і зовнішнього характеру), соціальну та екологічну політику підприємства в єдиний інформаційний простір для прийняття рішень, що забезпечать стійкий розвиток підприємства та приріст вартості на кожному з його життєвих циклів [82, с. 224]. Тому, при формуванні Наказу про облікову політику на підприємстві харчової промисловості необхідно впровадити пункт «Екологічно-орієнтована діяльність», при наповненні якого треба враховувати інтереси усіх зацікавлених сторін (власників суб'єкта господарювання, працівників, контрагентів, суспільства, держави в цілому), дотримуючись вищеперелічених принципів та розкривати основні методи оцінки та обліку природного капіталу. Методи, які повинні наводитися в наказі про облікову політику перелічені та детально описані в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [103]. Проте, такий специфічний об'єкт бухгалтерського обліку як природний капітал потребує адаптації загальноприйнятих методів для достовірного відображення інформації про нього в обліково-аналітичній системі та звітності, що має досягатися розкриттям їх в обліковій політиці.

В розпорядчому документі про облікову політику підприємства харчової індустрії мають наводитися методи оцінки вибуття запасів. До

складових природного капіталу в групі виробничі запаси на підприємствах харчової індустрії можуть входити сировина рослинного та тваринного походження, які використовуються у виробництві екологічно чистих продуктів. Оскільки час реалізації продукції природного походження обмежений, бо існує імовірність швидкого псування запасів, в обліковій політиці доцільно обирати метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Це пов'язано з тим, що запаси, які надійшли першими реалізуються у першу чергу, тому для унеможливлення маніпулювання даними в сторону штучного завищення або заниження вартості запасів, доцільно їх списувати відповідно до термінів реалізації.

Вартісна оцінка виробничих запасів включає також облік транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), які згідно з П(С)БО 9 «Запаси» можуть включатися або до собівартості придбаних запасів, або загальною сумою на окремому субрахунку рахунків обліку запасів [115]. Якщо на підприємстві харчової індустрії основним видом діяльності є виробництво екологічної продукції, то узагальнюватися сума транспортно-заготівельних витрат може на окремому субрахунку (закріплюється в робочому плані рахунків) та розподілятися виходячи з вартісних характеристик запасів, що вибули за місяць. Якщо ж виробництво екологічної продукції є лише допоміжним видом діяльності, то ТЗВ доцільно включати в первісну вартість запасів при їх оприбуткуванні та обирати цей метод розподілу в обліковій політиці, що дозволить більш точно визначити вартість виробничих запасів, яких вони безпосередньо стосуються.

Важливим елементом облікової політики природного капіталу є вибір методу амортизації основних засобів природоохоронного призначення та нематеріальних активів (прав користування природними ресурсами). Відповідно до ст. 48 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» зазначено, що в Україні здійснюється стимулювання раціонального використання природних ресурсів, охорони навколишнього природного середовища шляхом встановлення підвищених

норм амортизації основних виробничих природоохоронних фондів [124]. Таким чином, відповідно до закону, в обліковій політиці доцільно обирати прискорені методи амортизації необоротних активів природоохоронного призначення, а саме метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості чи кумулятивний метод.

Ще одним питанням, яке має розкриватися в методичному розділі облікової політики відносно природного капіталу є періодичність та об'єкти проведення інвентаризації. Інвентаризація природного капіталу є необхідною для комплексної оцінки об'єктів, планування невиснажливого екологічного виробництва, сприятиме визначенню допустимих навантажень на елементи природного капіталу. При цьому, якщо на підприємстві харчової індустрії з урахуванням технологічного процесу та його особливостей утворюються викиди забруднюючих речовин в атмосферу, незалежно від відомчого підпорядкування і форм власності, згідно з Наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України від 10.02.1995 №7 затверджено Інструкцію про зміст та порядок складання звіту проведення інвентаризації викидів забруднюючих речовин на підприємстві, яка містить в собі методичні вказівки по змісту та оформленню необхідних документів для створення звіту по інвентаризації викидів забруднюючих речовин. Вимоги цієї інструкції мають враховуватися при формуванні облікової політики.

Для раціональної організації обліку природного капіталу на підприємствах харчової індустрії при визначенні процедурних питань облікової політики необхідно:

1. Розробити робочий план рахунків обліку природного капіталу та форми відповідних первинних документів.

2. Включити в наказ «Про облікову політику» аспекти, що стосуються обліку природного капіталу, а саме: види, джерела їх формування та обсяг екологічних активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат; документи, призначені для фіксації та узагальнення інформації про екологічні аспекти

діяльності підприємства; класифікатор основних видів операцій щодо руху екологічних активів, капіталу та зобов'язань; порядок формування та використання коштів на природоохоронну діяльність; перелік осіб, відповідальних за облікове відображення екологічних аспектів бізнесу; процедури поточного контролю за формуванням і використанням коштів на природоохоронну діяльність та екологічне виробництво; порядок проведення інвентаризації відходів і стану екологічних зобов'язань, у тому числі зі сплати екологічних податку; склад і зміст внутрішньої звітності щодо екологічних аспектів бізнесу.

3. Сформувати графіки документообігу операцій з обліку екологічних аспектів бізнесу.

4. Описати порядок організації матеріальної відповідальності за порушення екологічних норм.

5. Визначити порядок ведення управлінського обліку та формування екологічної звітності.

Для формування інформації про природний капітал в обліково-звітній системі першим процедурним питанням є формування робочого плану рахунків обліку природного капіталу, який забезпечить систематизоване заповнення облікових реєстрів та гарантує ступінь деталізації інформації на бухгалтерських рахунках необхідну як для складання фінансових звітів, так і для потреб системи управління операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства. При формуванні робочого плану рахунків підприємства бухгалтер в першу чергу має орієнтуватися на практичні потреби системи управління. При цьому, необхідно зауважити, що широке використання в обліково-економічній практиці сучасних інформаційно-комунікаційних технологій повною мірою нівелювало обмеження щодо кількості використовуваних синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків. Так, підприємства харчової індустрії виходячи зі своїх потреб, розміру підприємства та його структури, специфіки галузі, видів діяльності, змісту аналітичного обліку і характеристики застосовуваної

форми обліку, яка застосовується можуть використовувати будь-яку кількість облікових рахунків. При формуванні робочого плану рахунків необхідно також брати до уваги не лише вимоги своєчасності та повноти заповнення форм фінансової, статистичної та податкової офіційної звітності, а також потенційну необхідність подання інформації про досягнення підприємством цілей сталого розвитку екологічної сфери. Тому, в основу рекомендації щодо побудови робочого плану рахунків підприємств харчової індустрії доцільно покласти розроблену фасетну класифікацію екологічних аспектів діяльності (табл. 2.1). Крім того, інформаційні ресурси для визначення показників добровільної звітності про досягнення цілей сталого розвитку екологічної сфери підприємствам харчової індустрії також доцільно формувати в системі бухгалтерського обліку. Для цього, відповідно до чинної облікової практики та специфіки діяльності підприємства, пропонуємо використовувати вільні шифри забалансових рахунків, що в розробленому плану рахунків позначено шифрами 0X, 0Y, 0Z, 0L, 0M та 0N (таблиця 2.2).

Моделювання облікової політики можна трактувати як спрощене представлення облікового процесу або його елементів – фактів господарського життя (прийомів бухгалтерського обліку) з метою виявлення його основних елементів і взаємозв'язків між ними в системі бухгалтерського обліку для вирішення облікових завдань [106]. Тому, облікову політику підприємств харчової індустрії вбачаємо за доцільне формувати за чотирма розділами – організаційний, технологічний, методичний та аналітичний (табл. 2.3). В структурі облікової політики природного капіталу доцільно виділяти такі обов'язкові елементи, як: нормативне забезпечення; внутрішні регламенти, що визначають зміст облікової політики; складові методичного розділу; показники аналітичного розділу (рис. 2.1).

Таблиця 2.1

Деталізація балансових рахунків природного капіталу фасетним методом

Синтетичні рахунки		Субрахунки першого порядку		Субрахунки другого порядку		Субрахунки третього порядку			
Номер	Назва	Номер	Назва	Номер	Назва	Номер	Назва		
1	2	3	4	5	6	7	8		
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	101.1	Земельні ділянки, що використовуються для вирощування еко-продукції рослинного походження	101.1.1 101.1.2	За видами рослин		
				101.2	Земельні ділянки, що використовуються для вирощування еко-продукції тваринного походження	101.2.1 101.2.2	За видами тварин		
				102	Капітальні витрати на поліпшення земель	102.1	Капітальні витрати на поліпшення земель, що використовуються для виробництва еко-продукції рослинного походження	102.1.1 102.1.2	За видами витрат
						102.2	Капітальні витрати на поліпшення земель, що використовуються для виробництва еко-продукції тваринного походження	102.2.1 102.2.2	За видами витрат
		104	Машини та обладнання	104.1	Станції біологічного, фізико-хімічного та механічного очищення виробничих і зворотних вод	104.1.1 104.1.2	За видами екологічнобезпечних машин, устаткування та обладнання		
				104.2	Оборотні системи водопостачання	104.2.1 104.2.2			
				104.3	Поля фільтрації та акумулювальні місткості	104.3.1			
				104.4	Устаткування та обладнання для проведення моніторингу охорони та раціонального використання водних ресурсів	104.4.1 104.4.2			

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
		107	Тварини	107.1	Тварини на еко-відгодівлі для м'ясного виробництва	107.1.1	За видами тварин
				107.2	Тварини на еко-відгодівлі для отримання продукції тваринного походження	107.2.1	За видами продукції тваринного походження
		108	Багаторічні насадження	108.1	Багаторічні насадження для отримання екопродукції рослинного походження	108.1.1	За видами продукції рослинного походження
				108.2	Плодоносні рослини, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю	108.2.1	За видами рослин
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	121.1	Право землекористування (для вирощення екологічних культур)	121.1.1 121.1.2	За видами екологічних культур
				121.2	Право лісокористування (збір лісових ягід, горіхів, грибів)	121.2.1	За видами лісових ресурсів
				121.3	Право водокористування (забір води з екологічно чистих джерел);	121.3.1	За видами джерел
				121.4	Право користування надрами (вирощення спеціалізованих культур);	121.4.1	За видами надр
				121.5	Право користування тваринним світом (мисливство, рибальство, добування диких тварин з метою утримання)	121.5.1	За видами прав
				121.6	Право користування рослинним світом (виробництво лікарської, пряно-ароматичної та харчової сировини, заготівля деревних соків)	121.6.1	За видами прав
				121.7	Право користування територіями і об'єктами природно-заповідного фонду (для проведення кейтерингового обслуговування)	121.7.1	За об'єктами

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8		
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	151.1	Капітальне будівництво природоохоронних об'єктів	151.1.1 151.1.2	За видами природоохоронних об'єктів		
				151.2	Капітальне будівництво природоохоронних будівель і споруд	151.2.1 151.2.2	За видами природоохоронних будівель і споруд		
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	152.1	Придбання машин та обладнання, інших робіт та витрат з охорони довкілля капітального характеру	152.1.1 152.1.2	За видами машин та обладнання		
				152.2	Придбання машин та обладнання з охорони і раціонального використання водних ресурсів	152.2.1 152.2.2			
				152.3	Придбання машин та обладнання з охорони атмосферного повітря	152.3.1 152.3.2			
				152.4	Придбання машин та обладнання для раціонального використання, зберігання та знешкодження відходів виробництва та побутових відходів	152.3.1 152.3.2			
		20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	201.1	Запаси водних ресурсів	201.1.1 201.1.2	За напрямами використання (приготування їжі, обробка, господарські цілі тощо)
						201.2	Сировина рослинного походження	201.2.1	За видами рослин
201.3	Сировина тваринного походження					201.3.1	За видами тварин, продукції		
203	Паливо			203.1	Паливо, яке споживається у процесі функціонування природоохоронних заходів	203.1.1	За видами палива		

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
				203.2	Енергія, яка споживається у процесі функціонування природоохоронних заходів	203.2.1	За видами джерел енергії
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	211.1	Поточні біологічні активи рослинництва	211.1.1	За видами біологічних активів рослинництва
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	212.1	Поточні біологічні активи тваринництва	212.1.1	За видами біологічних активів тваринництва
23	Виробництво	231	Органічне виробництво	231.1	Виробництво органічних морських водоростей	231.1.1	За видами виробництв
				231.2	Виробництво органічної продукції аквакультури	231.2.1	
				231.3	Виробництво органічної продукції бджільництва	231.3.1	
				231.4	Виробництво органічної продукції тваринного походження	231.4.1	
				231.5	Виробництво органічної продукції рослинного походження	231.5.1	

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
26	Готова продукція	261	Органічна готова продукція	261.1	Готова продукція з органічних морських водоростей	261.1.1	За видами готової продукції
				261.2	Готова продукція з аквакультури	261.2.1	
				261.3	Готова продукція бджільництва	261.3.1	
				261.4	Готова продукція тваринного походження	261.4.1	
				261.5	Готова продукція рослинного походження	261.5.1	
37	Розрахунки з різними дебіторами	377	Розрахунки з іншими дебіторами	377.1	Розрахункові операції з різними дебіторами за операціями з природними активами	377.1.1	За видами дебіторів (за видами природних активів)
		378	Розрахунки з державними цільовими фондами	378.1	Розрахунки з державними цільовими фондами за операціями з природними активами	378.1.1	За видами цільових фондів (за видами природних активів)
39	Витрати майбутніх періодів	391	Витрати майбутніх періодів природоохоронного спрямування	391.1	Витрати з освоєння органічного виробництва	391.1.1	За видами органічного виробництва
				391.2	Витрати пов'язані з освоєнням природних ресурсів	391.2.1	За видами природних ресурсів
				391.3	Витрати на придбання прав користування природними ресурсами	391.3.1	За видами природних ресурсів
				391.4	Орендні платежі за основні засоби природоохоронного призначення	391.4.1	За видами основних засобів природоохоронного призначення
				391.5	Інші прямі витрати майбутніх періодів екологічного характеру	391.5.1	За видами витрат

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	401	«Статутний капітал»	401.1	Первинний природний капітал	401.1.1	За видами внесків природоохоронного призначення
				401.2	Відтворений природний капітал	402.2.1	За видами надходжень спрямованих на відновлення природного капіталу
				401.3	Накопичений природний капітал	403.3.1	За видами природних активів накопичених під час ведення діяльності
41	Капітал у дооцінках	411	Дооцінка (уцінка) основних засобів	411.1	Дооцінки (уцінки) необоротних активів природоохоронного призначення	411.1.1	За видами необоротних активів природоохоронного призначення
		412	Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	412.1	Дооцінка (уцінка) прав користування природними ресурсами	412.1.1	За видами прав користування природними ресурсами
42	Додатковий капітал	424	Безоплатно одержані необоротні активи	424.1	Безоплатно одержані основні засоби природоохоронного призначення	424.1.1	За видами одержаних основних засобів природоохоронного призначення
				424.2	Безоплатно одержані права користування природними ресурсами	424.2.1	За видами одержаних прав користування природними ресурсами

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8		
45	Вилучений капітал	453	Інший вилучений капітал	453.1	Вилучені основні засоби природоохоронного призначення	453.1.1	За видами вилучених основних засобів природоохоронного призначення		
				453.2	Вилучені права користування природними ресурсами	453.2.1	За видами вилучених прав користування природними ресурсами		
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	474	Забезпечення інших витрат і платежів	474.1	Забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих природоохоронних контрактів	474.1.1	За видами контрактів		
				477	Забезпечення матеріального заохочення	477.1.1	За видами матеріального заохочення		
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	478.1	Забезпечення відновлення земельних ділянок, які використовуються для органічного виробництва	478.1.1	За видами земельних ділянок, які використовуються для органічного виробництва		
				479	Забезпечення відновлення природного капіталу	479.1	Забезпечення відновлення водних ресурсів	479.1.1	За видами джерел водних ресурсів
						479.2	Забезпечення відновлення біологічних активів	479.2.1	За видами біологічних активів
		479.3	Забезпечення відновлення природних ресурсів	479.3.1	За видами природних ресурсів				
		48	Цільове фінансування та цільові надходження	482	Кошти з бюджету та державних цільових фондів	482.1	Кошти з державного бюджету на фінансування природоохоронних заходів	482.1.1	За напрямами природоохоронних заходів

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
				482.2	Кошти з державних цільових фондів на фінансування природоохоронних заходів	482.2.1	
		483	Благодійна допомога	483.1	Благодійна допомога на фінансування природоохоронних заходів	483.1.1	
		484	Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень	484.1	Кошти з місцевих бюджетів на фінансування природоохоронних заходів	484.1.1	
				484.2	Кошти міжнародних фінансових фондів на фінансування природоохоронних заходів	484.2.1	
				484.3	Кошти приватних постачальників фінансового капіталу на фінансування природоохоронних заходів	484.3.1	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	531.1	Зобов'язання з фінансової оренди основних засобів природоохоронного призначення	531.1.1	За орендодавцем та орендованим об'єктом
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	532.1	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів природоохоронного призначення	532.1.1	
				532.2	Зобов'язання з оренди природних, культурно-історичних, соціальних рекреаційних ресурсів	532.2.1	

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	631.1	Розрахунки з вітчизняними постачальниками природних ресурсів	631.1.1	За кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату
				631.2	Розрахунки з вітчизняними підрядниками за будівництво об'єктів природоохоронного призначення	631.2.1	
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	632.1	Розрахунки з іноземними постачальниками природних ресурсів	632.1.1	
				632.2	Розрахунки з іноземними підрядниками за будівництво об'єктів природоохоронного призначення	632.2.1	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	641.1	Екологічний податок	-	-
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	642.1	Збір за спеціальне використання води	-	-
				642.2	Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	-	-
65	Розрахунки за страхуванням	655	За страхуванням майна	655.1	Страхування майна природоохоронного призначення	655.1.1	За кожним видом зборів та відрахувань, по страховальниках та окремих договорах страхування
				655.2	Страхування природних ресурсів	655.2.1	
66	Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за заробітною платою	661.1	Розрахунки за заробітною платою працівникам зайнятими в природоохоронній діяльності	661.1.1	За кожним працівником зайнятими в природоохоронній діяльності

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
69	Доходи майбутніх періодів	691	Доходи майбутніх періодів природоохоронного характеру	691.1	Доходи від права користування природними ресурсами	691.1.1	За видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду
				691.2	Авансова плата рентних платежів за природні ресурси	691.2.1	
				691.3	Абонентна плата за користування рекреаційними ресурсами	691.3.1	
				691.4	Авансові платежі за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи природоохоронного призначення	691.4.1	
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	701.1	Дохід від реалізації органічної готової продукції	701.1.1	За видами органічної готової продукції
79	Фінансові результати	793	Результат від іншої діяльності	793.1	Результат від природоохоронної діяльності	793.1.1	За видами природоохоронної діяльності
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	901.1	Собівартість реалізованої органічної готової продукції	901.1.1	За видами реалізованої органічної готової продукції

Таблиця 2.2

Деталізація забалансових рахунків природного капіталу фасетним методом

Синтетичні рахунки		Субрахунки першого порядку		Субрахунки другого порядку	
Номер	Назва	Номер	Назва	Номер	Назва
0X	Використання води	0X1	Використання прісної поверхневої води	0X1.1 0X1.2	За найменуваннями прісних поверхневих джерел водних ресурсів
		0X2	Використання підземних вод	0X2.1 0X2.2	За видами підземних джерел водних ресурсів
		0X3	Використання морської води	0X3.1 0X3.2	За напрямками використання морської води
		0X4	Використання технологічної води	0X4.1 0X4.2	За напрямками використання технологічної води
0Y	Відходи	0Y1	Мінеральні	0Y1.1	За видами відходів
		0Y2	Немінеральні	0Y2.1....	
		0Y3	Небезпечні	0Y3.1	
		0Y4	Оброблені	0Y4.1	
		0Y5	Повторного використання	0Y5.1	
0Z	Викиди парникових газів	0Z1	Внутрішні	0Z1.1 ...	За джерелами походження
		0Z2	Від споживання електроенергії		
0L	Використання озоноруйнуючих речовин	0L1 0L2	За видами озоноруйнуючих речовин		
0M	Використання хімікатів	0M1 0M2 ...	За видами хімікатів		
0N	Споживання енергії	0N1	Загальне	-	-
		0N2	З відновлюваних джерел	0N2.1 ...	За видами джерел

Таблиця 2.3

Характеристика розділів облікової політики природного капіталу

Назва розділу	Зміст розділу
Організаційний	Відповідальні особи за облік природного капіталу Напрями організації роботи облікового апарату з обліку природного капіталу Делегування повноважень на місця споживання природних ресурсів та виникнення відходів Відповідальність за своєчасне надання первинних документів і ведення облікових реєстрів Перелік та склад добровільної звітності Відповідальні за складання добровільної звітності Повноваження на підпис документів
Технологічний	Графік документообігу Форми документів первинного обліку Програмного забезпечення обліку елементів природного капіталу Технології оприлюднення інформації
Методичний	Альтернативні прийоми і способи обліку виробничо-господарської і природоохоронної діяльності підприємств харчової індустрії
Аналітичний	Аналітичні показники управління споживанням природних ресурсів Обґрунтування заходів з оптимізації відходів та природоохоронних витрат Показники з досягнення цілей сталого розвитку екологічної сфери

Облікова політика має розроблятися у відповідності до основних соціальних, економічних та екологічних інтересів підприємства, регіону і держави, забезпечувати захист прав та інтересів власників бізнесу та суспільства. З метою організації обліку природного капіталу доцільно скласти на підприємстві чіткий та деталізований типовий класифікатор активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та податкових наслідків, пов'язаних з екологічними аспектами бізнесу, який враховуватиме специфіку харчової індустрії.

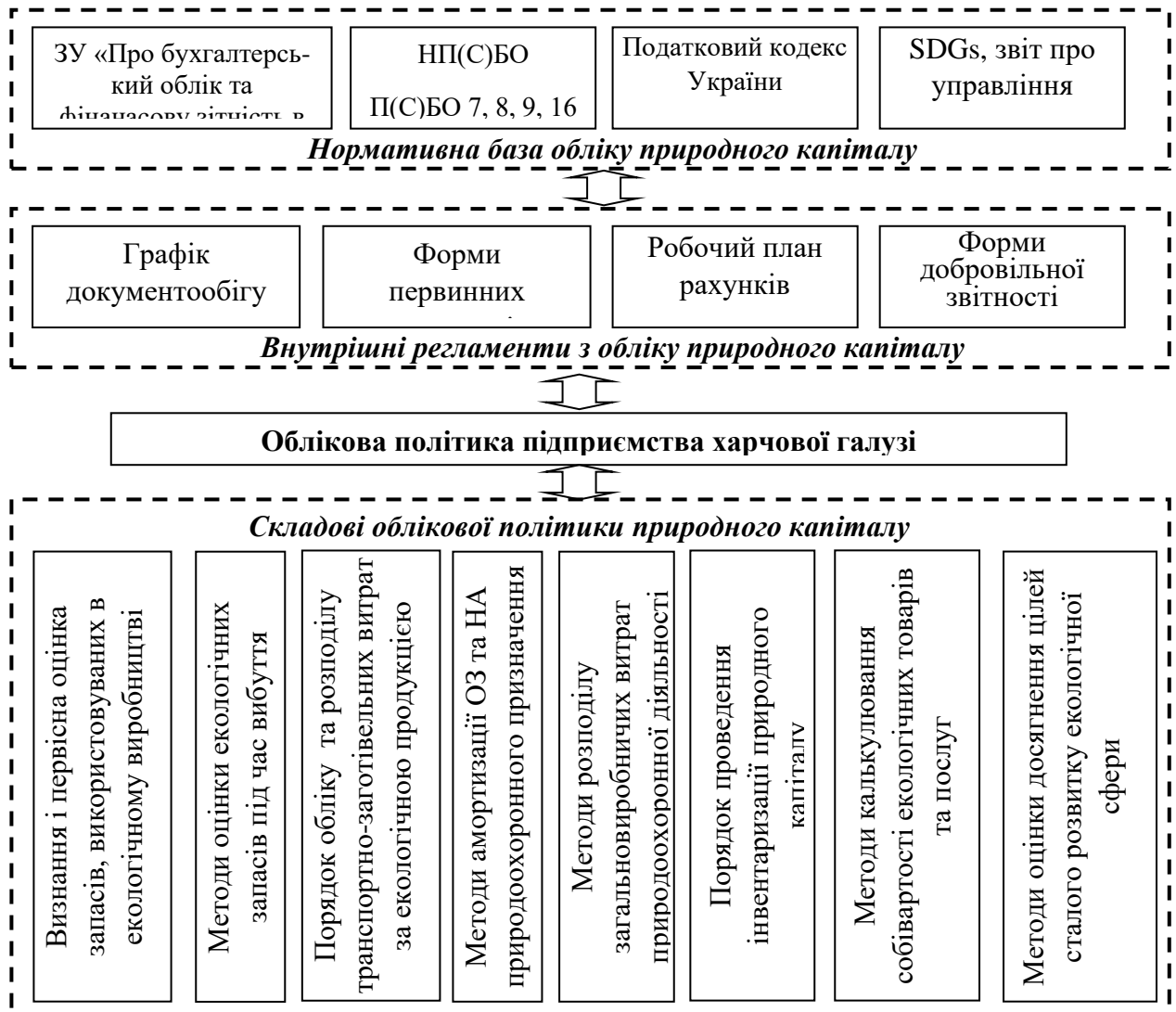


Рис. 2.1. Структура облікової політики підприємства харчової індустрії в частині обліку природного капіталу

Формування облікової політики підприємства за наведеними рекомендаціями надасть можливість відображати в обліковій системі та різноманітній звітності (звіті про управління, про сталий розвиток, інтегрованій звітності) елементи природного капіталу; визначати, планувати, нормувати, контролювати й аналізувати витрати на природоохоронну діяльність, відновлення чи підтримання біорізноманіття; поглиблено вивчати та аналізувати фінансові результати від природоохоронної діяльності, що дозволить вчасно визначати ефективність природоохоронної діяльності підприємства харчової промисловості та витрат на неї.

2.2. Удосконалення методики оцінки елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії

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 такої практики є складним завданням, оскільки грошовий вимір для кількісного визначення таких природних ресурсів як вода, повітря, рослинність і клімат є контекстно-специфічним інформаційним ресурсом, формування яких традиційною обліковою системою не передбачено. Оцінка елементів природного капіталу здатна забезпечити обчислення реальної вартості капіталу і, допоможе диференціювати бізнес-проекти на стійкі та нестійкі. Саме тому Велика 20-ка (G20) заохочує розробку та проведення заходів, інструментів та правил, необхідних для оцінки елементів природного капіталу.

В той час як методика оцінки активів суб'єктів господарювання по всьому світу є вже досить напрацьованою Міжнародною радою по стандартах оцінки (The International Valuation Standards Council) – незалежною некомерційною організацією, та закріпленою у загальноприйнятих Міжнародних стандартах оцінки (International Valuation Standards) розробляються, методика оцінки елементів природного капіталу та екологічних витрат дотепер потребує подальших досліджень в інтересах міжнародного співтовариства. Відсутність адекватної методології оцінки витрат, понесених природою для конкретного бізнес-проекту, ускладнює суб'єктам господарювання оцінювання зовнішніх екологічних наслідків та інтеграцію природних витрат у розрахунок справжньої вартості капіталу

підприємства харчової індустрії та справжньої вартості виробленої продукції. На сьогоднішній день функціонування системи формування інформації про вплив господарської діяльності на природний капітал та розкриття відповідних показників у звітності як суб'єктів господарювання так і держав в цілому гальмується наступними чинниками:

- відсутністю простої та прозорої методики, яку підприємства можуть використовувати для оцінки впливу своїх ланцюгів вартості на клімат та навколишнє середовище;

- неспроможності урядів оцінювали вплив бізнес- та громадських проектів на природу та навколишнє середовище;

- відсутністю норм права, які б вимагали від компаній розкриття оцінок природного капіталу у фінансовій звітності або нефінансовій звітності, яка подається регуляторам або інвесторам;

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

Тому, своєчасною на сьогоднішній день є вже відкрита ще у 2017 році дискусія та розгорнуті консультації щодо майбутніх редакцій наступних чотирьох розділів стандартів: «МСО 104 Основи оцінки» (IVS 104 Bases of Value), «МСО 105 Оціночні підходи» (IVS 105 Valuation Approaches), «МСО 210 Нематеріальні активи» (IVS 210 Intangible Assets), а також «Вступ і структура МСО 2017 року» (Introduction and Framework for IVS 2017) [143]. В даних стандартах окрему увагу буде приділено і оцінці екологічних активів та витрат на природоохоронну діяльність.

Дослідження проведене у листопаді 2018 року в рамках Фінансової ініціативи ООН з навколишнього середовища (UNEPFI) за підтримкою фінансових установ з усього світу, таких як Yes Bank , First Rand, VicSuper, Національний банк Австралії, UBS, Citi, UniCredit тощо, встановило, що 13 з 18 секторів загальна сума чистої ринкової капіталізації яких дорівнює 1,6 трлн. доларів – це компанії, виробничі процеси яких сильно залежать від

природного капіталу, включаючи харчову 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 харчової промисловості, яка використовує природні ресурси в господарській діяльності, результатом чого є продукти харчування. Існуючі оцінки, такі як оцінка впливу на навколишнє середовище (Environmental Impact Assessments (EIA)) та екологічні протоколи, не забезпечують визначення грошової вартості природного капіталу.

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 (табл. 2.4) [180]. Крім того, стандарти пропонують в особливих випадках інші бази оцінки, які передбачені законодавством окремих юрисдикцій або визнані і прийняті в рамках міжнародних угод, а саме: справедлива вартість (згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності); справедлива ринкова вартість (згідно Організації економічного співробітництва і розвитку); справедлива ринкова вартість (згідно Службі внутрішніх доходів Сполучених Штатів; справедлива вартість (нормативне / законодавче визначення) згідно модельного закону про корпорації, а також згідно прецедентного права Канади (Manning v Harris Steel Group Inc.) і т.ін.

Поняття «природний капітал» являє собою досить нову економічну категорію, особливо це стосується питання оцінки цього явища, де успіхи поки невеликі [16]. На думку У. Пухової, це обумовлено тим, що існуючі підходи до оцінки природного капіталу обмежені технократичними рамками а природний капітал мультифункціональний.

Таблиця 2.4

Характеристика бази оцінки активів і зобов'язань за МСО

№	Вид бази оцінки	Сутність
1	Ринкова вартість (Market value)	розрахунково-оцінна (estimated) грошова сума, за яку відбувся б обмін активу або зобов'язання на дату оцінки між зацікавленим покупцем та зацікавленим продавцем в результаті комерційної угоди після проведення належного маркетингу, при якій кожна зі сторін діяла б, будучи добре обізнаною, ощадливо і без примусу
2	Ринкова орендна плата (Market rent)	розрахунково-оцінна сума, за яку відбулася б здача в оренду прав на нерухоме майно на дату оцінки між зацікавленим орендодавцем і зацікавленим орендарем в комерційній угоді, укладеній на відповідних умовах оренди, після проведення належного маркетингу і при здійсненні якої сторони діяли б обізнано, ощадливо і без примусу
3	Справедлива вартість (Equitable value)	розрахунково-оцінна вартість при передачі активу або зобов'язання між конкретно були ідентифіковані, обізнаними і зацікавленими сторонами, яка відображає відповідні інтереси даних сторін
4	Інвестиційна вартість / цінність (Investment value/worth)	вартість активу для конкретного власника або потенційного власника з урахуванням їх індивідуальних інвестиційних та управлінських (господарських) цілей
5	Синергетична вартість (Synergistic value)	утворюється в результаті поєднання двох або більше активів або часток участі, коли сукупна величина вартості виявляється більше, ніж сума їх вартостей, взятих окремо. Якщо синергетичного ефекту досягає лише один конкретний покупець, то синергетична вартість буде відрізнятися від ринкової, так як в синергетичної вартості будуть відображені конкретні характеристики активу, які мають цінність тільки для конкретного покупця. Додаток вартості понад сукупної вартості відповідних часток участі часто називається «вартістю злиття» (marriage value)
6	Ліквідаційна вартість (Liquidation value)	сума, яка могла б бути виручена, коли актив або група активів розпродається по частинах. У ліквідаційної вартості слід враховувати витрати на проведення передпродажної підготовки активів, а також витрати на діяльність по їх реалізації

Основні його функції полягають у генеруванні різних ресурсів і наданні екосистемних послуг 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 оцінки природного капіталу на макрорівні присвячено чисельні наукові праці. Так, професором С. І. Пірожковим 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]. М. А. Хвесик 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]. К. Г. Гофман визначив процес оцінювання природних ресурсів як систему централізовано встановлених нормативів ефективності їх експлуатації суспільством [30], а С. І. Дорогунцов як визначення грошового еквіваленту народногосподарської цінності природних благ, які отримуються при їх використанні [43, с.7]. Г. В. Черевко та М. І. Яцків під економічною оцінкою природного капіталу розуміють оцінку змін в економіці, що виникають при певному впливі внаслідок порушення основних функцій природи [157]. І. В. Сегеда пропонує трактувати економічну оцінку природного капіталу як

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

Більшість науковців поділяють погляд, що вибір методу оцінки природних ресурсів залежить від цілі та сфери оцінки. Так, при економічному оцінюванні елементів природного капіталу – як складової національного багатства, визначення ціни природного блага, оцінка вилучених із сільськогосподарського обігу земель, відновлення природного блага, визначення нормативної грошової одиниці і т. ін. При цьому можуть застосовуватися наступні методи економічної оцінки природних ресурсів:

- витратний (витрати, необхідні для залучення природного ресурсу у господарський обіг);
- результативний (величина економії суспільної праці (ефект) від використання природних ресурсів);
- змішаний (витратно-результативний);
- ринковий (співвідношення попиту та пропозиції);
- загальної економічної цінності (співвідношення ефекту від використання природних ресурсів та готовності суспільства платити за збереження даного ресурсу).

Дещо відрізняється від економічної оцінки природних ресурсів їх облікова оцінка. Згідно П(С)БО 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]. Як елемент методу оцінка обумовлена необхідністю відображення в бухгалтерському обліку інформації про елементи капіталу і їх використання в єдиній грошовій одиниці [62].

Якщо в економічній оцінці суттєву роль відіграє ціль оцінки, то облікова оцінка завжди має на меті вимір об'єкта обліку в грошовому показнику для постановки його на баланс. Визначення методу облікової оцінки елементів природного капіталу залежить від виду об'єкта, способу

його отримання та терміну використання в господарському обороті. Національними та міжнародними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку для підприємств харчової індустрії України передбачено використання наступних методів оцінки: первісна вартість, справедлива вартість, залишкова вартість, чиста вартість реалізації, теперішня вартість майбутніх грошових надходжень, ліквідаційна вартість, фактична собівартість та історична собівартість. В таблиці 2.5 наведено рекомендації щодо застосування певних методів оцінки до об'єктів, визначених у розробленій фасетній класифікації елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії.

Розглянемо методи оцінки елементів природного капіталу, які найчастіше використовуються в господарській діяльності підприємств харчової індустрії. Первісна вартість основних засобів природоохоронного призначення залежить від способу отримання об'єктів і визначається положеннями п. 4 П(С)БО 7. При придбанні об'єктів основних засобів природоохоронного призначення за грошові кошти підприємствами харчової індустрії, їх первісна вартість формується з суми, що сплачується вітчизняним чи іноземним постачальникам основних засобів природоохоронного призначення або вітчизняним чи іноземним підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт в разі будівництва будівель та споруд природоохоронного призначення. В разі придбання спеціалізованих машин та обладнання природоохоронного призначення підприємство харчової індустрії може здійснювати державну реєстрацію права власності, чи сплачувати державне мито, сума цих платежів включається до первісної вартості. В разі імпорту первісну вартість основних засобів природоохоронного призначення, куплених за іноземні гроші, підприємство харчової індустрії формує шляхом перерахунку у гривні відповідно до правил, установлених П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», відповідно первісна вартість таких об'єктів збільшується на суму ввізного митного збору.

Таблиця 2.5

Методи оцінки елементів природного капіталу на різних етапах господарського процесу та фазах життєвого циклу підприємства харчової індустрії

<i>Види оцінок в обліку</i>	<i>Елементи природного капіталу</i>										
	Основні засоби природо-охоронного призначення	Біорізноманіття	Природні ресурси	Права користування природними ресурсами	Капітальні інвестиції природоохоронного характеру	Виробничі запаси	Поточні біологічні активи	Органічне виробництво	Готова продукція	Розрахунки	Витрати майбутніх періодів
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
первісна	✓			✓	✓		✓		✓	✓	
справедлива	✓			✓	✓		✓				
залишкова вартість	✓			✓	✓						
чиста вартість реалізації	✓				✓				✓	✓	
теперішня вартість майбутніх грошових надходжень	✓										
ліквідаційна вартість	✓										
оцінка за шкалою екосистемної схоронності		✓									
рентний підхід		✓		✓							
бонітування		✓									
нормативна грошова оцінка сільськогосподарських земель		✓									
експертна			✓		✓						
ринкова			✓	✓							

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
фактична собівартість			✓						✓		
оцінка на основі прибутковості				✓							
оцінка терміну окупності інвестицій					✓						
бухгалтерська рентабельність інвестицій					✓						
інвестиційна вартість					✓						
оцінка за історичною собівартістю						✓					
нормативні затрати					✓	✓			✓		
дисконтована вартість					✓	✓					
фактична собівартість придбання						✓					
історична собівартість						✓					
відновна вартість						✓					
можлива ціна продажу						✓					
вартість реалізації (погашення)						✓					
виробнича собівартість								✓	✓		
оптові ціни реалізації									✓		
вільні відпускні ціни і тарифи									✓		
вільні ринкові ціни									✓		
сума виставленого рахунку										✓	
теперішня вартість											✓

Основні засоби природоохоронного призначення як правило мають велику вартість й є досить об'ємними, а їх доставка є доволі ризиковим процесом, тому підприємства харчової індустрії, крім витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження, в первісну вартість можуть включати витрати на страхування ризиків з доставки. До первісної вартості можуть включатися також інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів природоохоронного призначення до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою (виробництва органічної продукції, переробки відходів, очищення води тощо).

При внесенні основних засобів природоохоронного призначення у статутний капітал їх первісною вартістю визнають погоджену засновниками підприємства харчової індустрії їх справедливу вартість з урахуванням витрат, передбачених при придбанні таких об'єктів за грошові кошти. При безоплатному отриманні основних засобів природоохоронного призначення їх первісною вартістю також вважається справедлива вартість.

Основні засоби природоохоронного призначення (ОЗПП), як і інші об'єкти необоротних активів, підлягають амортизації, в процесі нарахування якої виникає оцінка за залишковою вартістю (різниця між первісною вартістю ОЗПП та сумою їх накопиченої амортизації за весь термін експлуатації об'єкта), яка використовується також при розробці планів відтворення ОЗПП. В обліковій політиці також може бути визначена ліквідаційна вартість ОЗПП, яка визначається як сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство харчової індустрії очікує отримати від реалізації (ліквідації) ОЗПП після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією) таких об'єктів. Оцінка за чистою вартістю реалізації необхідна для визначення суми очікуваного відшкодування ОЗПП та дорівнює справедливій вартості ОЗПП за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію. При цьому оцінка може здійснюватися за найбільшою з двох оцінок: або чистою вартістю реалізації або теперішньою вартістю майбутніх

чистих грошових надходжень від використання ОЗПП, включаючи його ліквідаційну вартість.

Для оцінки біорізноманіття можна використати метрику за шкалою екосистемної схоронності, яка передбачає розробку облікових карток, в яких наводиться інформація про стан екосистеми регіону в якому ведеться господарська діяльність на її початку. Потім для підтвердження екологічної безпеки бізнесу інвентаризація біорізноманіття проводиться шляхом порівняння поточної екологічної ситуації з даними облікових карток. Звичайно, цей вид оцінки не є бухгалтерським, проте може використовуватися для формування добровільної звітності та в системі управлінського обліку. Ще одним специфічним методом оцінки, який може застосовуватися для оцінки різних елементів біорізноманіття є бонітування, зокрема, цей метод може використовуватися для оцінки продуктивних якостей тварин чи якості ґрунтів при органічному виробництві.

Оцінка для елементів біорізноманіття та прав користування природними ресурсами, які передані у користування (оренду) іншій особі може здійснюватися на основі рентного підходу. За рентним підходом оцінка елементів природного капіталу здійснюється в розмірі доходу, що регулярно отримує власник ресурсу внаслідок передачі його у користування іншій особі (платнику ренти). Цей метод дозволяє враховувати вплив на ціну сприятливих природних властивостей оцінюваного природного ресурсу, об'єктивно оцінювати вартість земельних ресурсів. Недоліком цього методу є те, що гірші природні ресурси отримують нульову оцінку, хоча їх використання може бути економічно ефективним, виникають також складнощі у визначенні диференціальної ренти.

Відповідно до статті 5 Закону України від 11.12.2003 № 1378-IV «Про оцінку земель», нормативна грошова оцінка земельних ділянок є одним із найважливіших економічних регуляторів земельних відносин та застосовується для визначення розміру земельного податку, державного мита при міні, спадкуванні та даруванні 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]. Якщо підприємство харчової індустрії володіє земельними ділянками, то грошова оцінка земельних ділянок відповідно до ст. 201 Земельного кодексу України визначається на рентній основі і залежить від призначення та порядку її проведення.

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 групи мають залучатися особи, які є компетентними фахівцями як в природоохоронній діяльності, так і галузевій специфіці підприємств харчової індустрії.

Ринкова оцінка природного капіталу визначається ціною екологічних активів, на яку впливають ринкові фактори [56]. Проте сучасний механізм ціноутворення на ринках екологічних активів та природних ресурсів унеможлиблює 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, унеможлиблює процес ефективного оцінювання природних активів. На цей процес також впливає слабкий ріст галузі органічного виробництва в Україні, що дестабілізує розвиток активного ринку.

Органічна готова продукція оцінюється на підприємствах харчової індустрії за фактичною чи виробничою собівартістю, тобто виражених у грошовій формі поточних витрат підприємства на виробництво органічної продукції. Для здійснення калькуляційних розрахунків необхідні два показники: 1) величина виробничих витрат протягом певного періоду часу; 2) обсяг органічної продукції в цьому самому періоді. В обліково-звітній

системі підприємства харчової індустрії при плануванні та обліку необхідно застосовувати одні й ті самі об'єкти та одиниці калькулювання, єдині методи групування витрат та їх розподілу, єдину систему техніко-економічних нормативів матеріальних, трудових і грошових витрат за всією номенклатурою екологічної продукції.

Таким чином, використання адекватних оцінок для різних елементів природного капіталу є основою для нормування збереження стійкості екосистем та створює нові передумови для застосування запобіжних, а не компенсаційних економічних механізмів у сфері природокористування підприємств харчової індустрії та дозволить налагодити дієву облікову-звітну систему природного капіталу.

2.3. Особливості організації бухгалтерського обліку елементів 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 рішення, що приймаються на підприємстві стосовно організації бухгалтерського обліку є надзвичайно важливими, оскільки будь-які управлінські рішення фінансового характеру приймаються на підставі даних, отриманих з інформаційної системи бухгалтерського обліку. Тому система обліку має бути організованою таким чином, щоб забезпечити формування достовірної та своєчасної інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Логічно виникає питання – чи існує зв'язок між способом організації бухгалтерського обліку та інтересами внутрішніх користувачів облікової інформації, а саме 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 питання сталого розвитку економіки та необхідність визначення внеску суб'єкта господарювання у досягнення цілей сталого розвитку екологічної сфери залишаються поза увагою керівного персоналу, а відповідно не знаходять свого відображення в організації бухгалтерського обліку. Крім того, окремі екологічні аспекти господарської діяльності є досить складними з точки зору їх спостереження, оцінювання та фіксації в первинних документах. Тому, для цілей даного дослідження проведемо аналіз видів та форм організації бухгалтерського обліку, які притаманні вітчизняним суб'єктам харчової індустрії. З точки зору організації бухгалтерського обліку, зважаючи на суттєві відмінності в обліковому відображенні як елементів природного капіталу так і інших об'єктів бухгалтерського обліку, доцільно підприємства харчової індустрії за специфікою діяльності розділити на чотири групи: сільське господарство, виробництво продуктів харчування, торгівля продуктами харчування, ресторанний бізнес. Крім того, згідно Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні на організацію бухгалтерського обліку суттєво впливає розмір підприємства, які можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих. Норми статті 2 визначають, що до певної групи відносяться підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із критеріїв, наведеним в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Ранжування підприємств за розміром в цілях організації
бухгалтерського обліку

Розмір підприємства	Балансова вартість активів	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Середня кількість працівників
Мікропідприємства	до 350 тисяч євро	до 700 тисяч євро	до 10 осіб
Малі підприємства	до 4 мільйонів євро	до 8 мільйонів євро	до 50 осіб
Середні підприємства	до 20 мільйонів євро	до 40 мільйонів євро	до 250 осіб
Великі підприємства	понад 20 мільйонів євро	понад 40 мільйонів євро	понад 250 осіб

З метою перевірки гіпотези щодо наявності впливу розміру підприємства та виду діяльності на організацію бухгалтерського обліку було проведено обстеження 57-ми підприємств харчової індустрії міста Харкова та Харківської області, за результатами анкетування виявилось, що в цілому за вибіркою більше половини підприємств харчової індустрії мають внутрішню облікову службу з повним циклом облікових робіт (додаток Б) (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Розподіл підприємств вибіркової сукупності за формою організації
облікової служби

Форма організації облікової служби	Кількість підприємств	Відсоток підприємств
Внутрішня	30	53
Зовнішня	11	19
Змішана	16	28
Разом:	57	100

Дослідження форм організації облікової служби за розміром підприємств вибіркової сукупності показало, що високий показник наявності внутрішньої облікової служби досягнуто здебільшого за рахунок великих та середніх підприємств харчової індустрії (табл. 2.8). Малим та мікро підприємствам більш притаманна організація облікової служби на засадах аутсорсінгу або змішане ведення обліку, за якого функції первинного обліку

виконуються обліково-економічним персоналом підприємства, а формування звітності та податкові розрахунки переносяться на консультаційні центри, аудиторські фірми або приватних консультантів.

Таблиця 2.8

Форма організації облікової служби за розміром підприємств вибіркової сукупності

Форма організації облікової служби	Розмір підприємств вибіркової сукупності				Разом
	Мікропідприємства	Малі підприємства	Середні підприємства	Великі підприємства	
Внутрішня	-	6	7	5	18
	-	11	12	10	33
Зовнішня	8	8	-	-	16
	14	14	-	-	28
Змішана	2	17	4	-	23
	3	30	6	-	39
Разом	10	31	11	5	57
	17	54	19	9	100

Дослідження форм організації облікової служби за видом діяльності підприємств вибіркової сукупності показало, що високий показник наявності внутрішньої облікової служби досягнуто здебільшого підприємствами, що здійснюють виробництво продуктів харчування та торгівлю продуктами харчування. Підприємствам, які займаються сільськогосподарським виробництвом та ресторанним бізнесом більш притаманна організація облікової служби на засадах аутсорсінгу або змішане ведення обліку.

Ефективна організація бухгалтерського обліку елементів природного капіталу на підприємстві передбачає виділення специфічних елементів обліку як інформаційної системи, визначення та налагодження взаємозв'язків між ними та обґрунтування складу і структури внутрішніх регламентів документування господарських операцій пов'язаних з природоохоронною діяльністю підприємств харчової індустрії. Налагодження дієвої системи документування господарських операцій є основою ефективного функціонування та розвитку бухгалтерського обліку природного капіталу.

Професор Ф. Ф. Бутинець визначає організацію обліку як науково обґрунтовану сукупність умов, при яких найбільш економно 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 підходом автора, саме збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації є ключовими фазами організації бухгалтерського обліку, а здійснюватися вони можуть лише з застосуванням важливого елементу методу бухгалтерського обліку – документуванням.

Цілком слушно зазначають і О. П. Кундря-Висоцька, О. В. Москаленко та О. М. Сулима, що саме задокументована господарська операція є рушієм в обліковому процесі [80, с. 19]. Таким чином, організацію бухгалтерського обліку природного капіталу необхідно розглядати з позиції упорядкування всіх складових елементів облікової системи з формуванням відповідного документального забезпечення (рис. 2.2).

На думку В.А. Кулик та М.О. Любимова, 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]. Відносно природного капіталу це означає, що весь персонал підприємства, починаючи від управлінської ланки, повинен бути зацікавлений в екологоорієнтованій господарській діяльності, дбати про раціональне використання природних ресурсів, залученні до виробничого ланцюжка найбільш ефективних з точки зору охорони навколишнього середовища засобів та предметів праці. Для налагодження ефективної системи документування на першому етапі необхідно сформулювати аналітичну картку складових природного капіталу, які використовуються в господарській діяльності підприємства харчової

індустрії за напрямками такої діяльності. Приклад такої картки наведено в таблиці 2.9.

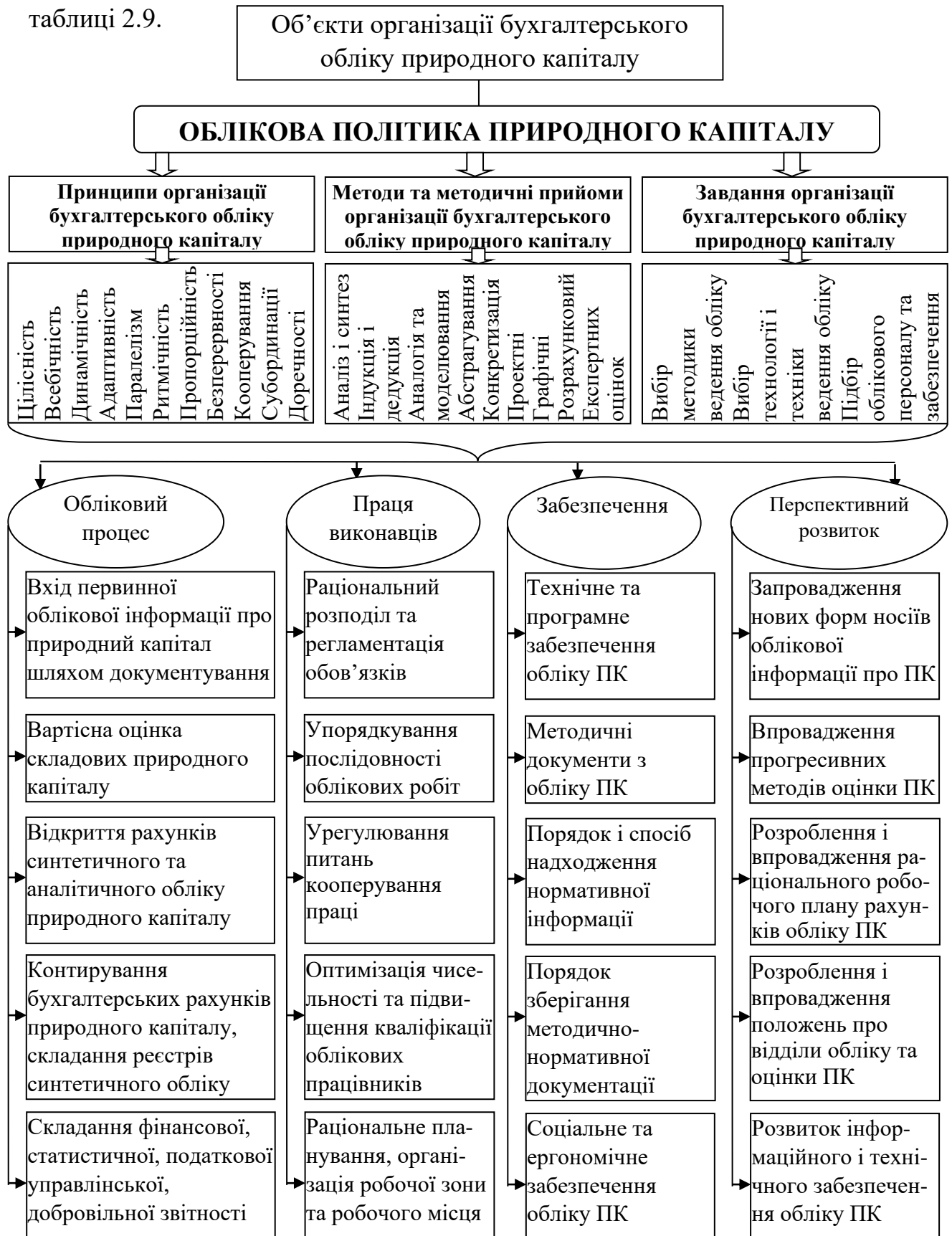


Рис. 2.2 Концептуальна модель організації бухгалтерського обліку природного капіталу

Аналітична картка обліку складових природного капіталу

**АНАЛІТИЧНА КАРТКА СКЛАДОВИХ ПРИРОДНОГО КАПІТАЛУ
ЗА НАПРЯМОМ «ОРГАНІЧНЕ ВИРОБНИЦТВО ВИТРИМАННИХ СИРІВ З НЕЗІБРАНОВОГО МОЛОКА»**

Підприємство : СФГ «Липового»**Адреса:** вул. Театральна, 13, оф.31,32, м. Харків, 95011, Україна**Телефон:** 38(0572) 51-13-06, 51-13-08**Проект :** «Органічне виробництво витриманих сирів з незібраного молока»

Основні засоби, які використовуються в виробництві органічної продукції			Основні засоби, які використовуються в природоохоронній діяльності проекту			Виробничі запаси (на 1 технологічний цикл)			Органічна готова продукція		
Вид	Кількість (од.)	Вартість	Вид	Кількість (од.)	Вартість	Вид	Кількість (кг.)	Вартість	Вид	Кількість(кг.)	Вартість
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Пластинчаста пастеризаційно-охолоджувальна установка	3	35000,0	Сітки для скорочення або запобігання надходження твердих речовин в систему скидання стічних вод	12	30000,0	Знежирене молоко	200	2500,0	Сироватка	80	1600,0
Насоси	5	15000,0	Жироуловлювачі	5	20000,0	Вершки	15	450,0	Сири тверді;	90	19000,0

Продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Ємність для зберігання сколотин	2	20000,0	Пристрої для видалення з поверхні води забруднюючих речовин	2	11000,0	Гідролізована закваска для сиру	3	120,0	Сир (9%);	20	3400,0
Вакуум-випарна установка	1	50000,0	Водомасляні сепаратори для відділення спливаючих твердих речовин	5	8000,0	Бактеріальний концентрат для сиру	5	250,0	Кефір (3,2%);	20	400,0
Ємність для зберігання згущеної сколотин	2	12000,0	Сонячні батареї	6	36000,0	Молокозсідал ьний препарат	2	670,0	Дієтичні сироваткові напої	20	800,0
Головний технолог				підпис				ПІБ			
Головний бухгалтер				підпис				ПІБ			
Директор підприємства				підпис				ПІБ			
										Дата складання картки	
										Дата внесення змін	

Аналітичну картку доцільно формувати за кожним видом органічного виробництва, напрямом природоохоронних заходів, перспективними екологічно-спрямованими господарськими операціями.

Перелік внутрішніх регламентів організації обліку природного капіталу, які мають бути прийняті на підприємстві харчової індустрії є специфічним і напряму залежить від галузевої належності. В системі внутрішніх регламентів організації обліку природного капіталу слід виділяти чотири блоки документів, які згруповано у два класи: 1. Регламентація організації та обліку охорони навколишнього середовища (Блок 1. Документи в частині організації екологічної служби та Блок 2. Документи в частині охорони атмосферного повітря); 2. Регламентація організації та обліку природокористування (Блок 3. Документи у сфері водокористування та Блок 4. Документи у сфері поводження з відходами) (рис. 2.3 та 2.4).

Необхідно пам'ятати, що харчова індустрія відноситься до найбільш матеріалоемних галузей, тому раціональне використання сировини має особливо важливе значення. Утилізація відходів виробництва поряд з комплексним використанням сировини є найважливішими напрямками зниження матеріалоемності і відповідно собівартості виробленої продукції (товарів, робіт та послуг).

Сьогодні Україна активно переробляє та експортує харчові відходи. За даними Держстату, стаття «залишки і відходи харчової промисловості» за підсумками січня-травня 2018 року обіймає 2,6% в загальній структурі експорту. У грошах це майже \$514 млн. При цьому географія експорту велика: від Індії і Туреччини до Італії та Іспанії [163].

Серед наведених форм внутрішніх регламентів досить цікавою з науково-практичної точки зору є типова форма ведення первинного кількісного обліку фактичних відходів на підприємстві в журналі № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари».

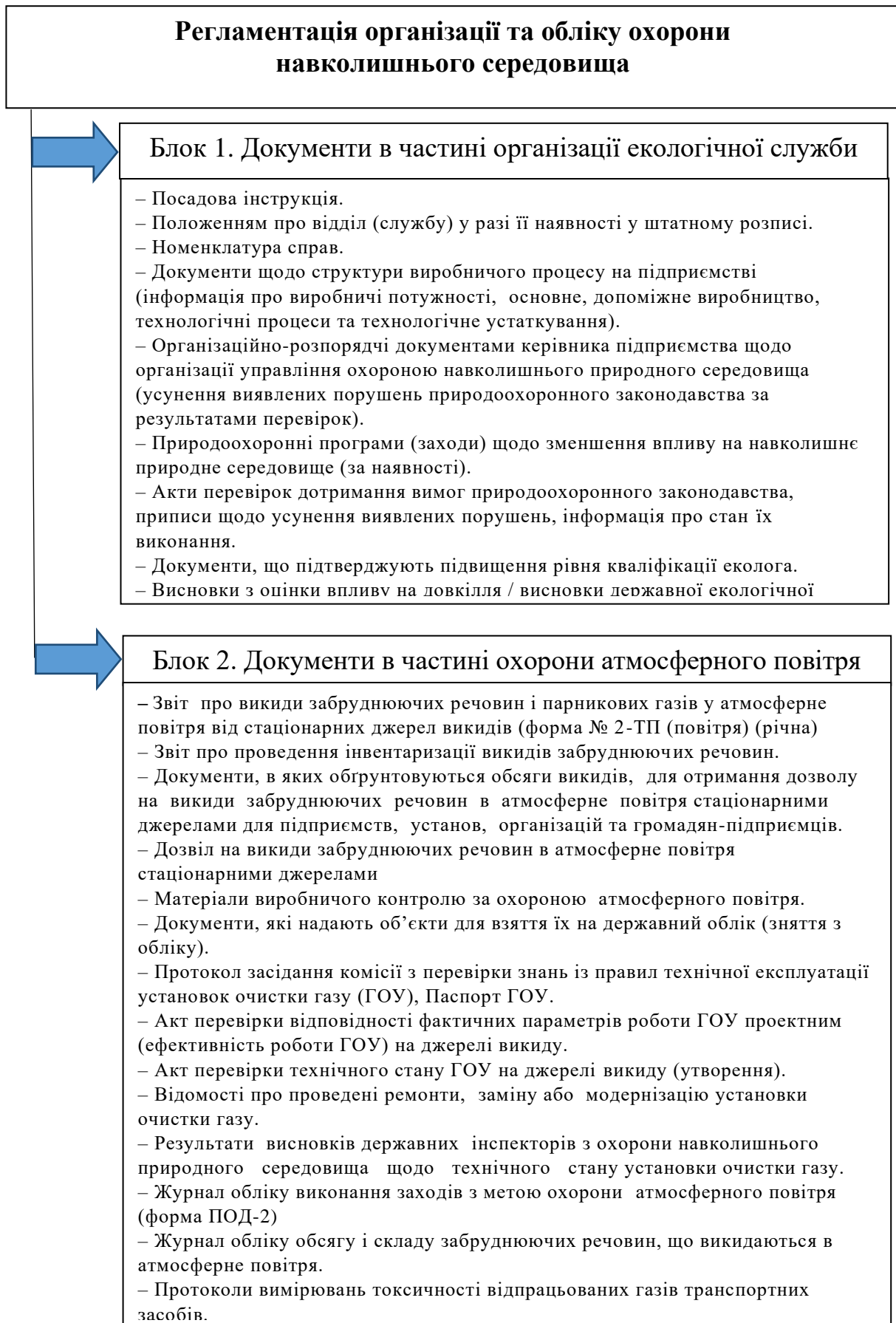


Рис. 2.3. Внутрішні регламенти організації та обліку охорони навколишнього середовища підприємств харчової індустрії

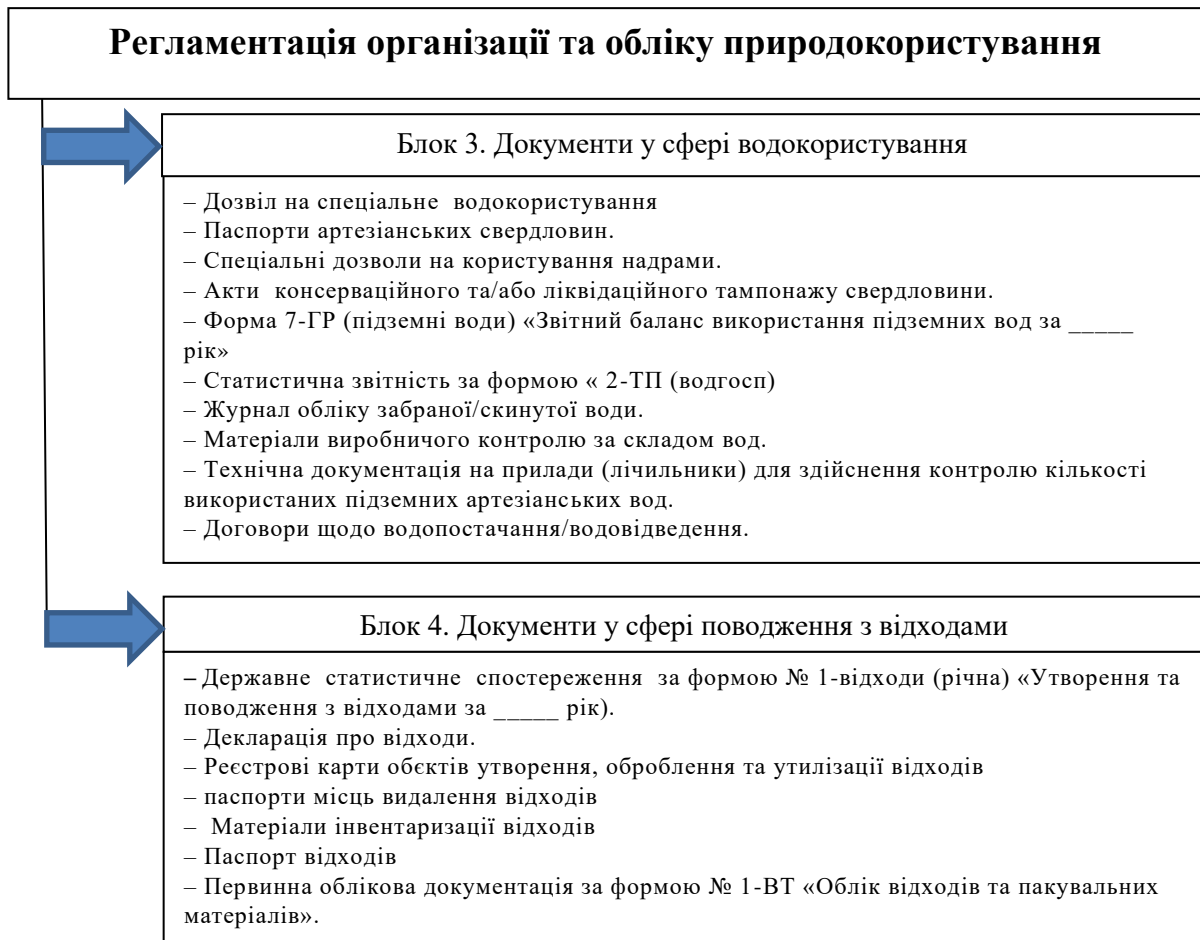


Рис. 2.4. Внутрішні регламенти організації та обліку природокористування підприємств харчової індустрії

Вимоги щодо первинного обліку відходів передбачені статтею 17 Закону України «Про відходи» від 5 березня 1998 року № 187/98-ВР [119] та Інструкцією щодо заповнення типової форми первинної облікової документації № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари», затвердженою наказом Мінприроди України від 7 липня 2008 року № 342 [121]. Інформація, наведена в типовий формі № 1-ВТ, 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

на поводження з відходами і упаковкою; оперативного вирішення питань поводження з неякісною та небезпечною продукцією; ідентифікації і паспортизації потенційно небезпечних об'єктів і складання декларацій безпеки; заповнення документів для транскордонних перевезень відходів тощо. Порядок заповнення реквізитів заголовної частини та граф типової форми № 1-ВТ наведено у додатках В та Д.

Для підприємств харчової індустрії пропонуємо запровадити удосконалену форму первинного обліку №1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари», яку рекомендуємо вести на електронних носіях за кожним технологічним процесом, окремою операцією або одиницею устаткування, де утворюються відходи і використовується упаковка. Дану форму запропоновано розширити інформацією про рівень утворення відходу у відсотках до реалізованої продукції та суму податку, що підлягає сплаті за утворення та утилізацію відходів підприємства харчової індустрії (табл. 2.10). Крім того, пропонуємо в даній формі інформацію про відходи деталізувати за структурними підрозділами підприємства та етнологічними процесами, визначаючи, при цьому, відповідальних за виконання плану оптимізації відходів та витрат на їх зниження утилізацію осіб. Така інформація надає персоналу економічних служб можливість спостерігати за відносними показниками, що характеризують утворення відходів підприємством та пов'язані з цим додаткові витрати. Електронний реєстр форми №1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари» дозволить менеджерам підприємства порівнювати отримані показники за різні періоди часу як в кількісному, так і в грошовому вимірниках, що стане базисом формування стратегії еколого-економічної стабільності підприємства.

Згідно п. 4 Порядку № 2034 від підприємств України 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 обліку підлягають усі види відходів виробництва та споживання, що утворюються на підприємстві харчової індустрії та надходять зі сторони, а також сировина, матеріали, які стали непридатними у процесі зберігання, перевезення чи з інших причин і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням, тобто перейшли в так званий стан «відхід», за винятком: поворотних відходів, які в єдиному технологічному циклі повертаються у виробничий процес, а також відходів, кількість яких менше ніж наявні технічні можливості та економічна доцільність фіксації їх утворення.

Перелік відходів, що підлягають первинному обліку, встановлюється за результатами екологічної інвентаризації джерел утворення відходів для кожного структурного підрозділу підприємства. У процесі інвентаризаційного обстеження визначають види діяльності, що характерні для кожного структурного підрозділу підприємства та супроводжуються утворенням відходів, а також виявляють речовини, матеріали та вироби, що перейшли до стану «відхід» при здійсненні цих видів діяльності. Первинний облік відходів на підприємствах харчової індустрії доцільно організовувати за послідовністю, наведеною на рисунку 2.5.

Рекомендована для підприємств харчової індустрії форма первинного обліку

№ 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари»

ТОВ «Солодкий світ»

(підприємство, організація, установа, фізична особа - підприємець)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ юридичної особи або ідентифікаційний номер фізичної особи - платника податків

31797841

ОБЛІК ВІДХОДІВ ТА ПАКУВАЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ І ТАРИ за лютий 2020 р.Цех (відділення, дільниця, підрозділ або інше) Кондитерський цех Код виду економічної діяльності 10.82
(найменування)Виробничий, технологічний процес, установка (устаткування) _____
(найменування, код)Технологічна одиниця, на якій здійснюється облік (окрема операція, одиниця обладнання) _____
(найменування, код)

Номенклатурна назва відходу за ДСТУ 3910-99 або упаковки за документацією підприємства	Фізичний стан відходу або вид упаковки	Код відходу за ДК 005-96 або упаковки за ДК 016-97	Найменування виду відходів за ДК 005-96 або упаковки за ДК 016-97	Норматив утворення відходу чи використання упаковки	Одиниця вимірювання кількості відходу або упаковки	Коефіцієнт перерахування кількості відходу або упаковки в одиниці маси ¹
1	2	3	4	5	6	7
Шкаралупа	Твердий	1541.2.9.04	Шкаралупа горіхів та кісточок плодових	1,25	т.	1
Лампи люмінесцентні відпрацьовані	Твердий	7710.3.1.26	Лампи люмінесцентні та відходи, які містять ртуть, інші зіпсовані або	1000	шт.	0,0003

			відпрацьовані			
--	--	--	---------------	--	--	--

Продовження табл. 2.10

Кількість утвореного відходу чи використаної упаковки		Кількість утвореного відходу чи використаної упаковки, яка утилізується підприємством		Кількість утвореного відходу, яка видалається підприємством, або неутилізованої упаковки		Куди і для чого надходять відходи або упаковка, указані в графах 9-а і 9-б та 10-а і 10-б	Показники відходів або упаковки, що контролюються			Рівень утворення відходів, у % до реалізованої продукції	Сума податку, що підлягає сплаті за утворення та утилізацію відходів	
в одиницях графі 6	у тоннах	в одиницях графі 6	у тоннах	в одиницях графі 6	у тоннах		показник відходу або упаковки	одиниця вимірювання або інше визначення показника	значення показника			
8-а	8-б	9-а	9-б	10-а	10-б	11	12	13	14			
0,12	0,12	-	-	0,12	0,12	зберігання на складі підприємства	Клас небезпеки	I, II, III, IV	IV	0,1	-	
							Категорія небезпеки	Чисельне значення				
							.					
							..					
25	0,0075	-	-	25	0,0075	видалення на полігон	Клас небезпеки	I, II, III, IV	I	0,012	376,5	

							Категорія небезпеки	Чисельне значення	6.1 Токсичні речовини		
							.				
							..				

(виконавець, посада)

(підпис)

(розшифровка підпису)

(дата)

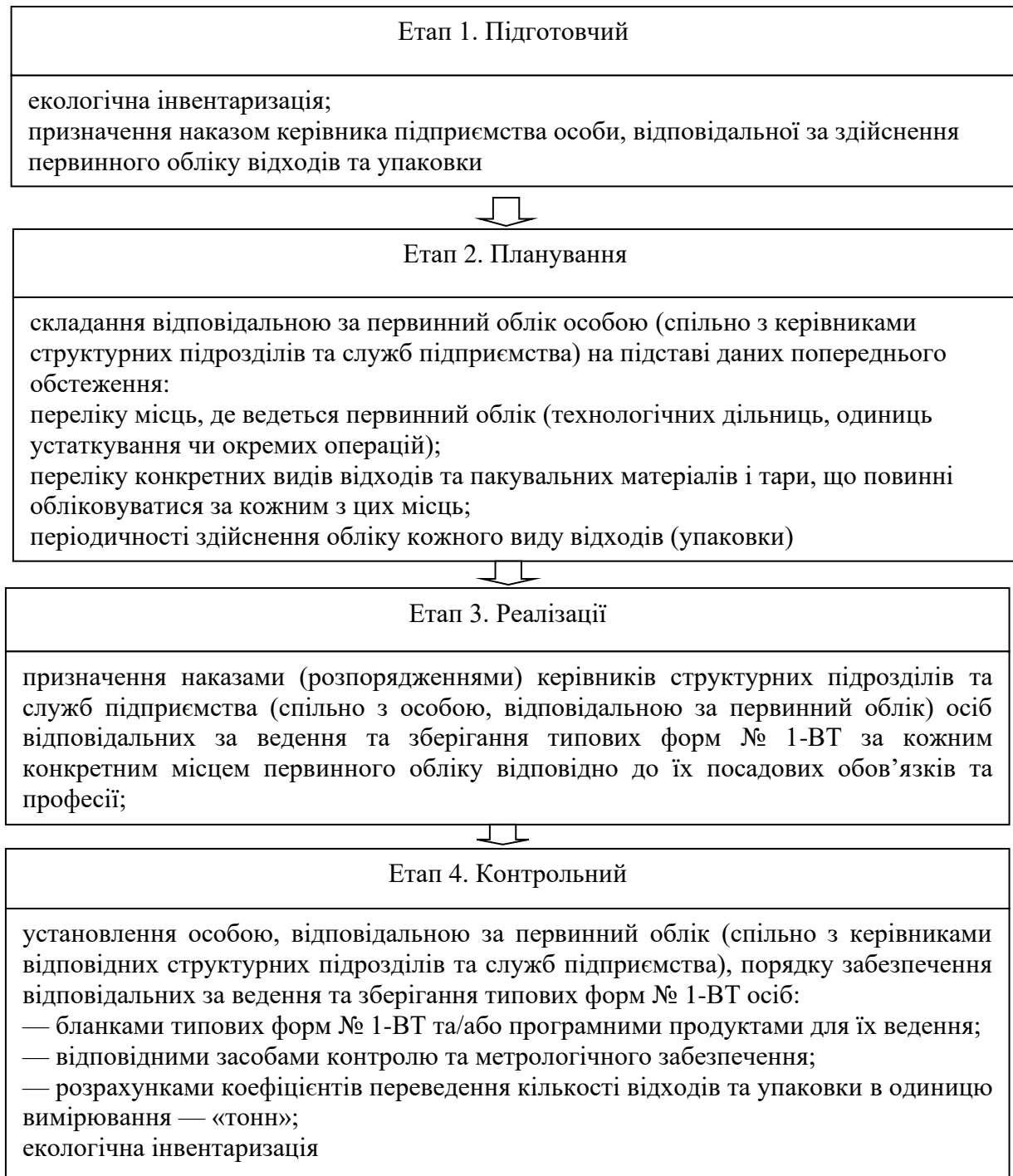


Рис. 2.5. Послідовність первинного обліку відходів на підприємствах харчової індустрії

За правопорушення у сфері поводження з відходами й у тому числі за порушення правил ведення первинного обліку ст. 42 Закону про відходи передбачено дисциплінарну, адміністративну, цивільну або кримінальну відповідальність. Так, відповідно до ст. 82¹ Кодексу України про

адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. № 8073-Х за порушення правил ведення первинного обліку та здійснення контролю за операціями поводження з відходами або неподання чи подання звітності з утворення, використання, знешкодження та видалення відходів з порушенням установлених строків, а також порядку подання такої звітності на посадових осіб підприємства може бути накладено штраф від трьох до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Крім того, таких осіб може бути притягнуто й до кримінальної відповідальності за службову недбалість за ст. 367 Кримінального кодексу України від 05.04.2001 р. № 2341-III.

Висновки до розділу 2

1. Розроблено методичні аспекти формування облікової політики елементів природного капіталу, які базуються на дослідженні принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку природного капіталу та відображення інформації про нього в обов'язковій та добровільній звітності.

2. Згруповано в чотири групи принципи облікової політики природного капіталу. В першу групу віднесено принципи, які відповідають за всебічність подання інформації про природний капітал в обліку та звітності компанії (інклюзивність; колаборативність; холістичність). Принципи другої групи забезпечують цілеспрямованість всіх положень облікової політики (орієнтованість на управлінське рішення; орієнтованість на попит). Третя група принципів відповідає за надійність результатів обліку природного капіталу (транспарентність, відкритість та надійність). Доведено, що принципи четвертої групи (стійкість, постійне вдосконалення, вбудованість) сприяють підтримці адекватності облікової політики вимогам часу.

3. Запропоновано при формуванні Наказу про облікову політику на підприємстві харчової індустрії впровадити пункт «Екологічно-орієнтована діяльність», при наповненні якого враховувати інтереси усіх зацікавлених

сторін (власників суб'єкта господарювання, працівників, контрагентів, суспільства, держави в цілому), дотримуватися принципів облікової політики природного капіталу та розкривати основні методи його оцінки та обліку.

4. Доведено, що природний капітал потребує адаптації загальноприйнятих методів для достовірного відображення інформації про нього в обліково-аналітичній системі та звітності, що має досягатися розкриттям їх в обліковій політиці. Обґрунтовано, що в розпорядчому документі про облікову політику підприємства харчової галузі мають наводитися методи оцінки вибуття запасів; облік транспортно-заготівельних витрат; метод амортизації основних засобів та нематеріальних активів природоохоронного призначення; періодичність та об'єкти проведення інвентаризації.

5. Для раціональної організації обліку природного капіталу на підприємствах харчової галузі визначено процедурні питання облікової політики, які включають: розробку робочого плану рахунків обліку природного капіталу та форми відповідних первинних документів; формування графіків документообігу операцій з обліку екологічних аспектів бізнесу; опис порядку організації матеріальної відповідальності за порушення екологічних норм; визначення порядку ведення управлінського обліку та формування екологічної звітності.

6. Доведено, що при формуванні робочого плану рахунків необхідно враховувати не лише вимоги своєчасності та повноти заповнення форм фінансової, статистичної та податкової офіційної звітності, а також потенційну необхідність подання інформації про досягнення підприємством цілей сталого розвитку екологічної сфери. В основу розробленого робочого плану рахунків природного капіталу підприємств харчової індустрії покладено запропоновану фасетну класифікацію екологічних аспектів діяльності. Для формування добровільної звітності про досягнення цілей сталого розвитку екологічної сфери підприємствам харчової індустрії

відповідно до чинної облікової практики та специфіки їх діяльності запропоновано використовувати вільні шифри забалансових рахунків.

7. Обґрунтовано, що використання адекватних оцінок для різних елементів природного капіталу є основою для нормування збереження стійкості екосистем та створює нові передумови для застосування запобіжних, а не компенсаційних економічних механізмів у сфері природокористування підприємств харчової індустрії. Проаналізовано методи економічної оцінки природних ресурсів, а саме: витратний; результативний; змішаний (витратно-результативний); ринковий; загальної економічної цінності. Розроблено рекомендації щодо застосування облікових методів оцінки до визначених у розробленій фасетній класифікації елементів природного капіталу на різних етапах господарського процесу та фазах життєвого циклу підприємства харчової індустрії.

8. Доведено, що окремі екологічні аспекти господарської діяльності є досить складними з точки зору їх спостереження, оцінювана та фіксації в первинних документах. Тому, в дисертації проведено аналіз видів та форм організації бухгалтерського обліку, які притаманні вітчизняним суб'єктам харчової індустрії шляхом обстеження 57-ми підприємств харчової індустрії міста Харкова та Харківської області. За результатами анкетування виявилось, що в цілому за вибіркою більше половини підприємств харчової індустрії мають внутрішню облікову службу з повним циклом облікових робіт.

9. З метою ефективної організації бухгалтерського обліку елементів природного капіталу на підприємстві розроблено концептуальну модель організації бухгалтерського обліку природного капіталу в якій виділено специфічні елементи обліку як інформаційної системи, визначено взаємозв'язки між ними та обґрунтовано склад і структуру внутрішніх регламентів документування господарських операцій пов'язаних з природоохоронною діяльністю підприємств харчової індустрії.

10. В системі внутрішніх регламентів організації обліку природного капіталу запропоновано виділяти чотири блоки документів, які згруповано у два класи: 1. Регламентація організації та обліку охорони навколишнього середовища (Блок 1. Документи в частині організації екологічної служби та Блок 2. Документи в частині охорони атмосферного повітря); 2. Регламентація організації та обліку природокористування (Блок 3. Документи у сфері водокористування та Блок 4. Документи у сфері поводження з відходами).

11. Для налагодження ефективної системи документування за кожним видом органічного виробництва, напрямом природоохоронних заходів, перспективними екологічно-спрямованими господарськими операціями запропоновано формувати аналітичну картку складових природного капіталу, які використовуються в господарській діяльності підприємства харчової індустрії за напрямками такої діяльності.

12. Для підприємств харчової індустрії запропоновано запровадити удосконалену форму первинного обліку №1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари», яку рекомендовано вести на електронних носіях за кожним технологічним процесом, окремою операцією або одиницею устаткування, де утворюються відходи і використовується упаковка. Дану форму запропоновано розшири інформацією про рівень утворення відходу у відсотках до реалізованої продукції та суму податку, що підлягає сплаті за утворення та утилізацію відходів підприємства харчової індустрії та наводити інформацію про відходи деталізовану за структурними підрозділами підприємства та етнологічними процесами, визначаючи, при цьому, відповідальних за виконання плану оптимізації відходів та витрат на їх зниження.

Основні результати дослідження за розділом 2 опубліковані у працях: [87; 89; 90; 91].

РОЗДІЛ 3.

БУХГАЛТЕРСЬКА ЗВІТНІСТЬ ПРО ПРИРОДНИЙ КАПІТАЛ ЯК УМОВА РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ

3.1. Суб'єкти формування та склад користувачів звітності про природний капітал

Комітет з питань екологічної політики (КЕП) ЄЕК ООН в рамках своїх досліджень визначив пріоритетні напрямки в розвитку «зеленої економіки» і ресурсоефективності, серед яких, в тому числі, виділяються екологічний облік, корпоративну соціальну відповідальність та екологічну звітність [59]. 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.

В зв'язку з цим, в Законі України «Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2030 року» затвердженим 28 лютого 2019 року № 2697-VIII, зазначено, що першопричиною екологічних проблем в Україні, проміж інших, є недосконала законодавча база, відсутність ефективної системи обліку та звітності. Для реалізації стратегії державної екологічної політики однією з цілей визначено «Удосконалення та розвиток державної системи природоохоронного управління», якою для забезпечення виходу України на міжнародні та європейські ринки передбачено здійснення заходів, що гарантують впровадження міжнародних стандартів управління довкіллям і

екологічного маркування продукції, прискорення інформатизації сфери охорони довкілля та використання природних ресурсів, створення національної багаторівневої інфраструктури управління геоекологічними даними та загальнодержавної екологічної автоматизованої інформаційно-аналітичної системи забезпечення доступу до екологічної інформації [123].

Перейти на систему комплексного державного моніторингу стану навколишнього природного середовища та удосконалити систему інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень можливо шляхом формування різноманітних звітів, в яких має наводитися інформація про використання природного капіталу. Всю систему екологічного звітування можна розділити за суб'єктами формування звітності (держава та суб'єкти господарювання), та за обов'язковістю формування звітів (обов'язкова та необов'язкова) (рис. 3.1).

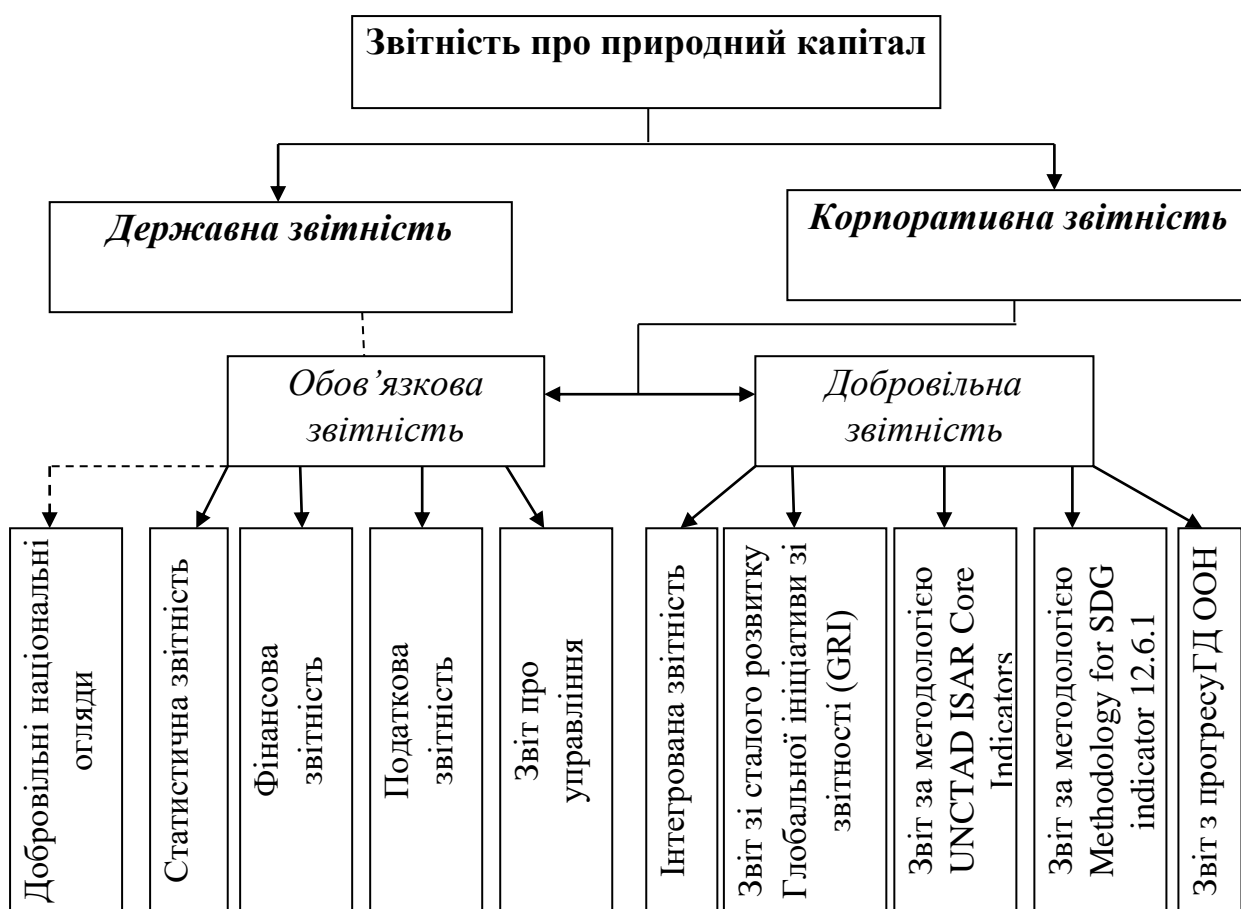


Рис. 3.1. Система екологічного звітування

Розглянемо більш детально кожен з видів звітності. Першою групою є обов'язкова звітність, до якої на корпоративному рівні віднесено статистичну, фінансову, податкову та звіт про управління. Можливість проаналізувати динаміку та структуру видобутку, споживання, ефективності використання елементів природного капіталу надає Державна служба статистики України, до якої суб'єкти господарювання мають подавати статистичну звітність з промисловості, сільського та лісового господарства, геології, капітального будівництва, енергетики, транспорту, житлово-комунального господарства, охорони здоров'я та ін. В залежності від особливостей господарської діяльності та напрямів впливу на навколишнє середовище, підприємства харчової індустрії мають подавати три форм статистичної звітності, особливості подання та характеристика яких наведена на рис. 3.2.

Статистичне дослідження природоохоронної діяльності підприємств передбачає наскрізне спостереження за виробництвом екологічних товарів, наданням екологічних послуг, застосуванням екологічно безпечних технологій для виробництва інших товарів, зменшенням і попередженням викидів у атмосферу шкідливих речовин, скидів у водні об'єкти, утворенням та утилізацією відходів, станом екологічних зобов'язань, екологічних доходів і витрат, інвестиціями в природоохоронну сферу та ін. [81, с. 13].

Форма державного статистичного спостереження № 2-ТП (повітря) «Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів у атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів» містить інформацію про кількість викинутих в атмосферне повітря забруднюючих речовин і парникових газів, найменування забруднюючих речовин і парникових газів, інформацію щодо викидів забруднюючих речовин і парникових газів від виробничих та технологічних процесів, технологічного устаткування (установок) за об'єктами. У формі державного статистичного спостереження № 1-витрати «Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі» відображається інформація про витрати екологічного спрямування

за видами: на охорону атмосферного повітря і проблеми зміни клімату; очищення зворотних вод (включаючи запобігання та очищення скидів у поверхневі води); поводження з відходами (включаючи переробку низько радіоактивних відходів, компостування сміття, утилізацію); захист і реабілітація ґрунту, підземних і поверхневих вод (включаючи усі види усунення забруднення); зниження шумового і вібраційного впливу (за винятком заходів з метою охорони праці); збереження біорізноманіття і середовища існування; радіаційну безпеку; науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування; інші напрями природоохоронної діяльності; капітальні інвестиції на охорону довкілля; витрати на капітальний ремонт; поточні витрати; обсяги екологічного податку; штрафні санкції за порушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища.

Інформацію про утворені відходи, класи небезпеки та поводження з ними протягом звітного періоду розкриваються у формі державного статистичного спостереження № 1-відходи «Утворення та поводження з відходами». Для віднесення певних видів відходів до визначених класів небезпеки підприємства харчової індустрії мають застосовувати Державний класифікатор відходів (ДК 005-96), ухвалений наказом Державного комітету статистики України від 29.02.1996 р. № 89. Підприємства харчової індустрії у звіті мають висвітлювати інформацію про категорії наявних та утворених за результатами господарської діяльності відходів за матеріалами, за напрямками утилізації (спалено відходів з метою отримання енергії чи з метою теплового перероблення), інформацію про використовувані установки для утилізації (перероблення) відходів.

Заповнювати наведені статистичні форми необхідно шляхом обробки інформації деталізованої в первинних документах, синтетичних та аналітичних рахунків бухгалтерського обліку природного капіталу.

Обов'язковість подання	Закон України «Про державну статистику» від 17.09.1992 № 2614-ХІІ	Норми обов'язкові як для органів Держстату, так і для респондентів
Склад звітності	Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів у атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів (форма № 2-ТП (повітря)); Ф. № 1-екологічні витрати (річна) «Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі»; Поводження з відходами за 20__ рік (форма №1-відходи)	Об'єктами статистичного спостереження є природні ресурси: невідновлювані та відновлювані
Відповідальність за подання	Настає в разі неподання даних, подання недостовірних даних, не в повному обсязі, не за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, або із запізненням	ст. 1863 КУпАП - до посадових осіб адміністративний штраф від 170 до 255 грн, грн у разі повторного порушення - від 255 до 425, ФОП - від 51 до 85 грн.
Респонденти	Юридичні особи; відокремлені підрозділи юридичних осіб, що знаходяться на території України; відокремлені підрозділи юридичних осіб України, що знаходяться за кордоном; фізичні особи	Обов'язок респондентів подавати достовірну інформацію: безкоштовно; в повному обсязі; за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією; у визначені строки.
Способи подання	Респонденти в районах та містах обласного значення мають подавати статистичну звітність до Головного управління статистики, на власний вибір, в електронному вигляді чи поштою	В електронному вигляді з використанням: безкоштовного програмного забезпечення «Кабінет респондента»; комерційного програмного забезпечення: М.Е.Doc, FREDO Звіт, ЗвітОператор, Арт-Звіт Pro, iFin, Соната, Приват24 для бізнесу, REPORT; поштою – на адресу ГУС
Календар подання	Граничний термін подання форм державних статистичних спостережень по навколишньому середовищу визначається Проектом календаря подання форм статистичних спостережень у 2020 році	2-ТП (повітря) (річна) до 20.01.2020 р.; 1-екологічні витрати (річна) до 28.02.2020 р. 1-відходи (річна) до 28.02.2020 р.
2-ТП (повітря)	За формою «Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів у атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів» звітують щороку юридичні особи і їх відокремлені підрозділи, що мають стаціонарні джерела викидів	Розділ I. Сумарні викиди забруднюючих речовин і парникових газів (ЗРПГ) Розділ II. Викиди ЗРПГ від виробничих та технологічних процесів, технологічного устаткування (установок) за найменуваннями виробничого та технологічного процесу, технологічного устаткування (установки)
1-відходи	Подається юридичними особами, відокремленими підрозділами юридичних осіб, діяльність яких пов'язана з утворенням, поводженням з відходами I-IV класів небезпеки	I. Утворення, поводження з відходами за місцем їх утворення; II. Поводження з відходами; III. Установки для поводження з відходами та спеціально відведені місця та об'єкти видалення відходів станом на кінець року
1-екологічні витрати	Подається особами, які мають очисні споруди, здійснюють природоохоронні заходи, сплачують платежі за негативну дію на навколишнє природне середовище тощо.	I. Витрати на охорону навколишнього природного середовища II. Витрати на охорону навколишнього природного середовища за джерелами фінансування III. Екологічні платежі IV. Екологічні послуги

Рис. 3.2. Особливості подання та характеристика статистичної звітності про природний капітал

Проте, на думку Н. П. Сироїд, саме завдяки фінансовій звітності відбувається систематизація, фільтрування і узагальнення даних щодо всіх напрямів діяльності суб'єкта господарювання (здійснюється відбір суттєвої і необхідної інформації, яка узагальнюється і зводиться у систематизовані групи показників, які, насамперед, покликані спростити та прискорити використання зазначеної інформації для прийняття оперативних рішень та ефективного управління екологічною діяльністю суб'єкта господарювання) [137].

При висвітленні інформації про природний капітал в фінансовій звітності варто дотримуватися якісних характеристик фінансової звітності, висвітлених в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та МСБО 1 «Подання фінансових звітів». Розглянемо особливості їх дотримання:

- дохідливість і зрозумілість – висвітлення інформації про природний капітал має базуватися на попередньому вивченні запитів стейкхолдерів та детальному аналізі їх інформаційних запитів;

- доречність – інформація про природний капітал не повинна бути занадто деталізованою, а має давати змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні заходи природоохоронної діяльності, підтверджувати та коригувати оцінки зацікавлених користувачів зроблених у минулому;

- достовірність – інформація про природний капітал має розкриватися не лише з позиції заходів, здійснених підприємством харчової індустрії з охорони навколишнього середовища, але й з позиції шкідливого впливу господарської діяльності на довкілля;

- порівнянність – інформацію про природний капітал необхідно розкривати з наведенням показників попереднього періоду, що дасть змогу оцінити ефективність екологічної політики, здійснювати вчасні контрольні заходи з природоохоронної діяльності;

- зіставність – при розкритті інформації про природний капітал необхідно із року в рік дотримуватися положень прийнятої облікової

політики, а в разі її зміни нові положення облікової політики природного капіталу мають бути обґрунтованими та розкритими у фінансовій звітності.

Особливості подання та характеристика фінансової звітності наведена на рис. 3.3.

Щокварталу підприємства харчової індустрії – платники екологічного податку, відповідно до розділу VIII Податкового кодексу України мають формувати та подавати до відповідних органів податкову декларацію з екологічного податку. Якщо підприємства харчової індустрії з початку звітного року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, то його посадові особи мають повідомити про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку. В іншому разі платник податку зобов'язаний подавати податковій декларації відповідно до п.250.9 ст.250 ПК України [112].

Результати аудиту Рахункової палати засвідчили, що в Україні не створено ефективної й дієвої системи державного контролю за обсягами та видами викидів та скидів забруднюючих речовин у атмосферне повітря і водні об'єкти. Діюча система справляння екологічного податку не стала інструментом державного впливу на поліпшення охорони навколишнього природного середовища та не стимулює суб'єкти господарювання до зменшення обсягів викидів та скидів і дотримання їх нормативів і лімітів [129]. На сьогодні підприємствам вигідніше заплатити екологічний податок, ніж встановлювати більш дороге природоохоронне обладнання, тобто екологічний податок став свого роду платою за користування навколишнім середовищем, проте він не виконує своєї стимулюючої функції для упередження забруднення довкілля.

Обов'язковість подання	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	підприємства зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність
Склад звітності	ф № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан), ф № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», ф № 3 «Звіт про рух грошових коштів», ф № 4 «Звіт про власний капітал», ф № 5 Примітки до річної фінансової звітності, ф № 6 Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»	Господарські засоби підприємства, джерела їх формування та результати діяльності підприємства
Відповідальність за подання	Настає в разі неподання даних, якщо органам ДПС - то це прирівнюється до неподання декларації; якщо органам держстатистики, то регулюється ст. 186-3 КУпАП	ДПС - штраф 170 грн, повторно - 1020 грн за кожне таке неподання або несвоєчасне подання; Держстат - від 170 до 255 грн (якщо повторно протягом року – від 255 до 425 грн)
Респонденти	Всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності	Обов'язок респондентів подавати достовірну інформацію: безкоштовно; в повному обсязі; за формою, передбаченою звітною документацією; у визначені строки.
Способи подання	У формі електронного звіту; поштою або факсом (з подальшим підтвердженням на паперових носіях); безпосередньо при відвідуванні відповідного ГУС або будь-якого з його відокремлених підрозділів	Для здійснення звітування в електронному вигляді необхідно мати: а) програмне забезпечення; б) доступ до мережі Інтернет; в) чинні кваліфіковані сертифікати відкритих ключів для уповноважених осіб респондента, підписи яких є обов'язковими для звітності на папері
Календар подання	Граничний термін подання форм фінансової звітності визначається Проектом календаря подання форм статистичних спостережень та фінансової звітності у 2020 році	Держстатистика - не пізніше 28.02.2020 р.; ДПС - не пізніше 02 03.2020 р.; Платники єдиного податку до ДПС не подають
ф. 1	Звіт про фінансовий стан підприємства харчової індустрії який відображає на певну дату його природні активи, екологічні зобов'язання і структуру природного капіталу	В активі балансу наводиться інформація про необоротні та оборотні активи природоохоронного призначення, в пасиві – джерела формування природного капіталу
ф. 2-3	ф.2 – відображає доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід природоохоронної діяльності (ПД); ф.3 - відображає надходження і вибуття грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті (ПД)	ф.2 у розд. I «Фінансові результати» розкривається інформація про отримані доходи та витрати від природоохоронної діяльності ф.3. у розд. I розкривається інформація про рух коштів у результаті ПД
ф. 4	Звіт, який відображає зміни у складі природного капіталу підприємства харчової індустрії протягом звітного періоду	Розкривається інформація про зміни в природному капіталі; природному капіталі у дооцінках; додатковому капіталі; вилученому природному капіталі
ф. 5	Сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності в частині висвітлення інформації про природний капітал	Розкривається інформація про складові природного капіталу в нематеріальних активах, основних засобах, капітальних інвестиціях, фінансових інвестиціях, доходах і витратах, запасах, біологічних активах

Рис. 3.3. Особливості подання та характеристика фінансової звітності в частині розкриття інформації про природний капітал

Ще однією проблемою є те, що досі не розроблено та не затверджено порядок обліку суб'єктів господарювання, які мають дозволи на викиди забруднюючих речовин у повітря, а за його відсутності близько 90% суб'єктів, які здійснюють викиди, не підпадають під критерії об'єктів, що справляють шкідливий вплив на довкілля, а отже, залишаються поза обліком та не формують звітність з екологічного податку. При постійному зростанні ставок екологічного податку частка надходжень цього податку (1,7 млрд грн у 2017 році та 2,8 млрд грн у 2018 році) до державного бюджету (627,2 та 753,8 млрд грн відповідно) залишається незначною (0,3–0,4 %). В європейських країнах екологічний податок формує до 10 % податкових надходжень (10 % у Болгарії, 8 % у Польщі, 7 % у Великобританії) [126].

Порядку заповнення декларації з екологічного податку немає, крім того платники екологічного податку разом з декларацією подають шість додатків. При цьому, загальна частина заповнюється всіма платниками, а додатки – залежно від того, яке джерело забруднення має підприємство харчової індустрії. Особливості подання та характеристика податкової звітності з екологічного податку наведено на рис. 3.4.

Останньою формою звітності в блоці обов'язкової є звіт про управління, який відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 11 липня 2018 р. № 547 підприємства (крім бюджетних установ, мікропідприємств та малих підприємств) мають подавати разом з річною фінансовою звітністю. Така вимога наблизила вимоги українського законодавства до нормативних актів стосовно звітування підприємств, що притаманні міжнародним, зокрема тим, які використовуються країнами ЄС відповідно до Директиви 2013/34/ЄС [173]. Стаття 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначає цей звіт таким чином: звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [118].

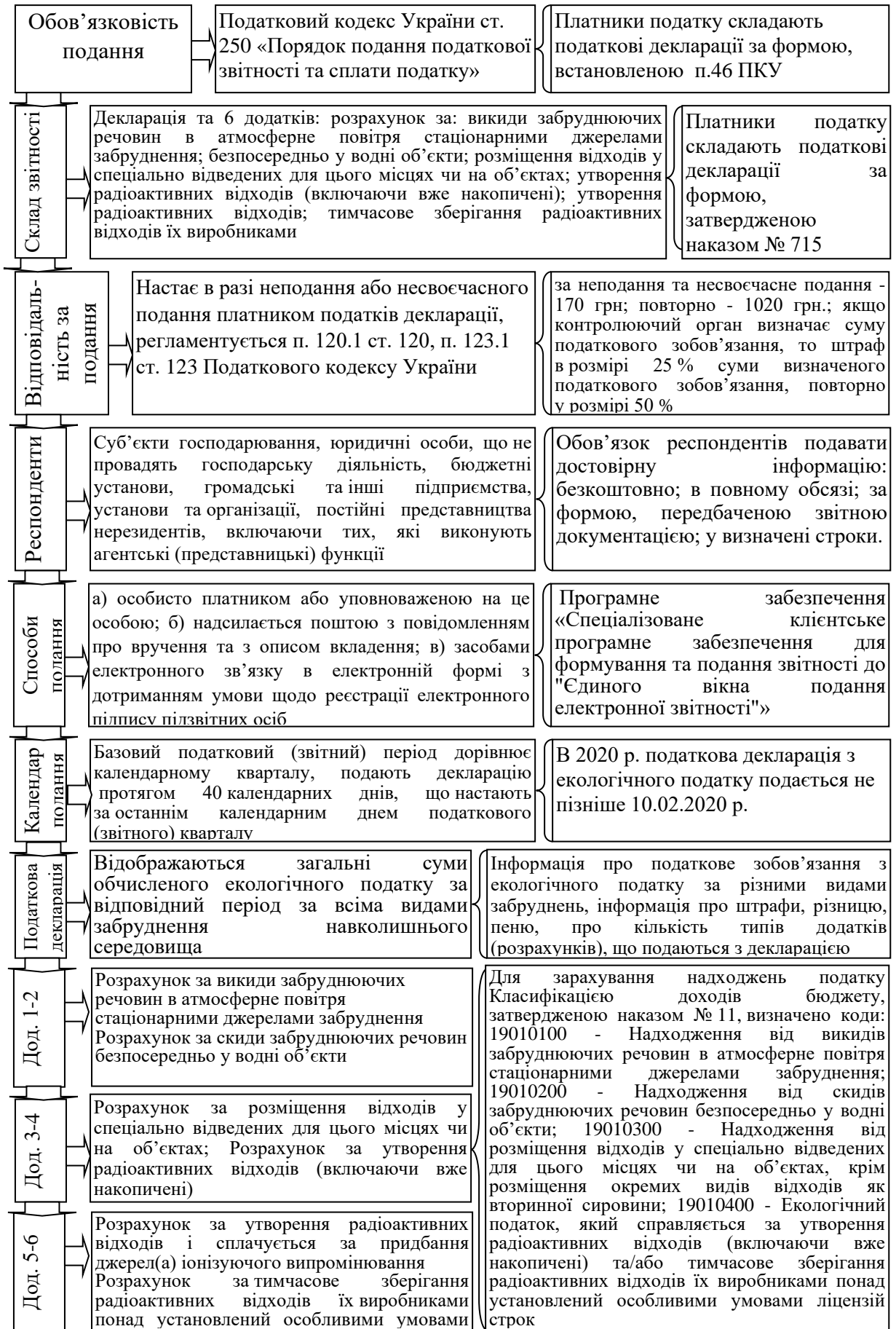


Рис. 3.4. Особливості подання та характеристика податкової звітності з екологічного податку

Як зазначають І.В. Жиглей та Д.М. Захаров, «Звіт з управління» має відіграти важливу роль для підвищення рівня інформаційної відкритості [50].

Як цілком слушно зазначає професор В.М. Жук, саме розкриття інформації про природоохоронну діяльність підприємства в його звітності допомагає власникам оцінювати діяльність керівництва, забезпечувати широкий суспільний контроль, сприяє формуванню позитивного іміджу організації. В той же час, недостатня увага до проблеми істотно збільшує ризик спотворення картини фінансового становища підприємства, що формується в бухгалтерському обліку та звітності [54].

Великі та середні підприємства харчової індустрії мають складати звіт про управління, особливості формування та характеристика якого наведені на рис. 3.5.

Наступним блоком звітності, яку можуть формувати підприємства харчової індустрії є добровільні звіти. Згідно порядку денному на 2030 рік добровільна звітність про внесок суб'єктів господарювання в досягнення ЦСР є засобом відродження партнерством всіх зацікавлених сторін задля сталого розвитку і визнана суттєвим кроком у підвищенні обізнаності громадськості. Основною вимогою, що висувалася суспільством до підготовки країнами добровільних національних оглядів, а також формування суб'єктами господарювання добровільної звітності з досягнення ЦСР було надання їй ознак корисності для якомога більшого кола користувачів. Тому, одним із основоположних принципів порядку денного на 2030 рік є охоплення всіх рівнів та секторів влади, громадянського суспільства та приватного сектору, членів національних інститутів з прав людини та інших стейкхолдерів.

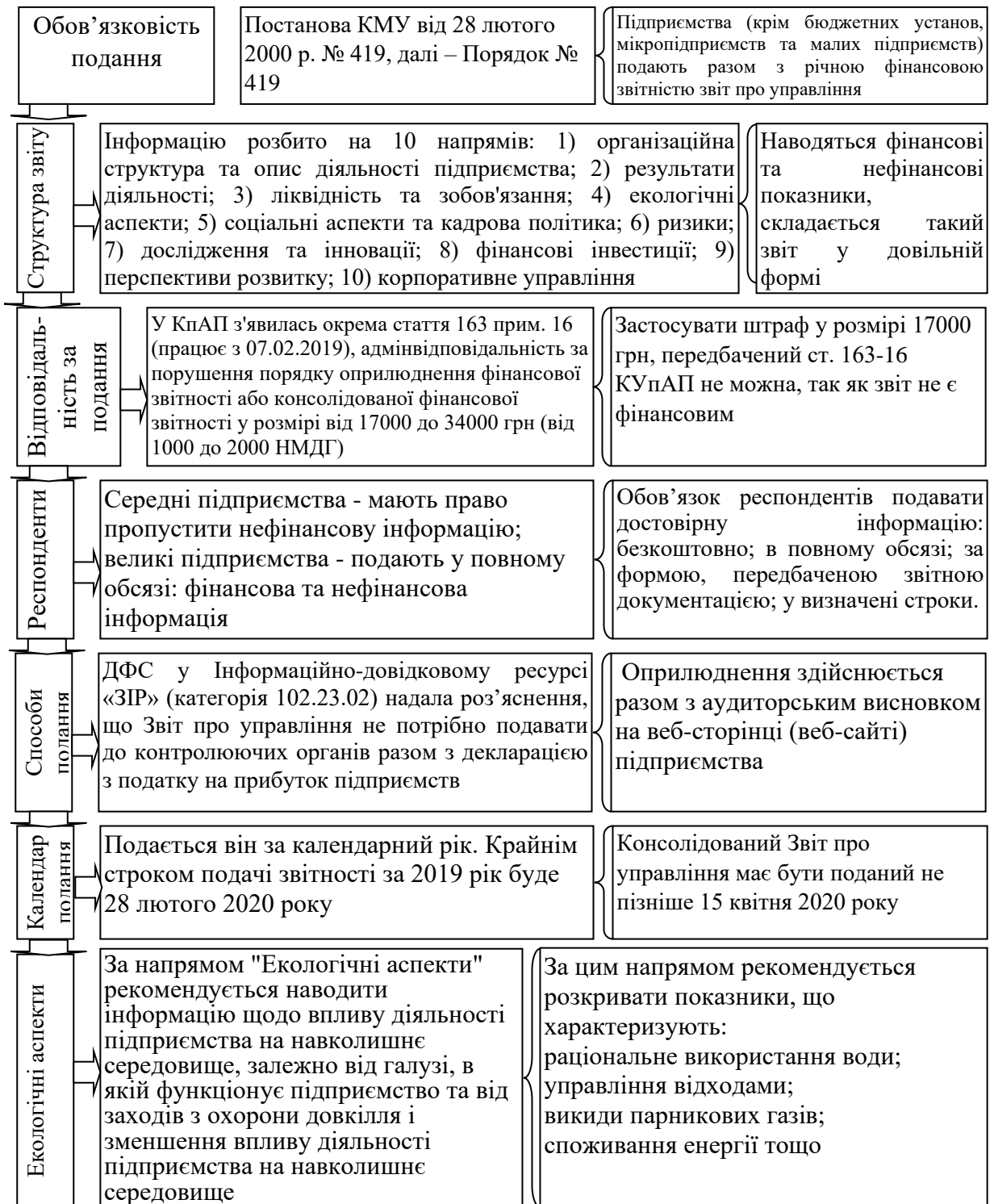


Рис. 3.5. Особливості подання та характеристика звіту про управління

При визначенні кола користувачів добровільної звітності про сталий розвиток доцільно долучитися до пошуку відповідей на наступні питання:

Чи є адекватною практика популяризації добровільної звітності про досягнення ЦСР?

Які механізми та платформи оприлюднення звітності доступні для користувачів від громадянського суспільства та приватного сектору?

Які методики визначення внеску приватного сектору в досягнення ЦСР є найбільш розповсюдженими в країні?

Яку часту показників досягнення сталого розвитку можна розрахувати за даними офіційної звітності?

Відповіді на ці питання допоможуть побудувати дієву систему звітування з досягнення ЦСР, здатну підвищити свідомість бізнесу та мотивувати підприємства до формування в обліковій інформаційній системі даних, необхідних для сказання звітності сталого розвитку. При цьому, проведене дослідження дозволило дійти висновку, що коло користувачів звітності сталого розвитку тим ширше, чим більш популяризованою є така звітність у суспільстві та напряду залежить від зрілості суспільства стосовно необхідності досягнення цілей сталого розвитку. В частині показників екологічної сфери сталого розвитку фінансова зацікавленість користувачів є зворотно-пропорційною у порівнянні з користувачами офіційної фінансової та податкової звітності (рис. 3.6).

На сьогоднішній день прийнято низку міжнародних документів, якими створено методологічні підстави складання звітності сталого розвитку. Найбільш розповсюдженими є наступні міжнародні ініціативи: Міжнародний стандарт інтегрованої звітності (IIRS), Звіт зі сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (GRI), Звіт за методологією UNCTAD ISAR Core Indicators, Звіт за методологією розрахунку індикатора 12.6.1 Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку» (Methodology for SDG indicator 12.6.1), Звіт з прогресу Глобального договору ООН.

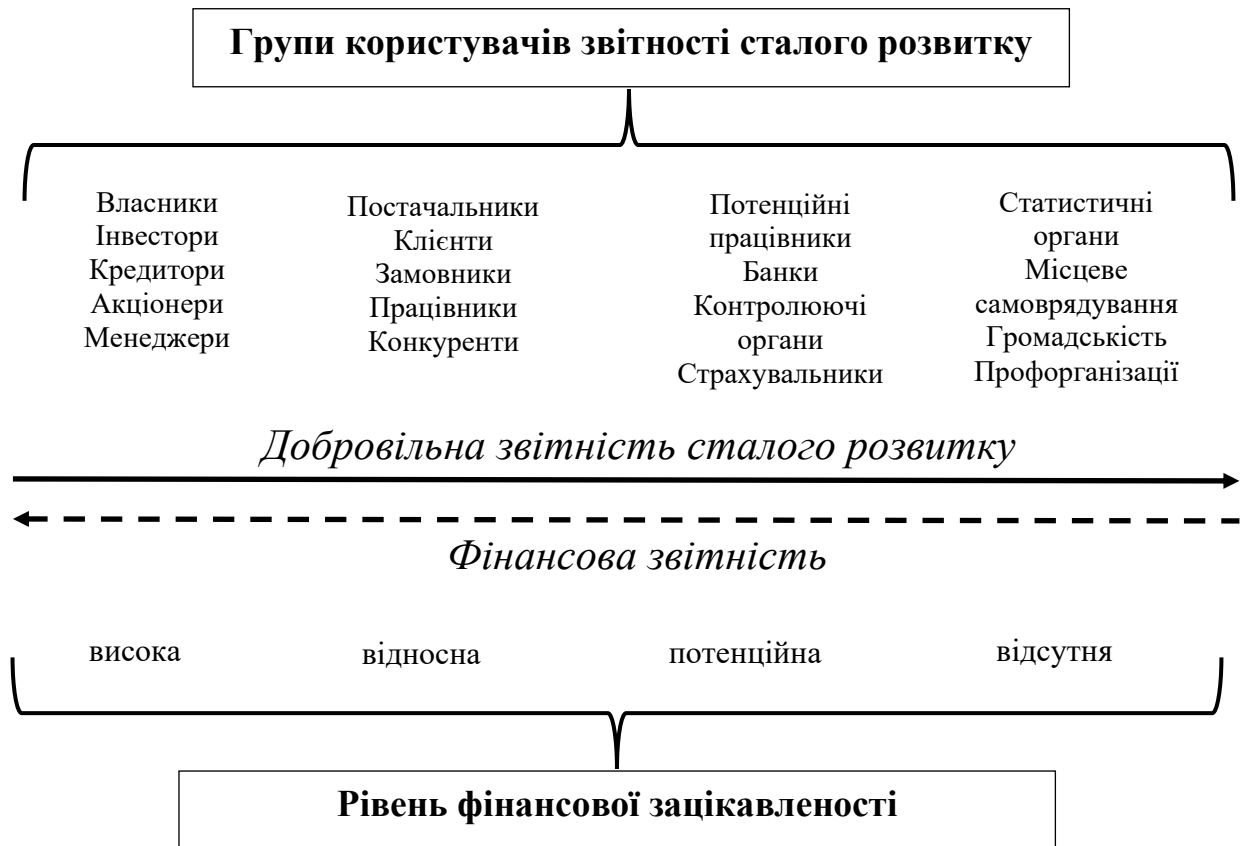


Рис. 3.6. Користувачі інформації офіційної фінансової звітності та добровільної звітності сталого розвитку

Першу спробу узагальнити методологічні особливості складання суб'єктами господарювання звітів сталого розвитку було зроблено комітетом ООН зі стандартизації обліку та звітності (UNCTAD ISAR) у вигляді Керівництва з ключових індикаторів для звітування суб'єктів господарювання з внеску в досягнення ЦСР (Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals). Вибрані основні показники є загальними для будь-якого суб'єкта господарювання, оскільки вони зосереджені на раціональному використанні ресурсів (таких як вода, енергія та повітря, зменшення відходів), соціальних питаннях, пов'язаних з розвитком людського капіталу та гендерною рівністю; а також особливостях організації управління та прозорості бізнесу, що є частиною регулярного операційного циклу. Керівництво Core Indicators враховує практику суб'єктів господарювання та

той факт, що суб'єкти господарювання перебувають на різних етапах свого шляху звітування про сталий розвиток. Мета керівництва полягає у виборі загальних показників стійкості на основі поточної практики звітності суб'єктів господарювання та провідних рамок звітності (МСФЗ, МСІЗ, SASB, GRI, Глобальний договір та інші). Керівництво надає методологію вимірювання кожного з обраних основних показників та пропонує бухгалтерські джерела збору даних. Залишається, щоб окремі підприємства в різних операційних контекстах починали з цих базових показників і, у разі потреби, надавали додаткові інформаційні ресурси, які розкривають кращі практики звітування з досягнення ЦСР та специфічні потреби користувачів, особливо таких як інвестори та інші постачальники капіталу.

Дещо відрізняється підхід використаний у Методології визначення індикатора 12.6.1 «Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку» (Methodology for SDG indicator 12.6.1). Розробку методології визначення індикатора 12.6.1 «Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку» було покладено на дві агенції ООН (UN Environment and UNCTAD), які проводили попередні дослідження та консультації з різними стейкхолдерами, включаючи Міжурядову робочу групу з експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (ISAR) та країн-членів, які активно просувають звітність про сталий розвиток. Відповідальні агенції проаналізували способи забезпечення того, щоб індикатор стосувався якісних аспектів звітування про сталий розвиток або прийняття сталої практики бізнесу, які є основними елементами досягнення цілі SDG 12.6 «Рекомендувати компаніям, особливо великим і транснаціональним, застосовувати стійкі методи виробництва та відображати інформацію про раціональне використання ресурсів у своїх звітах». В результаті такої співпраці було розроблено документ щодо варіантів методології визначення індикатора 12.6.1 та подано у березні 2019 року остаточні вказівки щодо збору метаданих до МЕГ ЦСР (Inter-Agency and Expert Group on Sustainable Development Goal) . Даним керівництвом встановлено мінімальні вимоги до

елементів розкриття інформації (управлінської, економічної / фінансової, соціальної та екологічної) для того, щоб компанія була зарахована при розрахунку показника.

Метою визначення індикатора 12.6.1 є сприяння поданню більш суворої та амбітної звітності з боку приватного сектору, а також врахування та сприяння публікації нефінансової інформації поряд з фінансовою інформацією на додаток до публікації окремих звітів про сталий розвиток. Серед завдань визначення даного індикатора є не лише популяризація звітності про сталий розвиток в усьому світі, а й надання можливості відстежувати кількість звітів про сталий розвиток підприємств, сприяння підвищенню якості та інформативності звітності, інтеграція інформації про сталий розвиток у щорічний цикл звітності компаній, а також пропаганда практик сталого розвитку компаній. Стосовно екологічної сфери в Пропозиціях ООН щодо Методології оцінювання індикатора 12.6.1 (Methodology for SDG indicator 12.6.1) включені наступні показники: Споживання води та ефективність використання води, Практика мінімізації відходів та їх переробки, Утворення відходів, включаючи небезпечні відходи, Викиди парникових газів, Інші викиди та стоки, включаючи речовини, що руйнують озон, оксиди азоту (NOX), оксиди сірки (SOX) та хімічні речовини, Енергоспоживання та енергоефективність, Утворення стічних вод.

Попри всі переваги розробленої ЮНКТАД методології визначення індикатора 12.6.1 необхідно зазначити, що існує відмінність цього підходу від методології Core Indicators [199]. Порівняльний аналіз Core Indicators та розширеного формату визначення індикатора 12.6.1 «Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку» представлено в таблиці 3.1. Проведений аналіз відповідності мінімального та розширеного формату визначення індикатора 12.6.1 та Core Indicators показав, що за показниками екологічної сфери Core Indicators не враховує чотирьох показників з розширеного формату (Екологічна оцінка постачальника; Ресурсоємність, джерело використання матеріалів та регенерованих або перероблених

матеріалів; Інтенсивність викидів парникових газів; та Вплив на біорізноманіття), а методологія визначення індикатора 12.6.1, у свою чергу, не враховує двох показників Керівництва Core Indicators (В.1.1. Переробка та повторне використання води, В.1.3. Дефіцит водних ресурсів). Одним з інструментів реалізації цілей сталого розвитку є бухгалтерський облік як інформаційна система, що забезпечує формування інформації про всі складові і, в тому числі, про природний капітал суспільства. В бухгалтерському обліку фіксуються господарські операції підприємства, що здійснюються з використанням природних ресурсів або призводять до екологічних наслідків [55, с. 18]. Саме бухгалтерський облік формує інформаційну базу для генерації всіх видів обов'язкової звітності підприємства регламентованих для підприємств (як резидентів, так і не резидентів), що здійснюють господарську діяльність на території країни.

Для України одним з викликів у напрямку оцінювання внеску корпоративного сектору в досягнення ЦСР є те, що в національній програмі сталого розвитку «Цілі сталого розвитку: Україна» індикатор 12.6.1 взагалі не адаптовано. Крім того, проведений аналіз змістовного наповнення форм офіційної звітності (фінансової, податкової, статистичної та звіту про управління) щодо можливості визначення індикаторів з мінімального формату розкриття показників згідно Проекту Керівництва з методології розкриття індикатора 12.6.1 «Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку» свідчить, що:

- фінансова звітність дозволяє розрахувати лише прямі індикатори економічної сфери (дохід, прибуток, додана вартість, виплати стейкхолдерам);

- податкова та статистична звітність окрім прямих економічних індикаторів можуть стати інформаційним ресурсом для визначення більшості показників екологічної сфери;

Таблиця 3.1

Порівняльний аналіз Core Indicators та розширеного формату визначення індикатора
12.6.1 «Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку»

UNCTAD ISAR Core Indicators	Methodology for SDG indicator 12.6.1 Draft from the Custodian Agencies: March 2019 (Ad Requirement)	GRI	Звіт про управління
1	2	3	4
Екологічні складові:			
В.1.1. Переробка та повторне використання води	Споживання води та ефективність використання води	303: Вода 303-1: Загальна кількість води, яка споживається 303-2: Джерела води, які значно постраждали від вилучення води 303-3: Обсяги води переробленої та повторно використаної	Інформація про раціональне використання води
В.1.2. Ефективність використання води	Споживання води, генерація стічних вод, інтегрована практика управління водними ресурсами або переробка / повторне використання та ефективність використання води	-	
В.1.3. Дефіцит водних ресурсів	-		
В.2.1. Скорочення утворення відходів	Практика мінімізації відходів та їх переробки Інтенсивність відходів	306-2: Відходи за типами та способами знешкодження	Інформація про управління відходами
В.2.2 Відходи, що переробляються та повторно використовуються			

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
В.2.3. Небезпечні відходи	Утворення відходів, включаючи небезпечні відходи	306: Стоки та відходи 306-1: Утворення стічних вод за якістю та призначенням 306-2: Відходи за типом та способом знешкодження 306-3: Значні обсяги використання води 306-4: Транспортування небезпечних відходів 306-5: Водні об'єкти, постраждалі від скидів води та / або стоків	
В.3.1. Викиди парникових газів (сфера 1)	Викиди парникових газів (ПГ)	305: Викиди 305-1: Прямі викиди ПГ (сфера 1) 305-2: Непрямі енергетичні викиди ПГ (сфера 2) 305-3: Інші непрямі викиди ПГ (сфера 3) 305-4: Інтенсивність викидів ПГ 305-5: Скорочення викидів ПГ	Інформація про викиди парникових газів
В.3.2. Викиди парникових газів (сфера 2)			
В.4.1. Озоноруйнуючі речовини та хімікати	Інші викиди та стоки, включаючи речовини, що руйнують озон, оксиди азоту (NOX), оксиди сірки (SOX) та хімічні речовини	305: Викиди 305-6: Викиди речовин, що руйнують озон (ODS) 305-7: Оксиди азоту (NOX), оксиди сірки (SOX) та інші значні викиди в атмосферу	
В.5.1. Відновлювальна енергія	Енергоспоживання та енергоефективність	302: Енергетика 302-1: Споживання енергії в організації 302-2: Споживання енергії поза організацією 302-3: Енергоємність 302-4: Зменшення споживання енергії 302-5: Зниження енергоємності при виробництві продуктів та послуг	Інформація про споживання енергії
В.5.2. Енергоефективність			
Не враховано	Екологічна оцінка постачальника	308: Екологічна оцінка постачальника 308-1: Нові постачальники, які перевірялися за допомогою екологічних критеріїв 308-2: Негативний вплив на довкілля в ланцюзі поставок та вжиті заходи	-

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
Не враховано	Ресурсоемність, джерело використання матеріалів та регенованих або перероблених матеріалів	301: Матеріали 301-1: Ресурсоемність виробництва за масою або обсягом 301-2: Перероблені вхідні матеріали, що використовуються повторно 301-3: Вироблена продукція та обсяг пакувальних матеріалів	-
Не враховано	Інтенсивність викидів парникових газів	305: Викиди 305-4: Інтенсивність викидів ПГ	Інформація про викиди парникових газів
Не враховано	Вплив на біорізноманіття	304: Біорізноманіття 304-1: Оперативні майданчики, що належать, передаються в оренду, управляються в охоронюваних територіях та прилеглих до них територіях та районах з високою цінністю біорізноманіття за межами заповідних територій 304-2: Значний вплив діяльності, продуктів та послуг на біорізноманіття 304-3: Охоронні та захищені середовища проживання 304-4: Види тварин та рослин занесені до Червоного списку МСОП	-

- найбільша кількість індикаторів міститься у Звіті про управління, хоча він дозволяє розрахувати не всі показники з мінімального формату розкриття показників згідно Проекту Керівництва з методології розкриття індикатора 12.6.1 «Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку».

Таким чином, подальші кроки з формування в Україні дієвого механізму координації інформаційного обміну та досягнення взаємоузгодженості стратегічних документів на глобальному та національному рівні мають відбуватися у напрямі покращення змістовного наповнення Звіту про управління, запровадження якого стало обов'язковим у 2018 році для більше ніж 15 тис. середніх та великих компаній. Крім того, слід зазначити, що не враховані у Core Indicators показники Методології визначення індикатора 12.6.1 є описовими, не мають кількісної оцінки і тому не підлягають фіксації системою бухгалтерського обліку. Тому при розробці рекомендацій з удосконалення методики формування звітності про природний капітал зосередимо увагу на фіксації обліковою системою інформації, необхідної для розрахунку ключових індикаторів досягнення ЦСР суб'єктами харчової індустрії.

3.2. Удосконалення методики формування звітності про природний капітал

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 й донині ця сфера обліку залишається практично невивченою [97].

Окремими вченими наводяться рекомендації щодо розкриття окремих елементів природного капіталу. Зокрема, У.З. Костюк та І.М. Негрич для реформування системи бухгалтерського обліку в напрямку його екологізації наведено пропозиції з відображення в фінансовій звітності необоротних активів природоохоронного призначення. Для цього автори пропонують виокремлювати окремі рядки в активі балансу – права на забруднення навколишнього середовища, первісна вартість рядок 1003, накопичена амортизація 1004 та 1006 – об'єкти природоохоронного призначення» [72]. Н. П. Сироїд зазначає, що в Ф № 1 «Звіт про фінансовий стан» («Баланс») 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» («Звіт про фінансові результати») 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 формувати 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 форми запропонованих документів,

ні методику формування запропонованих фінансових звітів автор не наводить.

З метою забезпечення користувачів точною та актуальною інформацією про екологічну діяльність А. Колк пропонує до звітності підприємства включати окремий екологічний розділ з обґрунтуванням впливу виробничої діяльності на стан навколишнього середовища та руху коштів природоохоронного призначення. Вчений зазначає, що виділення 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 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].

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. Враховуючи запропоновану фасетну класифікацію природного капіталу та розроблений робочий план рахунків пропонуємо внести зміни до форм фінансової звітності та наведемо схеми перенесення інформації з облікових реєстрів. Першою формою фінансової звітності є ф № 1 «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 в 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 пріоритетним завданням визначення внеску корпоративного сектору в досягненні цілей сталого розвитку, актуалізація питань формування добровільної звітності вимагає розширення затверджених нормативними актами статей фінансової звітності. При цьому для подання контролюючим органам розширювати статті фінансової звітності не потрібно, але запропоновані зміни матимуть позитивний вплив для прийняття зважених управлінських рішень при її формуванні на підприємстві з метою внутрішнього використання. В активі балансу підприємств харчової індустрії пропонуємо внести зміни наведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

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

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
<i>Нематеріальні активи природоохоронного призначення</i>	<i>1003.1</i>		
<i>первісна вартість</i>	<i>1003.2</i>		
<i>накопичена амортизація</i>	<i>1003.3</i>		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
<i>Незавершені капітальні інвестиції природоохоронного призначення</i>	<i>1006</i>		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
<i>Основні засоби природоохоронного призначення</i>	<i>1013.1</i>		
<i>первісна вартість</i>	<i>1013.2</i>		
<i>знос</i>	<i>1013.3</i>		
.....
Усього за розділом I	1095		

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
II. Оборотні активи			
Запаси	1100		
<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		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
<i>Дебіторська заборгованість за операціями з природними активами</i>	1126		
.....
Витрати майбутніх періодів	1170		
<i>Витрати майбутніх періодів природоохоронного спрямування</i>	1171		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195		
.....
Баланс	1300		

Розглянемо схему перенесення залишків за рахунками обліку природного капіталу на початок року та кінець звітної періоду (року, кварталу), які є вихідними даними для складання балансу. У статті «Нематеріальні активи природоохоронного призначення» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів природоохоронного призначення, а саме їх залишкову вартість, яка визначається: Рядок 1003.1 = Рядок 1003.2 – Рядок 1003.3. В рядку 1003.2 наводиться вартість придбання чи собівартість розробки уведених в експлуатацію нематеріальних активів природоохоронного призначення, а саме суми дебетових сальдо субрахунків другого порядку: 121.1, 121.2, 121.3, 121.4, 121.5, 121.6 та 121.7. Рядок 1003.3 відображає суму амортизації нематеріальних активів природоохоронного призначення, накопиченої за час їх експлуатації (наводиться в дужках), яка відображається за сальдо Кт 133.1.

У статті «незавершені капітальні інвестиції природоохоронного призначення» (рядок 1106), відображається вартість незавершених на дату формування балансу капітальних інвестицій в необоротні активи

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

У статті «Основні засоби природоохоронного призначення» відображається вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів природоохоронного призначення, а саме їх залишкову вартість, яка визначається: Рядок 1013.1 = Рядок 1013.2 – Рядок 1013.3. В рядку 1013.2 наводиться первісну чи переоцінену вартість основних засобів природоохоронного призначення, а саме суми дебетових сальдо субрахунків другого порядку: 101.1, 101.2, 102.1, 102.2, 104.1, 104.2, 104.3, 104.4, 107.1, 107.2, 108.1 та 108.2. Рядок 1013.3 відображає суму зносу основних засобів природоохоронного призначення (наводиться в дужках), яка відображається за сальдо Кт 131.1.

У рядку 1101 відображають загальну вартість активів, які визнаються виробничими запасами та використовуються в органічному виробництві підприємств харчової індустрії в сумі дебетового сальдо субрахунків другого порядку: 201.1, 201.2, 201.3, 231.1, 231.2, 231.3, 231.4, 231.5. Для здійснення природоохоронних заходів підприємства харчової індустрії можуть використовувати також виробничі запаси, у вигляді запасів палива, енергії, поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва, що мають

наводиться у рядку 1102 в сумі сальдо субрахунків другого порядку: 203.1, 203.2, 211.1 та 212.1. В статті 1103 наводиться органічна готова продукція, яка утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності підприємства харчової індустрії в сумі дебетового сальдо субрахунків другого порядку: 261.1, 261.2, 261.3, 261.4, 261.5.

У статті 1126 «Дебіторська заборгованість за операціями з природними активами» відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм природні активи в сумі сальдо субрахунків другого порядку: 377.1 та 378.1. У рядку 1171 відображають витрати природоохоронного спрямування, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів та наводяться в сумі сальдо субрахунків другого порядку: 391.1, 391.2, 391.3, 391.4 та 391.5.

Інформація про джерела формування природного капіталу розкривається в пасиві форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». В пасиві балансу підприємств харчової індустрії в частині джерел формування природного капіталу пропонуємо внести зміни наведені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

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

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
<i>Зареєстрований природний капітал</i>	<i>1401</i>		
Капітал у дооцінках	1405		
<i>Природний капітал у дооцінках</i>	<i>1406</i>		
Додатковий капітал	1410		
<i>Додатковий природний капітал</i>	<i>1411</i>		
.....
Вилучений капітал	1430	()	()
<i>Вилучений природний капітал</i>	<i>1431</i>	()	()
Усього за розділом I	1495		

Продовження таблиці 3.3

II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
.....
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
<i>Інші довгострокові зобов'язання, пов'язані з природоохоронною діяльністю</i>	1516		
Довгострокові забезпечення	1520		
<i>Довгострокові забезпечення природоохоронної діяльності</i>	1521		
Цільове фінансування	1525		
<i>Цільове фінансування природоохоронних заходів</i>	1527		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
<i>природні ресурси</i>	1616		
<i>об'єкти природоохоронного призначення</i>	1617		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
у тому числі з екологічного податку та зборів	1622		
розрахунками зі страхування	1625		
<i>розрахунками зі страхування майна природоохоронного призначення та природних ресурсів</i>	1626		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
<i>Доходи майбутніх періодів природоохоронного характеру</i>	1666		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695		
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900		

Розглянемо схему перенесення залишків за рахунками обліку природного капіталу на початок року та кінець звітної періоду (року, кварталу), які є вихідними даними для складання пасиву балансу. В статті «Зареєстрований природний капітал», рядок 1401 наводиться зафіксована в установчих документах підприємства харчової індустрії сума статутного капіталу сформована за рахунок складових природного капіталу. Сума наводиться з кредитового сальдо субрахунків другого порядку: 401.1, 401.2 та 401.3.

У рядку 1406 «Природний капітал у дооцінках» підприємства харчової індустрії наводять суму дооцінки необоротних активів природоохоронного призначення та прав користування природними ресурсами, сума переноситься з кредитового сальдо субрахунків другого порядку 411.1 та 412.1. В рядку 1411 «Додатковий природний капітал» наводиться інформація про вартість безкоштовно отриманих необоротних активів природоохоронного призначення, зокрема, основних засобів природоохоронного призначення та прав користування природними ресурсами, яка переноситься з кредитового сальдо субрахунків другого порядку 424.1 та 424.2.

У статті 1431 «Вилучений природний капітал» підприємства харчової індустрії відображають фактичну собівартість об'єктів природного капіталу, а саме основні засоби природоохоронного призначення і прав користування природними ресурсами викуплених підприємством у його учасників. Сума за цією статтею наводиться в дужках і підлягає вирахуванню під час визначення підсумку власного капіталу, переноситься з кредитового сальдо субрахунків другого порядку 453.1 та 453.2.

В рядку 1516 «Інші довгострокові зобов'язання, пов'язані з природоохоронною діяльністю» наводиться інформація про довгострокову заборгованість підприємства, пов'язану з зобов'язаннями підприємства харчової індустрії з фінансової оренди основних засобів природоохоронного призначення, оренди цілісних майнових комплексів природоохоронного призначення чи зобов'язаннями з оренди природних, культурно-історичних, соціальних рекреаційних ресурсів. Сума наводиться з кредитового сальдо субрахунків другого порядку: 531.1, 532.1 та 532.2. В рядку 1521 «Довгострокові забезпечення природоохоронної діяльності» відображають нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі, пов'язані з природоохоронною діяльністю (зобов'язань щодо обтяжливих природоохоронних контрактів, заохочення працівників зайнятих в природоохоронній діяльності, відновлення водних ресурсів тощо), розмір

яких на дату складання Балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. В цей рядок переноситься сума з кредитового сальдо субрахунків другого порядку: 474.1, 477.1, 478.1, 479.1, 479.2 та 479.3.

В статті 1527 «Цільове фінансування природоохоронних заходів» наводиться залишок коштів цільового фінансування та цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел на фінансування природоохоронних заходів, переноситься з кредитового сальдо субрахунків другого порядку: 482.1, 482.2, 483.1, 484.1, 484.2 та 484.3.

В третьому розділі балансу III. Поточні зобов'язання і забезпечення, пропонуємо наводити інформацію в наступних рядках: 1616 «Поточна кредиторська заборгованість за природні ресурси» (сума з кредитового сальдо субрахунків другого порядку: 631.2 та 632.2); 1617 «Поточна кредиторська заборгованість за об'єкти природоохоронного призначення» (сума з кредитового сальдо субрахунків другого порядку: 631.1 та 632.1); 1622 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, у тому числі з екологічного податку та зборів» (сума з кредитового сальдо субрахунків другого порядку: 641.1, 642.1 та 642.2); 1626 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування майна природоохоронного призначення та природних ресурсів» (сума з кредитового сальдо субрахунків другого порядку: 655.1 та 655.2); 1666 «Доходи майбутніх періодів природоохоронного характеру» (сума з кредитового сальдо субрахунків другого порядку: 691.1, 691.2, 691.3 та 691.4).

Показує результат діяльності підприємства харчової індустрії за певний період, форма №2 фінансової звітності – Звіт про фінансові результати, в якій розкривається 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 в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4.

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

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
<i>Чистий дохід від реалізації органічної продукції (товарів, робіт, послуг)</i>	2001		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
<i>Собівартість реалізованої органічної продукції (товарів, робіт, послуг)</i>	2051		
Валовий: прибуток	2090		
<i>прибуток від реалізованої органічної продукції</i>	2091		
збиток	2095	()	()
<i>збиток від реалізованої органічної продукції</i>	2096		
.....

В статті 2001 «Чистий дохід від реалізації органічної продукції (товарів, робіт, послуг)» підприємства харчової індустрії, основним видом діяльності яких є ековиробництво, відображають дохід (виручку) від реалізації органічної продукції, товарів, робіт, послуг за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Сума наводиться за наступним алгоритмом: обороти за Дт субрахунків другого порядку 701.1 із Кт 793.1 за мінусом оборотів за Дт субрахунку 704 в частині наданих знижок на органічну продукцію. В статті 2051 «Собівартість реалізованої органічної продукції (товарів, робіт, послуг)» підприємства харчової індустрії, основним видом діяльності яких є ековиробництво, відображають виробничу собівартість реалізованої органічної продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів,

яку визначають з дотриманням положень П(С)БО 9, П(С)БО 16 чи П(С)БО 30. Сума наводиться за підрахунком оборотів субрахунку другого порядку 901.1.

Наступною обов'язковою формою фінансової звітності, яку мають формувати підприємства харчової індустрії, які належать до великих та середніх є Звіт про управління, в якому має наводитися нефінансова інформація, яка стосується навколишнього 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]. Це твердження підтверджується і детальним аналізом звітів про управління опублікованих підприємствами харчової промисловості, які були нами проаналізовані, зокрема ПАТ «Харківська бісквітна фабрика», ПАТ «Вімм-Білль-Дан Україна» (додаток Е). Екологічні аспекти в звіті про управління розкрито 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 довкілля та використання складових природного капіталу в звітах не висвітлено, 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 Міністерством фінансів України від 07.12.2018 за № 982 пропонуємо в звіті про управління підприємствам харчової індустрії розкривати інформацію про природний капітал за формою, наведеною в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5.

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

№ з/п	Розділ звіту	Підрозділ звіту	Інформація, яка має розкриватися
1	2	3	4
1	Раціональне використання води	Споживання води	<ul style="list-style-type: none"> - наявність дозволів на спеціальне водовикористання; - обсяги води, яка була використана на підприємстві харчової індустрії за звітний період 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, водовимірювальні пристрої); - наявність та перелік лімітів води за її джерелами
		Ефективність споживання води	<ul style="list-style-type: none"> - 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	<ul style="list-style-type: none"> - зниження обсягів споживання води; - здійснені заходи з раціонального та стійкого використання водних ресурсів без забруднення; - наявність обладнання з 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 скидаються у водні об'єкти після використання
2	Управління відходами	Утворення відходів	<ul style="list-style-type: none"> - 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	<ul style="list-style-type: none"> - напрями утилізації відходів за їх видами; - наявність відповідної дозвільної документації та обладнанням для утилізації відходів на власних об'єктах; - інформація про суб'єкти господарювання, яким передаються відходи на утилізацію та/або видалення

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4
		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
3	Викиди парникових газів (ВППГ)	Утворення парникових газів	<ul style="list-style-type: none"> - наявність дозволів на викиди отриманими в 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 ВППГ
		Заходи спрямовані на зменшення обсягів ВППГ	<ul style="list-style-type: none"> - інформація про проведені інвентаризації стаціонарних джерел ВППГ; - інформація щодо оптимізації технологічних режимів існуючого виробничого обладнання; - ремонтно-ізоляційні роботи обладнання, яке є джерелом ВППГ; - впровадження систем моніторингу, звітності та верифікації ВППГ
4	Споживання енергії	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 енергозбереження	<ul style="list-style-type: none"> - інформація про проведені енергоаудити; - опис перспективних напрямків енергозбереження; - механізм економіко-організаційного стимулювання енергозбереження; - опис технології виробництва кулінарної продукції з використанням енергоефективного обладнання; - заходи з моніторингу і корекції програми енергозбереження
5	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 з вдосконалення системи екологічного керування згідно з вимогами міжнародних стандартів; - напрями підвищення ефективності виробничих процесів; - напрями підвищення екологічної культури та свідомості працівників;

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4
		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

Як вже зазначалося, популяризації ролі природного капіталу у розвитку економіки та суспільства значною мірою сприятиме підготовка підприємствами харчової індустрії добровільної звітності про внесок компанії у досягнення цілей сталого розвитку. На сьогоднішній день не існує форм такої звітності та переліку показників. Тому пропонуємо використовувати набір показників, які дозволять охарактеризувати її екологічну складову за напрямами використання водних ресурсів, споживання енергії, управління відходами, викиди парникових газів, озоноруйнуючих та хімічних речовин (табл. 3.6). В таблиці 3.6 представлено методику визначення кожного показника, одиницю його виміру та досліджено відповідність метаданих щодо кожного показника екологічної сфери показника індикатору в рамках конкретної цілі сталого розвитку. Підготовка вітчизняними підприємствами харчової індустрії добровільних звітів за наведеними показниками дозволить за екологічною сферою включити підприємство у підрахунок індикатора 12.6.1 «Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку», що наблизить Україну до досягнення ЦСР та підготовки якісних добровільних національних оглядів.

Таблиця 3.6

Методика визначення показників екологічної сфери звітності сталого розвитку

Назва показника у звіті	Назва показника за UNCTAD ISAR Core Indicators	Методика визначення показника	Одиниця виміру	Відповідність до ЦСР
1	2	3	4	5
B 1. Sustainable use of water				
Переробка та повторне використання води	B.1.1. Water recycling and reuse	загальний об'єм води, який суб'єкт господарювання, що звітує, переробляє та / або повторно використовує протягом звітного періоду	м3 та %	Індикатор 6.3.1, розроблений Всесвітньою організацією охорони здоров'я (WHO) та Програмою ООН з питань людських поселень, стосується генерації стічних вод як домогосподарств, так і виробничої діяльності. Цей показник вимагає звітувати про частку очищених стічних вод, які безпечно очищаються перед утилізацією чи повторним використанням, у відсотках від загальної кількості стічних вод
Ефективність використання води	B.1.2. Water use efficiency	відношення обсягу використаної води до чистої доданої вартості звітного періоду	м3, % та грн.	За даними Організації продовольства та сільського господарства ООН (FAO), очікується, що метадані щодо даного показника відповідають цілі 6.4.1 та враховують виробництво продукції в даному секторі (валова додана вартість) на одиницю використаної у господарських цілях води (вода вилучається і виражається в доларах США за м3

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4	5
Дефіцит водних ресурсів	B.1.3. Water stress	сума всієї води, яка потрапляє в межі організації з усіх джерел для будь-якого використання протягом звітного періоду. Джерелами забору води можуть бути прісна поверхнева вода + підземні води + морська вода / солоновата вода + продукувана / технологічна вода. Про це слід повідомити з розбивкою за наступними джерелами	м ³	відповідає показнику SDG 6.4.2, рівень водного дефіциту: вилучення прісної води як частка наявних ресурсів прісної води. Показник обчислюється як вилучена вода, поділена на різницю між наявними відновлюваними джерелами прісної води та екологічними потребами у воді, помножена на 100 та виражена в кубічних кілометрах на рік.
B.2. Waste management				
Скорочення обсягів утворення відходів	B.2.1. Reduction of waste generation	сума або кількість всіх мінеральних, немінеральних та/або небезпечних відходів, оброблених з використанням будь-якої технології	kg, t, litres, m ³ та в грошових вимірниках	показник має відношення до цілі 12.5 – до 2030 року істотно зменшити утворення відходів за рахунок запобігання, скорочення, переробки та повторного використання. Статистичний відділ Організації Об'єднаних Націй (UNSD) та Програма ООН з навколишнього середовища у своїх методичних вказівках щодо індикатора 12.5.1., національної норми утилізації, підготували анкету щодо переробки та відходів, яка вимагає, зокрема, даних про матеріали, які не є первинними продуктами, які генератор більше не використовує для власних цілей виробництва, перетворення або споживання, і які він або вона відкидає, або має намір або потрібно відкинути.

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4	5
Відходи, що переробляються та повторно використовуються	B.2.2. Waste reused, re-manufactured and recycled	визначається у кількісних вимірниках у періоді, в якому відходи були оброблені з виділенням окремо перероблених, повторно використаних	kg, t, litres, m ³	має відношення до Індикатора SDG 12.5.1, національні норми переробки, тони матеріалу. У показнику 12.5.1 дані про переробку відходів в рамках Програми ООН навколишнього середовища збирає компанія UNSD використовуючи муніципальний рівень переробки як базу для порівняння
Небезпечні відходи	B.2.3. Hazardous waste	загальна кількість небезпечних відходів, в абсолютних показниках, а також у відношенні до частки оброблюваних небезпечних відходів, враховуючи загальну кількість відходів, про які повідомляє суб'єкт господарювання		має відношення до Індикатора SDG 12.5.1 – небезпечних відходів, що утворюються на душу населення, та частки оброблюваних небезпечних відходів за типом обробки. UNSD та Програма ООН з навколишнього середовища у своєму робочому плані за показником 12.4.2 зазначають, що держави-учасниці Базельської конвенції повинні щорічно звітувати про кількість утворюваних небезпечних відходів та кількість небезпечних відходів, що ввозяться та експортуються, та інших відходів, призначених для повторного використання, переробка або відновлення
B.3. Greenhouse gas emissions				
Викиди парникових газів	B.3.1. Greenhouse gas emissions (scope 1)	обсяги прямих викидів парникових газів (які виникають всередині суб'єкта господарювання) на одиницю чистої доданої вартості	тони CO ₂ на одиницю грошового вимірника (гривню)	відповідає Індикатору SDG 9.4.1, викиди CO ₂ на одиницю нової доданої вартості. Метадані UNIDO та IEA щодо індикатора 9.4.1 охоплюють усі типи та джерела викидів CO ₂ . Останні виражаються в кілограмів на постійну кількість доларів США за одиницю доданої вартості виробництва у 2010 році.
	B.3.2. Greenhouse gas emissions (scope 2)	визначається шляхом множення даних про активність (МВт-год споживання електроенергії) на коефіцієнти викидів для досягнення загального впливу викидів парникових газів від використання електроенергії	чистої доданої вартості	

1	2	3	4	5
B.4. Ozone-depleting substances and chemicals				
Озоноруйнуючі речовини та хімікати	B.4.1. Ozone-depleting substances and chemicals	оцінюється залежність підприємства від озоноруйнуючих речовин та хімікатів	кілограмів на одиницю грошового вимірника (гривню) чистої доданої вартості	аналогічно показнику «Небезпечні відходи» має відношення до Індикатора SDG 12.4.2, небезпечних відходів, що утворюються на душу населення, та частки оброблених небезпечних відходів за типом обробки.
B.5. Energy consumption				
Відновлювальна енергія	B.5.1. Renewable energy	споживання відновлюваної енергії суб'єктом господарювання до його загального споживання енергії протягом звітного періоду. Типи відновлюваної енергії включають, наприклад, сонячну енергію, біомасу, гідроенергію, геотермальну енергію та енергію океану. Обчислюється за формулою: можна обчислити так: споживане не відновлюване паливо + споживане відновлюване паливо + електроенергія, опалення, охолодження та пара, придбані для споживання + електроенергія, що виробляється, опалення, охолодження та пар, які не споживаються – продана електроенергія, опалення, охолодження та проданий пар.	джоулів на одиницю грошового вимірника (гривню) чистої доданої вартості	Цей показник відповідає індикатору SDG 7.2.1, частки відновлюваної енергії у загальному кінцевому споживанні енергії. IEA, UNSD та Міжнародне агентство з відновлюваної енергії використовувати показник 7.2.1 для обліку частки відновлюваних ресурсів у кінцевому споживанні енергії на національному рівні .
Енергоефективність	B 5.2. Energy efficiency	відношення споживання енергії підприємством до чистої доданої вартості		

3.3. Діджиталізація обліково-звітної інформації про природний капітал як засіб підвищення екологічної свідомості суспільства

Людство створило індустріальну цивілізацію величезних розмірів, що веде до виснаження природних ресурсів. Сьогодні екологічне становище у світі набуває надзвичайно гострого характеру. Тому на порядок денний гостро стало питання про рівновагу природи, про екологічно сталий розвиток виробництва в суспільстві, про гармонію взаємовідносин людини і природи, про врятування життя на Землі [83, с. 9]. 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.

«Цифрові» технології необхідні для зростання ефективності української промисловості, а в секторі харчової індустрії 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]. Найбільші світові фінансові скандали останніх років змушують бізнес-спільноту та суспільство посилити нагляд за якістю бухгалтерського обліку та ефективністю систем внутрішнього контролю підприємств суспільного

інтересу. При цьому, стрімкий розвиток інформаційних та мережевих технологій змінили бізнес-середовище та розширили сферу та зміст управління бізнесом [175].

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 харчової індустрії [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, «переносячи» бізнес в «світ діджиталу» [85]. Сьогодні інформаційна система бухгалтерського обліку (ІСБО) – це комп'ютерний метод бухгалтерського обстеження у поєднанні з ресурсами інформаційних технологій [176]. 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 та ін. [113, с. 291].

ІСБО відповідає за збір, зберігання та обробку обліково-економічних даних, які використовуються для прийняття внутрішніх управлінських рішень, включаючи нефінансові операції, що безпосередньо впливають на обробку фінансових операцій. З метою охоплення системою бухгалтерського обліку всієї релевантної інформації на основі транзакцій організації необхідно пов'язати ресурси один з одним для введення інформації, надіслати інформацію правильному адресату (іншому комп'ютеру чи особі) для обробки і, нарешті, стороні, яка вимагає оброблених даних для прийняття управлінських рішень, формування звітності або контролю (включаючи

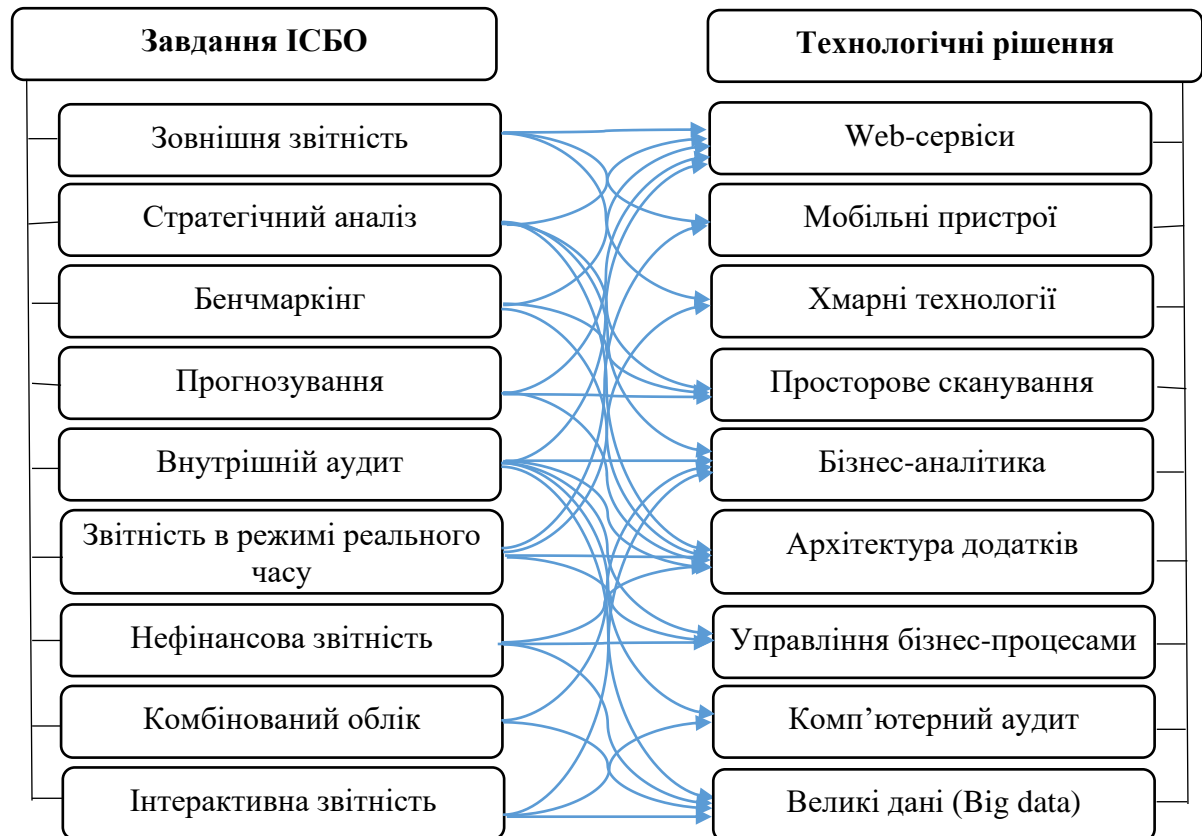
аудит) [190]. Зазвичай ІСБО складається з трьох основних підсистем: (1) Система обробки транзакцій (TPS – Transaction Processing System), яка підтримує щоденні бізнес-операції; (2) Загальна система бухгалтерського обліку та система фінансової звітності (GLS – General Ledger System (FRS – Financial Reporting System) та (3) Система управлінської звітності (MRS – Management Reporting System) [168, р. 537]. Система обробки транзакцій відповідає за підтримку щоденних бізнес-транзакцій, які можна згрупувати у три цикли: цикл доходу, витратний цикл та трансформаційний цикл. Другий блок – загальну систему бухгалтерського обліку та систему фінансової звітності, на нашу думку, слід розглядати як дві тісно пов'язані між собою системи, перша присвячена узагальненню операцій транзакційного циклу, а друга – їх вимірюванню та розкриттю у звітності про стан фінансових ресурсів, як правило у формі фінансової або податкової звітності, що складається здебільшого для зовнішніх користувачів. Система управлінської звітності, як правило, пропонує формування інформаційних ресурсів управління спеціальними цільовими функціями та інформацією, необхідною для прийняття оперативних управлінських рішень, таких як закупівлі, бюджетне планування, програми лояльності і т. ін.

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 корисної інформації для прийняття правильних рішень та підвищення ефективності інформаційної системи бухгалтерського обліку; особливо комп'ютеризованої, повинна 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 традиційній архітектурі інформаційної системи бухгалтерського обліку дотепер відсутній

блок, що відповідатиме за формування інформації про внесок підприємства у досягнення цілей сталого розвитку, зокрема екологічної сфери. Тому, гіпотеза цієї роботи базується на припущенні, що величезний набір нових технологій, які можуть доповнити або інтегрувати сучасний ІСБО і забезпечити інформаційну відповідь домену ІСБО будь-якого суб'єкта господарювання на нові виклики, що стоять перед керівництвом компанії та суспільством в цілому. За таких умов, важливим завданням стає пошук оптимального співвідношення сучасних інформаційних технологій та бізнес-процесів суб'єктів господарювання. Складність та важливість забезпечення сталого розвитку потребує пошуку нових перспектив його вирішення в частині виявлення найважливіших сучасних тенденцій та проблем бухгалтерського обліку та фінансів, відповідно пов'язаних з технологічними підходами, які повинні дати адекватні відповіді на глобалізаційні виклики еколого-економічної стабільності держави (рис. 3.7).

Глобалізація як загальноцивілізаційний процес кардинально змінює картину сучасного світу, структуру світової економіки та світової спільноти, політичні, економічні та культурні стосунки між народами та країнами. Світовий соціальний, економічний, екологічний, культурний простір, який протягом тисячоліть являв собою конгломерат розмаїтих національних держав, сьогодні перетворюється на простір без кордонів. В цьому контексті, формування глобальних економічних зв'язків, екологічний, демографічний виклики неможливо вирішити поодиноці, локальними зусиллями й засобами. Вирішення цих проблем можливе тільки при об'єднанні зусиль усієї світової спільноти [83, с. 136]. Тому, відправним пунктом у виборі пріоритетів стратегічного розвитку підприємств харчової промисловості є те, що за роки стагнації національного господарства підприємства, які здійснювали переробку сільськогосподарської сировини і виробництво харчових продуктів, ще більше відстали в техніко-технологічному розвитку від суб'єктів господарювання високорозвинених країн [148, с. 43]. Це повною мірою стосується і використання сучасних інформаційних технологій в

управлінні підприємствами галузі. Тому, в рамках застосування зазначених технологій, формування інформаційної підтримки прийняття еколого-економічних управлінських рішень має здійснюватися за послідовністю, яка характеризує етапи облікового процесу стосовно елементів природного капіталу та враховує специфіку бізнес-процесів підприємств харчової індустрії.



Рисю 3.7. Вплив інформаційних технологій на обліковий процес підприємств харчової індустрії

У результаті масового впровадження в практику управління сучасних інформаційно-комунікаційних технологій питання автоматизації бухгалтерського обліку ставляться все ширше. 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, для підвищення ефективності збору, обробки, систематизації та узагальнення інформації про природний капітал підприємств харчової промисловості пропонуємо процес автоматизації обліку будувати за моделлю, наведеною на рисунку 3.8. Така інформаційна система: включає інтерфейси для імпорту та експорту даних; забезпечує автоматизацію всіх етапів облікового процесу; підтримує ведення довідників елементів природного капіталу, рахунків бухгалтерського обліку, констант, форм облікових реєстрів та звітності.

Крім того, необхідно враховувати, що підвищення екосвідомості громадян і бізнес-утворень вимагає від підприємств харчової індустрії оприлюднення не лише показників, що характеризують економічні показники їхньої діяльності, а й інформації про існуючий та потенційний вплив господарської діяльності на навколишнє середовище та біорізноманіття планети. Таку інформацію може надати лише звітність, що характеризує внесок підприємства в досягнення цілей сталого розвитку. Тому, в запропонованій послідовності імплементації інформаційно-комунікаційних технологій в процес управління підприємствами харчової індустрії передбачено: визначення контурів єдиного інформаційного простору підприємства харчової індустрії та вибір методології формування звітності сталого розвитку на основі аналізу вимог користувачів обліково-звітної інформації; коригування облікової політики підприємства відповідно до імперативів обліку природного капіталу; та розробка методики відображення руху елементів природного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку (рис. 3.9).

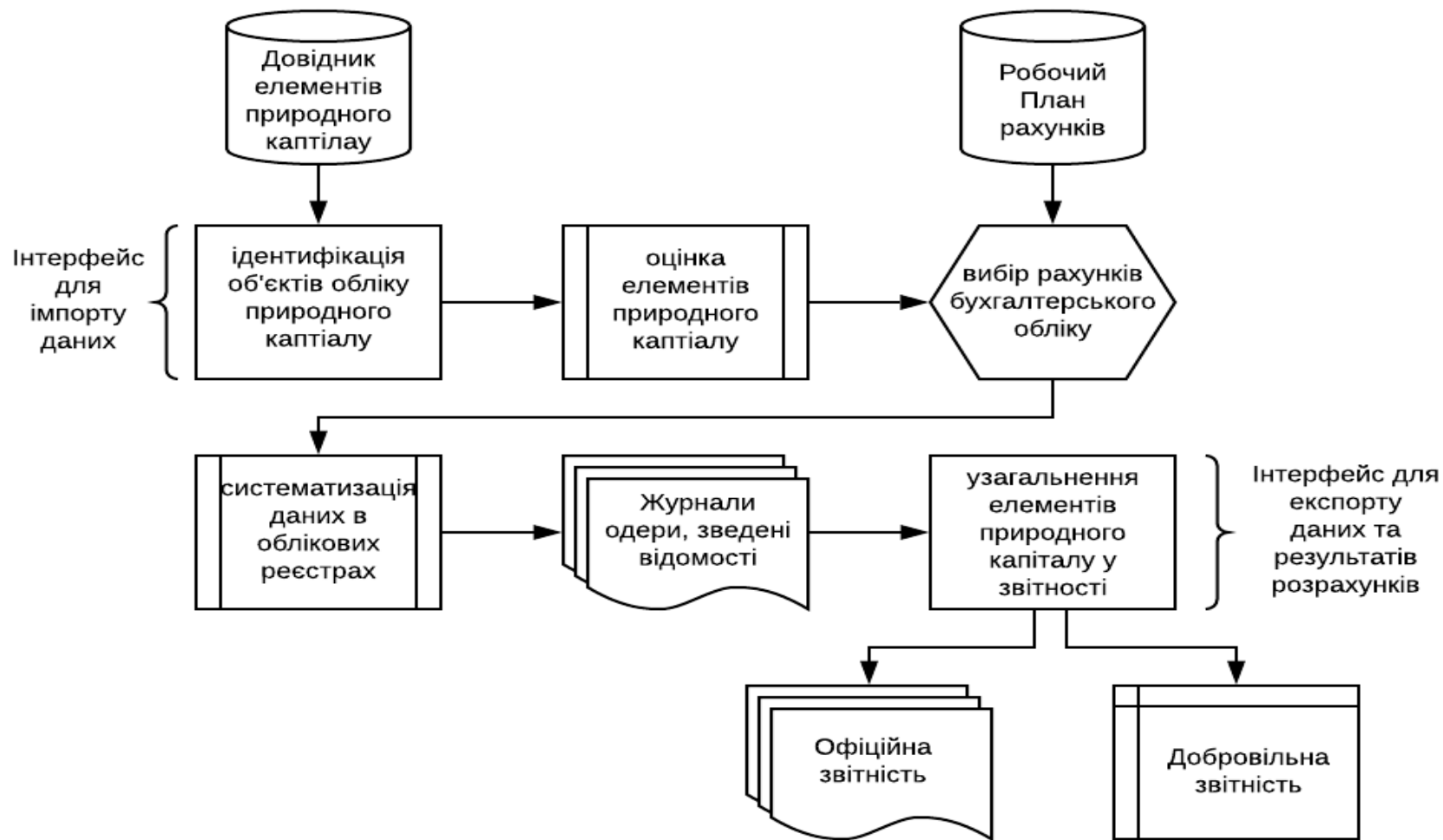


Рис. 3.8. Модель автоматизації бухгалтерського обліку природного капіталу

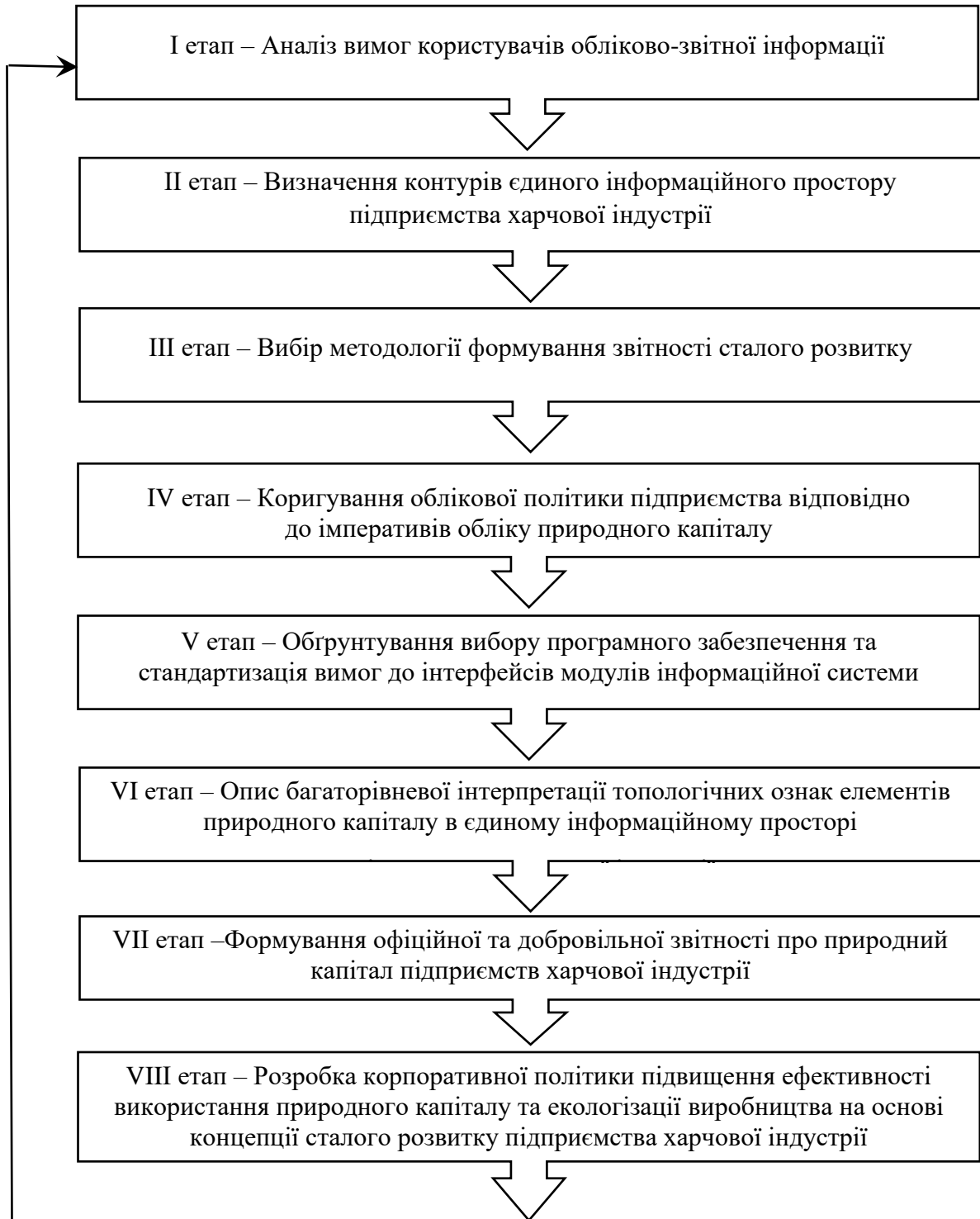


Рис. 3.9. Послідовність імплементації інформаційно-комунікаційних технологій в процес управління підприємствами харчової індустрії

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 капіталу, плану рахунків бухгалтерського обліку та облікових реєстрів. Для створення довідника елементів природного капіталу пропонуємо використовувати розроблену фасетну класифікацію природного капіталу підприємств харчової індустрії, в рамках якої виділено наступні фасети: необоротні активи, оборотні активи, капітал, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, UNCTAD ISAR Core Indicators, Methodology for SDG indicator 12.6.1, екологічний податок, звіт про управління. У відповідність кожному фасету обрано рахунки бухгалтерського обліку, на яких в інформаційній системі підприємства харчової індустрії відображатимуться дані, необхідні для формування як офіційної фінансової, статистичної та податкової звітності, так і добровільної 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 глобальних проблем природокористування неможливе без систематичних обмінів інформацією в рамках міжнародного моніторингу по захисту навколишнього середовища. Без створення баз даних і екологічних знань, без повного розвитку екологічної гласності як вільного руху згаданої інформації не можна перейти до планетарного управління екорозвитком, що робить реальним виживання людського роду. В майбутньому ж планується навіть перехід на переважно інформаційну стратегію взаємодії людства і природи [83, с. 110.]. Тому, опис багаторівневої інтерпретації топологічних ознак елементів природного капіталу імплементовано в єдиний інформаційний простір підприємства харчової індустрії (рис. 3.10).

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].

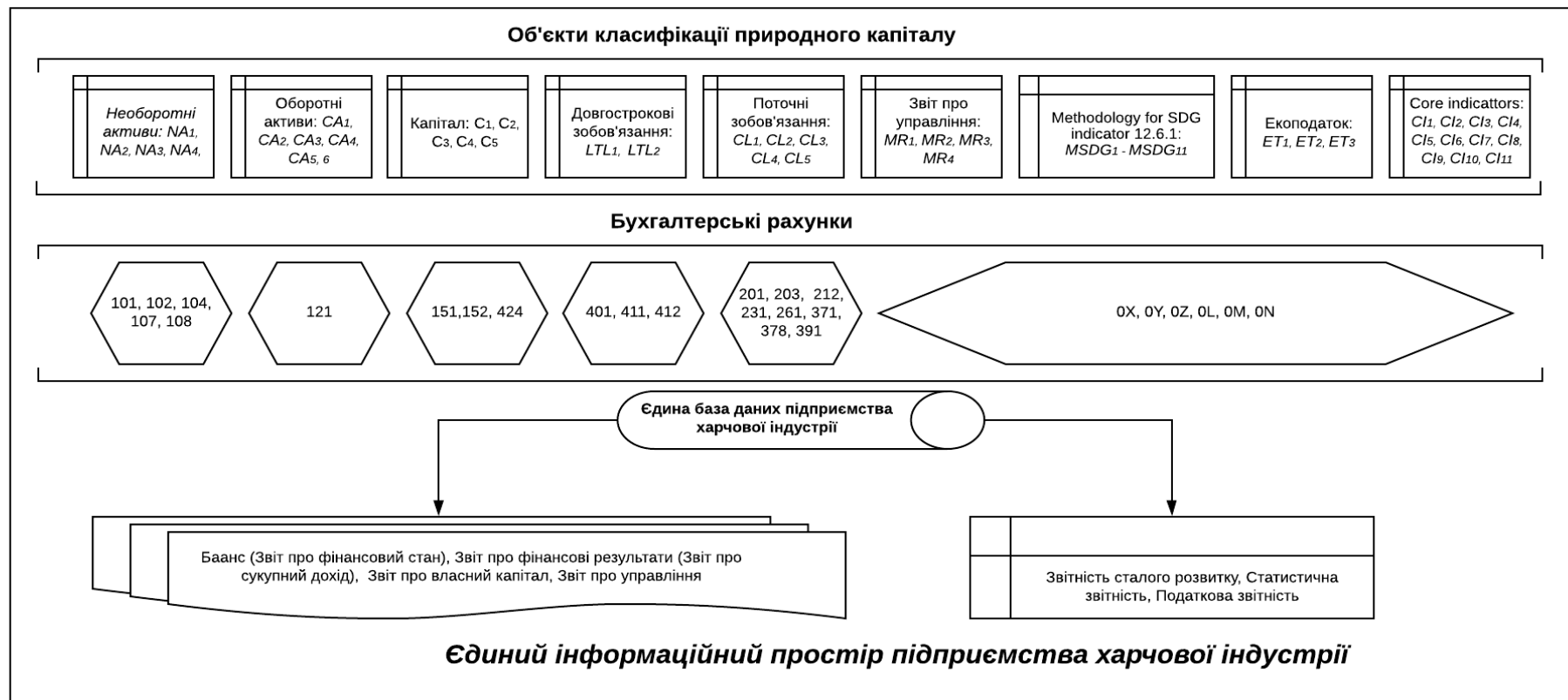


Рис. 3.10. Опис багаторівневої інтерпретації топологічних ознак елементів природного капіталу в єдиному інформаційному просторі

Тому, запропонована методика обліку та розкриття у звітності елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії базується на виділенні особливих як балансових так і забалансових рахунків бухгалтерського обліку. При зберіганні усього масиву інформації у єдиній базі даних підприємства дані балансових рахунків використовуватимуться для формування фінансової звітності підприємства харчової індустрії, а дані забалансових рахунків допоможуть сформувати статистичну звітність та звітність сталого розвитку компанії за обраною методологією.

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]. Основною проблемою реалізації державної політики України у сфері стимулювання розвитку ІКТ (діджиталізації) дотепер є фрагментарність, брак системності, послідовності, завершеності, узгодженості між ухваленням нормативно-правових актів і подальшою розробкою механізмів їх реалізації. Сукупність законодавчих та нормативних документів у сфері ІКТ має багато невизначеностей і суперечностей. Забагато регулюючих норм та інститутів, адміністративного і податкового тиску на суб'єктів діяльності. Тому спроможність держави ефективно справлятися із взятими на себе повноваженнями є низькою. Водночас сьогодення вимагає переходу на якісно вищий рівень використання ІКТ, удосконалення державного управління цим процесом. Для вирішення цих та інших проблем – з огляду на сучасний стан і потенціал розвитку ІКТ-сектора України – потрібне узгодження основних стратегічних цілей,

механізмів і нормативного забезпечення розвитку інформаційного суспільства в Україні на найближчу перспективу шляхом створення Єдиної інформаційно-комунікаційної технологічної платформи [44, с. 130]. Що і має стати напрямом подальшого наукового пошуку шляхів удосконалення бухгалтерського обліку природного капіталу підприємств харчової індустрії.

Висновки до розділу 3

1. Доведено, що з метою переходу на систему комплексного державного моніторингу стану навколишнього природного середовища та удосконалення системи інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень необхідно формувати різноманітні звіти, в яких має наводитися інформація про використання природного капіталу. Всю систему екологічного звітування розподілено за суб'єктами формування звітності (держава та суб'єкти господарювання), та за обов'язковістю формування звітів (обов'язкова та необов'язкова).

2. Детально проаналізовано особливості подання та наведено характеристику статистичної, фінансової, податкової звітності та звіту про управління в частині розкриття інформації про природний капітал. Згруповано користувачів інформації офіційної фінансової звітності та добровільної звітності сталого розвитку за рівнем фінансової зацікавленості.

3. Здійснено порівняльний аналіз Керівництва з ключових індикаторів для звітування суб'єктів господарювання з внеску в досягнення ЦСР та Пропозицій ООН щодо Методології оцінювання індикатора 12.6.1 відносно розкриття в добровільній звітності інформації про природний капітал. Це дозволило дійти висновку, що подальші кроки з формування в Україні дієвого механізму координації інформаційного обміну та досягнення взаємоузгодженості стратегічних документів на глобальному та національному рівні мають відбуватися у напрямі покращення змістовного наповнення Звіту про управління, який містить найбільшу кількість індикаторів оцінки використання елементів природного капіталу.

4. З метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в частині формування інформаційної бази для управління природоохоронною діяльністю та розробки механізму перенесення інформації з фінансової звітності до добровільної розроблено рекомендації щодо наповнення статей фінансової звітності показниками про природний капітал з врахуванням запропонованої фасетної класифікації природного капіталу та розробленого робочого плану рахунків.

5. Внесено зміни до форми фінансової звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та наведено схеми перенесення інформації з облікових реєстрів 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», наведено схеми перенесення інформації до її статей. Проведений аналіз практичної діяльності підприємств харчової індустрії та запитів стейкхолдерів стосовно екологічної інформації дозволив розробити форму розкриття інформації про природний капітал в звіті про управління підприємствам харчової індустрії за розділами: раціональне використання води; управління відходами; викиди парникових газів; споживання енергії та екологічне управління.

6. Для формування добровільної звітності підприємствами харчової індустрії запропоновано використовувати набір показників, які дозволять охарактеризувати їх екологічну складову за напрямками використання водних ресурсів, споживання енергії, управління відходами, викиди парникових газів, озоноруйнуючих та хімічних речовин. Наведено методику визначення кожного показника, одиницю його виміру та досліджено відповідність метаданих щодо кожного показника екологічної сфери показника індикатору в рамках конкретної цілі сталого розвитку. Підготовка вітчизняними

підприємствами харчової індустрії добровільних звітів за наведеними показниками дозволить за екологічною сферою включити підприємство у підрахунок індикатора 12.6.1 «Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку», що наблизить Україну до досягнення ЦСР та підготовки якісних добровільних національних оглядів.

7. Обґрунтовано, що складність та важливість забезпечення сталого розвитку потребує пошуку нових перспектив його вирішення в частині виявлення найважливіших сучасних тенденцій та проблем бухгалтерського обліку та фінансів, відповідно пов'язаних з технологічними підходами, які повинні дати адекватні відповіді на глобалізаційні виклики еколого-економічній стабільності держави. В рамках застосування зазначених технологій, формування інформаційної підтримки прийняття еколого-економічних управлінських рішень запропоновано здійснювати за послідовністю, яка характеризує етапи облікового процесу стосовно елементів природного капіталу та враховує специфіку бізнес-процесів підприємств харчової індустрії.

8. Досліджено вплив інформаційних технологій на обліковий процес підприємств харчової індустрії. Для підвищення ефективності збору, обробки, систематизації та узагальнення інформації про природний капітал підприємств харчової промисловості запропоновано модель процесу автоматизації обліку природного капіталу, яка включає інтерфейси для імпорту та експорту даних; забезпечує автоматизацію всіх етапів облікового процесу; підтримує ведення довідників елементів природного капіталу, рахунків бухгалтерського обліку, констант, форм облікових реєстрів та звітності.

9. Запропоновано послідовність імплементації інформаційно-комунікаційних технологій в процес управління підприємствами харчової індустрії в якій передбачено: визначення контурів єдиного інформаційного простору підприємства харчової індустрії та вибір методології формування звітності сталого розвитку на основі аналізу вимог користувачів обліково-

звітної інформації; коригування облікової політики підприємства відповідно до імперативів обліку природного капіталу; розробка методики відображення руху елементів природного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку.

Основні результати дослідження за розділом 3 опубліковані у працях: [86; 92; 93; 95].

Висновки:

Результатом дисертаційної роботи є теоретичне узагальнення та вирішення науково-практичного завдання, яке полягає в розвитку теоретичних положень та розробці організаційно-методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку природного капіталу в системі управління підприємствами харчової індустрії, що дозволило досягнути поставленої мети та зробити такі висновки.

1. Періодизацію еволюції дефініції «природний капітал» в економічній теорії запропоновано поділити на п'ять етапів: невизнання, наукового пошуку, усвідомлення, економічного визнання та облікового визнання. Запропоновано для цілей відображення в бухгалтерському обліку та розкриття у звітності розуміти під природним капіталом сукупність запасів природних ресурсів та екологічних активів, які залучаються підприємством харчової індустрії в виробничий цикл для реалізації бізнес-моделі та підтримки й відновлення біологічного різноманіття в процесі господарської діяльності. Доведено, що така дефініція враховує необхідність розкриття інформації за елементами природного капіталу у звітності підприємств України і має бути покладена в основу обліково-аналітичної класифікації елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії та стати підґрунтям дослідження нормативно-правового поля обліку природного капіталу в Україні.

2. Доведено, що фасетна система класифікації, на відміну від ієрархічної, дає змогу обирати ознаки класифікації незалежно як одна від одної, так і від семантичного змісту об'єкта, що класифікується, тому більш адекватним методом класифікації екологічних аспектів діяльності підприємств харчової індустрії є фасетний метод. Розроблено класифікацію елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії за наступними фасетами: необоротні активи, оборотні активи, капітал, довгострокові

зобов'язання, поточні зобов'язання, елементи природного капіталу для розкриття за UNCTAD Core Indicators, елементи природного капіталу для розкриття за Methodology for SDG indicator 12.6.1, елементи природного капіталу для формування звіту про управління.

3. Запропоновано облікову політику підприємств харчової індустрії формувати за чотирма розділами – організаційний, технологічний, методичний та аналітичний, в структурі яких виділяти такі обов'язкові елементи, як: нормативне забезпечення; внутрішні регламенти, що визначають зміст облікової політики; складові методичного розділу; показники аналітичного розділу. Доведено, що для раціональної організації обліку природного капіталу на підприємствах харчової індустрії при визначенні процедурних питань облікової політики необхідно: розробити робочий план рахунків обліку природного капіталу та форми відповідних первинних документів; включити аспекти, що стосуються обліку природного капіталу в наказ «Про облікову політику»; сформувати графіки документообігу операцій з обліку екологічних аспектів бізнесу; описати порядок організації матеріальної відповідальності за порушення екологічних норм; визначити порядок ведення управлінського обліку та формування екологічної звітності. В основу рекомендації щодо побудови робочого плану рахунків підприємств харчової індустрії покладено розроблену фасетну класифікацію екологічних аспектів діяльності. Інформаційні ресурси визначення показників добровільної звітності про досягнення цілей сталого розвитку екологічної сфери підприємствам харчової індустрії запропоновано формувати в системі бухгалтерського обліку шляхом облікового відображення даних на забалансових рахунках.

4. Обґрунтовано, що облікова оцінка має на меті вимір об'єкта обліку в грошовому показнику для постановки його на баланс. Викладене стало підґрунтям для розробки рекомендацій щодо застосування до об'єктів,

визначених у розробленій фасетній класифікації елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії, залежно від виду об'єкта природного капіталу, способу його отримання та терміну використання в господарському обороті, наступних методів оцінки: первісна вартість, справедлива вартість, залишкова вартість, чиста вартість реалізації, теперішня вартість майбутніх грошових надходжень, ліквідаційна вартість, фактична собівартість та історична собівартість.

5. Упорядковано всі складові елементів облікової системи природного капіталу з формуванням відповідного документального забезпечення. Для налагодження ефективної системи документування розроблено форму аналітичної картки обліку складових природного капіталу за кожним видом органічного виробництва, напрямом природоохоронних заходів, перспективними екологічно-спрямованими господарськими операціями. Запропонована система внутрішніх регламентів організації обліку природного капіталу передбачає чотири блоки документів, які згруповано у два класи: регламентація організації та обліку охорони навколишнього середовища (блок 1. Документи в частині організації екологічної служби та блок 2. Документи в частині охорони атмосферного повітря); регламентація організації та обліку природокористування (блок 3. Документи у сфері водокористування та блок 4. Документи у сфері поводження з відходами).

6. Систему екологічного звітування запропоновано поділяти за суб'єктами формування звітності (держава та суб'єкти господарювання) та за обов'язковістю формування звітів (обов'язкова та добровільна звітність). Проведене дослідження дозволило дійти висновку, що коло користувачів звітності сталого розвитку тим ширше, чим більш популяризованою є така звітність у суспільстві та напряму залежить від зрілості суспільства стосовно необхідності досягнення цілей сталого розвитку. В частині показників екологічної сфери сталого розвитку фінансова зацікавленість користувачів є

зворотно-пропорційною у порівнянні з користувачами офіційної фінансової та податкової звітності.

7. 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. Враховуючи запропоновану фасетну класифікацію природного капіталу та розроблений робочий план рахунків запропоновано внести зміни до ф № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та розроблено форму «Звіту про управління», що дозволить розкривати інформацію про природний капітал. В добровільній звітності доцільно використовувати набір показників, які дозволять охарактеризувати екологічну складову діяльності підприємств харчової індустрії за напрямками використання водних ресурсів, споживання енергії, управління відходами, викидами парникових газів, озоноруйнуючих та хімічних речовин. Розроблено методику визначення кожного показника, одиницю його виміру та досліджено відповідність метаданих щодо кожного показника екологічної сфери показника індикатору в рамках конкретної цілі сталого розвитку.

8. Запропоновано послідовність імплементації інформаційно-комунікаційних технологій в процес управління підприємствами харчової індустрії в якій передбачено: визначення контурів єдиного інформаційного простору підприємства харчової індустрії та вибір методології формування звітності сталого розвитку на основі аналізу вимог користувачів обліково-звітної інформації; коригування облікової політики підприємства відповідно до імперативів обліку природного капіталу; та розробка методики відображення руху елементів природного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку. Для підвищення ефективності збору, обробки,

систематизації та узагальнення інформації про природний капітал підприємств харчової індустрії рекомендовано процес автоматизації обліку будувати за моделлю, яка: включає інтерфейси для імпорту та експорту даних; забезпечує автоматизацію всіх етапів облікового процесу; підтримує ведення довідників елементів природного капіталу, рахунків бухгалтерського обліку, констант, форм облікових реєстрів та звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

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., Яхєєва 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 (ГАНР). 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 промисленному 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/ксов-сніданок-звітність-з-ксов-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.internauka.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 харчової індустрії. 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. Матвеева 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 інтегрований 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

200. United Nations Finance Initiative, Groundbreaking New Tool Enables Financial Institutions To See Their Exposure To Natural Capital Risk, 26 November, 2018. URL:

<https://www.unepfi.org/news/themes/ecosystems/groundbreaking-new-tool-enables-financialinstitutions-to-see-their-exposure-to-natural-capital-risk>

201. What is natural capital? URL: <http://naturalcapitalforum.com/about/>

Додатки

Додаток А

Національні та міжнародні індикатори сталого розвитку, які стосуються збереження та відновлення природного капіталу

Завдання	Назва індикатора SDG	Ступінь врахування індикатора в Національній доповіді «Цілі Сталого Розвитку: Україна»
1	2	3
Ціль 2. Подолання голоду, досягнення продовольчої безпеки, поліпшення харчування і сприяння сталому розвитку сільського господарства (глобальне визначення)		
2.4. До 2030 року забезпечити створення стійких систем виробництва продуктів харчування й упровадити методи ведення сільського господарства, які дозволяють підвищити життєстійкість і продуктивність та збільшити обсяги виробництва, сприяють збереженню екосистем, зміцнюють здатність адаптуватися до зміни клімату, екстремальних погодних явищ, засух, повеней та інших лих і поступово покращують якість земель та ґрунтів	2.4.1. Частка сільськогосподарських площ в умовах продуктивного та сталого сільського господарства	2.3.3. Частка сільськогосподарських угідь під органічним виробництвом у загальній площі сільськогосподарських угідь України, %
Ціль 6. Забезпечення наявності та сталого управління водними ресурсами та санітарією		
6.3. До 2030 року підвищити якість води за допомогою зменшення забруднення, ліквідації скидання відходів і зведення до мінімуму викидів небезпечних хімічних речовин та матеріалів, скорочення вдвічі частки неочищених стічних вод і значного збільшення масштабів рециркуляції та безпечного повторного використання стічних вод у всьому світі	6.3.1 Частка стічних вод безпечно очищена 6.3.2. Співвідношення водойм із хорошою якістю води навколишнього середовища	6.3.1 Обсяги скидів забруднених (забруднених без очистки та недостатньо очищених) стічних вод у водні об'єкти, млн куб. м 6.3.2 Частка скидів забруднених (забруднених без очистки та недостатньо очищених) стічних вод у водні об'єкти у загальному обсязі скидів, %
Ціль 7. Забезпечення доступу до недорогих, надійних, стійких і сучасних джерел енергії для всіх		
7.2. До 2030 року значно збільшити частку енергії з відновлюваних джерел у світовому енергетичному балансі	7.2.1 Частка відновлюваної енергії у загальному кінцевому споживанні енергії	7.3.1 Частка енергії, виробленої з відновлюваних джерел, у загальному кінцевому споживанні енергії, %

1	2	3
7.a. До 2030 року активізувати міжнародне співробітництво з метою полегшення доступу до досліджень і технологій у галузі екологічно чистої енергетики, включаючи відновлювану енергетику, підвищення енергоефективності та передові й чистіші технології використання викопного палива, заохочувати інвестиції в енергетичну інфраструктуру і технології екологічно чистої енергетики	7.a.1 Міжнародні фінансові потоки до країн, що розвиваються, на підтримку досліджень і розробок чистої енергії та виробництва відновлюваної енергії, в тому числі в гібридних системах	-
Ціль 8. Сприяння поступальному, всеохоплюючому та сталому економічному зростанню, повній і продуктивній зайнятості та гідній праці для всіх (глобальне визначення)		
8.4. Упродовж усього терміну до кінця 2030 року поступово підвищувати глобальну ефективність використання ресурсів у системах споживання і виробництва та прагнути, щоб економічне зростання не супроводжувалося погіршенням стану навколишнього середовища, як це передбачається Десятирічною стратегією дій з переходу до використання раціональних моделей споживання і виробництва, причому першими цим повинні зайнятися розвинені країни	8.4.1. Матеріалоемність, матеріалоемність на душу населення та матеріалоемність на ВВП 8.4.2. Внутрішнє матеріальне споживання, внутрішнє споживання матеріалу на душу населення та внутрішня матеріалоемність на ВВП	8.2.3 Матеріалоемність ВВП (відношення обсягу проміжних витрат із таблиць «витрати-випуск» видів діяльності, які виробляють матеріальну продукцію, до загального обсягу ВВП)
Ціль 9. Матеріалоемність ВВП (відношення обсягу проміжних витрат із таблиць «витрати-випуск» видів діяльності, які виробляють матеріальну продукцію, до загального обсягу ВВП)		
9.4. До 2030 року модернізувати інфраструктуру і переобладнати промислові підприємства, зробивши їх стійкими за рахунок підвищення ефективності використання ресурсів, ширшого застосування чистих та екологічно безпечних технологій і промислових процесів за участю всіх країн відповідно до їх індивідуальних можливостей	9.4.1. Викиди CO ₂ на одиницю доданої вартості	-

1	2	3
Ціль 11. Забезпечення відкритості, безпеки, життєстійкості й екологічної стійкості міст і населених пунктів		
11.3. До 2030 року розширити масштаби відкритої для всіх і екологічно стійкої урбанізації та можливості для комплексного і сталого планування населених пунктів та управління ними на основі широкої участі в усіх країнах	11.3.1. Співвідношення темпів споживання землі та темпів приросту населення 11.3.2. Частка міст із структурою безпосередньої участі громадянського суспільства в містобудуванні та управлінні, які працюють регулярно та демократично	-
11.4. Активізувати зусилля із захисту та збереження всесвітньої культурної і природної спадщини	11.4.1. Загальні видатки (державні та приватні) на душу населення, витрачені на збереження, охорону та охорону всієї культурної та природної спадщини, за видами спадщини (призначення культурного, природного, змішаного та Всесвітньої спадщини), рівнем управління (національним, регіональним та місцевим) / муніципальні), тип витрат (операційні витрати / інвестиції) та тип приватного фінансування (пожертви в натуральній формі, приватний некомерційний сектор та спонсорство)	11.3.1. Кількість об'єктів культурної та природної спадщини, які включені до Списку всесвітньої спадщини ЮНЕСКО, одиниць 11.3.3. Площа природно-заповідного фонду загальнодержавного значення, % території країни
11.6. До 2030 року зменшити негативний екологічний вплив міст у перерахунку на одну особу населення, в тому числі шляхом приділення особливої уваги якості повітря і видаленню міських та інших відходів	11.6.1. Частка твердих міських відходів, що регулярно збираються та мають належний остаточний викид із загального обсягу твердих міських відходів, утворених містами 11.6.2. Середні річні рівні дрібних твердих часток (наприклад, PM _{2.5} та PM ₁₀) у містах (зважене населення)	11.5.1. Обсяг викидів у атмосферне повітря забруднюючих речовин, % до рівня 2015 року 11.5.2. Сумарний обсяг викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин від стаціонарних джерел, умовно приведений до оксиду вуглецю з урахуванням відносної агресивності основних забруднювачів, % до рівня 2015 року

1	2	3
		<p>11.5.3. Сумарний обсяг викидів у атмосферне повітря забруднюючих речовин від пересувних джерел, умовно приведений до оксиду вуглецю з урахуванням відносної агресивності основних забруднювачів, % до рівня 2015 року</p> <p>11.5.4. Кількість міст, в яких середньодобові концентрації основних забруднюючих речовин в атмосферному повітрі перевищують середньодобові гранично допустимі концентрації, одиниць</p>
<p>11.a. Підтримувати позитивні економічні, соціальні й екологічні зв'язки між міськими, приміськими і сільськими районами на основі підвищення якості планування національного та регіонального розвитку</p>	<p>11.a.1. Частка населення, яке проживає у містах, які реалізують плани міського та регіонального розвитку, що інтегрують прогнози населення та потреби в ресурсах, за розмірами міста</p>	-
Ціль 12. Забезпечення переходу до раціональних моделей споживання і виробництва (глобальне визначення)		
<p>12.2. До 2030 року домогтися раціонального освоєння й ефективного використання природних ресурсів</p>	<p>12.2.1. Ресурсоемність, ресурсоемність на душу населення та ресурсоемність ВВП</p> <p>12.2.2. Внутрішнє матеріальне споживання, внутрішня ресурсоемність на душу населення та внутрішня ресурсоемність на ВВП</p>	<p>12.1.1. Ресурсоемність ВВП (питома вага вартості природних ресурсів в одиниці ВВП), % до рівня 2015 року</p>

Продовження додатку А

1	2	3
<p>12.4. До 2020 року домогтися екологічно раціонального використання хімічних речовин і всіх відходів упродовж усього їх життєвого циклу відповідно до узгоджених міжнародних принципів, істотно скоротити потрапляння цих речовин у повітря, воду і ґрунт, щоб звести до мінімуму їх негативний вплив на здоров'я людей та навколишнє середовище</p>	<p>12.4.1. Кількість сторін міжнародних багатосторонніх екологічних угод щодо небезпечних відходів та інших хімічних речовин, які відповідають своїм зобов'язанням та зобов'язанням щодо передачі інформації відповідно до кожної відповідної угоди 12.4.2. Небезпечні відходи, що утворюються на душу населення та частка оброблених небезпечних відходів, за видами обробки</p>	<p>12.3.1. Кількість підприємств, що використовують небезпечні хімічні речовини, в яких запроваджено системи управління хімічними речовинами згідно з міжнародними стандартами, одиниць 12.3.2. Частка підприємств, в яких запроваджено системи управління хімічними речовинами згідно з міжнародними стандартами, у загальній сукупності підприємств, що використовують небезпечні хімічні речовини, %</p>
<p>12.5. До 2030 року суттєво зменшити обсяг відходів шляхом вживання заходів щодо запобігання їх утворенню, їх скорочення, переробки та повторного використання</p>	<p>12.5.1. Національний рівень переробки, тонни перероблених відходів</p>	<p>12.4.1. Обсяг утворених відходів усіх видів економічної діяльності на одиницю ВВП, кг на 1000 дол. США за ПКС 2011 року 12.4.2. Частка спалених та утилізованих відходів у загальному обсязі утворених відходів, %</p>
<p>12.6. Рекомендувати компаніям, особливо великим і транснаціональним, застосовувати стійкі методи виробництва та відображати інформацію про раціональне використання ресурсів у своїх звітах</p>	<p>12.6.1. Кількість компаній, що публікують звіти про сталий розвиток</p>	<p>-</p>
<p>12.8. До 2030 року забезпечити, щоб люди в усьому світі мали відповідну інформацію та відомості про сталий розвиток і спосіб життя в гармонії з природою</p>	<p>12.8.1. Ступінь, в якій (i) глобальна освіта громадянства та (ii) освіта для сталого розвитку (включаючи освіту щодо зміни клімату) закладені в (a) національну освіту; (b) навчальні програми; (c) навчання вчителів; та (d) оцінювання студентів</p>	<p>-</p>

1	2	3
Ціль 13. Вжиття невідкладних заходів щодо боротьби зі зміною клімату та його наслідками		
13.1. Підвищити опірність і здатність адаптуватися до небезпечних кліматичних явищ і стихійних лих у всіх країнах	13.1.3. Частка органів місцевого самоврядування, які приймають та впроваджують місцеві стратегії зменшення ризику стихійних лих відповідно до національних стратегій зменшення ризику стихійних лих 13.1.1. Кількість загиблих, зниклих без вісті та осіб, постраждалих від катастрофи на 100 000 осіб 13.1.2. Кількість країн, що мають національні та місцеві стратегії зменшення ризику стихійних лих	13.1.1 Обсяг викидів парникових газів, % до рівня 1990 року
13.3. Поліпшити просвітництво, поширення інформації і можливості людей та установ щодо пом'якшення гостроти та послаблення наслідків зміни клімату, адаптації до них і раннього попередження	13.3.1. Кількість країн, які інтегрували пом'якшення, адаптацію, зменшення впливу та раннє попередження в основні, вторинні та третинні навчальні програми 13.3.2. Кількість країн, які повідомили про посилення інституційного, системного та індивідуального нарощування потенціалу для здійснення заходів з адаптації, пом'якшення наслідків та передачі технологій та розвитку.	-
Ціль 14. Збереження та стале використання океанів, морів і морських ресурсів в інтересах сталого розвитку		
14.1. До 2025 року забезпечити запобігання та суттєве скорочення будь-якого забруднення морського середовища, у т. ч. внаслідок діяльності на суші, включаючи забруднення морським сміттям і поживними речовинами	14.1.1. Індекс еутрофікації берегів та щільності плаваючого пластичного сміття	14.1.1. Частка скидів забруднених стічних вод у загальному обсязі скидів до морського середовища, %

Продовження додатку А

1	2	3
<p>14.2. До 2020 року забезпечити раціональне використання і захист морських та прибережних екосистем з метою запобігти значному негативному впливу, у т. ч. шляхом підвищення стійкості цих екосистем, і вжити заходів щодо їх відновлення для забезпечення гарного екологічного стану та продуктивності океанів</p>	<p>14.2.1. Частка національних ексклюзивних економічних зон, що управляються з використанням екосистемних підходів</p>	<p>14.2.1. Частка адміністративно-територіальних одиниць (районів), де запроваджено Інтегроване управління прибережними територіями, % 14.2.2. Площа територій та об'єктів природно-заповідного фонду приморських областей, % від території приморських областей</p>
<p>14.4. До 2020 року забезпечити ефективне регулювання видобутку і покласти край перелову, незаконному, незареєстрованому та нерегульованому рибному промислу і згубній рибпромисловій практиці, а також виконати науково обґрунтовані плани господарської діяльності, для того щоб відновити рибні запаси в найкоротші можливі терміни, довівши їх до принаймні таких рівнів, які здатні забезпечувати максимальний екологічно раціональний улов з урахуванням біологічних характеристик цих запасів</p>	<p>14.4.1. Частка рибних запасів у межах біологічно стійких рівнів</p>	<p>14.3.1. Обсяги легального добування морських біоресурсів у виключній морській зоні України, тис. тонн</p>
<p>14.5. До 2020 року охопити природоохоронними заходами принаймні 10 відсотків прибережних і морських районів відповідно до національного законодавства і міжнародного права та на основі найкращої наявної наукової інформації</p>	<p>14.5.1. Охоплення охоронюваних територій стосовно морських зон</p>	<p>-</p>
<p>Ціль 15. Захист та відновлення екосистем суші та сприяння їх сталому використанню, раціональне лісокористування, боротьба з опустелюванням, припинення і повернення назад (розвертання) процесу деградації земель та зупинка процесу втрати біорізноманіття</p>		
<p>15.1. До 2020 року забезпечити збереження, відновлення та раціональне використання наземних і внутрішніх прісноводних екосистем та їхніх послуг, у т. ч. лісів, водно-болотних угідь, гір і посушливих земель, відповідно до зобов'язань, що випливають з міжнародних угод</p>	<p>15.1.1. Площа лісу як частка загальної площі земель</p>	<p>15.1.1. Площа територій та об'єктів природно-заповідного фонду, тис. га</p>

Продовження додатку А

1	2	3
	15.1.2. Частка важливих ділянок для наземного та прісноводного біорізноманіття, які охоплюються заповідними територіями, за типом екосистем	15.1.2. Частка площі територій та об'єктів природно-заповідного фонду у загальній території країни, % 15.1.3. Частка площі територій національної екологічної мережі у загальній території країни, %
15.2. До 2020 року сприяти впровадженню методів раціонального використання всіх типів лісів, зупинити знеліснення, відновити деградовані ліси, значно розширити масштаби лісонасадження і лісовідновлення в усьому світі	15.2.1. Прогрес у напрямку сталого управління лісами	15.2.1. Лісистість території країни, % 15.2.2. Запаси деревини в лісах, млн куб. м
15.3. До 2030 року вести боротьбу з опустелюванням, відновити деградовані землі та ґрунти, включаючи землі, що потерпають від опустелювання, засух і повеней, та прагнути того, щоб у всьому світі не погіршувався стан земель	15.3.1. Частка земель, деградованих по загальній площі земель	15.3.1. Кількість визначених та реалізованих завдань щодо досягнення нейтрального рівня деградації земель, одиниць 15.3.2. Площа орних земель (ріллі), тис. га 15.3.3. Частка площі орних земель (ріллі) у загальній території країни, % 15.3.4. Площа земель органічного виробництва, тис. га 15.3.5. Площа сільськогосподарських угідь екстенсивного використання (сіножатей, пасовищ), тис. га 15.3.6. Частка площі сільськогосподарських угідь екстенсивного використання (сіножатей, пасовищ), у загальній території країни, %
15.4. До 2030 року забезпечити збереження гірських екосистем, у т. ч. їх біорізноманіття, щоб підвищити їх здатність давати блага, необхідні для сталого розвитку	15.4.1. Охоплення охоронюваними територіями важливих ділянок гірського біорізноманіття 15.4.2. Індекс гірського зеленого покриву	15.4.1. Площа територій природно-заповідного фонду в гірських регіонах, тис. га 15.4.2. Частка територій природно-заповідного фонду в гірських регіонах у загальній території країни, %

Продовження додатку А

1	2	3
15.5. Негайно вжити значущі заходи щодо стримування деградації природних середовищ існування, зупинити втрату біологічного різноманіття і до 2020 року забезпечити збереження та запобігання зникненню видів, що перебувають під загрозою вимирання	15.5.1. Індекс червоного списку	-
15.6. Сприяти справедливому розподілу благ від використання генетичних ресурсів і допомагати забезпечувати належний доступ до таких ресурсів на умовах, погоджених на міжнародному рівні	15.6.1. Кількість країн, які прийняли законодавчі, адміністративні та політичні рамки для забезпечення справедливого та справедливого розподілу екологічних переваг	-
15.7. Негайно вжити заходів з метою покласти край браконьєрству і контрабандній торгівлі охоронюваними видами флори й фауни, та вирішити проблеми, що стосуються як попиту на незаконні продукти живої природи, так і їх пропозиції	15.7.1. Питома вага дикої природи, що продається, яку браконьєр знищив чи незаконно продав	-
15.8. До 2020 року вжити заходів щодо запобігання проникненню чужорідних інвазивних видів у частині значного зменшення їх впливу на наземні та водні екосистеми, а також щодо запобігання обмеженню чисельності або знищенню пріоритетних видів	15.8.1. Частка країн, які приймають відповідне національне законодавство та надають належні ресурси для запобігання та контролю інвазивних чужорідних видів	-
15.9. До 2020 року забезпечити облік цінності екосистем і біологічного різноманіття в ході загальнонаціонального й місцевого планування та процесів розвитку, а також при розробці стратегій і планів скорочення масштабів бідності	15.9.1. Прогрес до досягнення національних цілей, встановлених відповідно до цілі 2 біологічного різноманіття Аісі Стратегічного плану біорізноманіття на 2011-2020 роки	-
15.a. Мобілізувати і значно збільшити фінансові ресурси з усіх джерел з метою збереження та раціонального використання біологічного різноманіття та екосистем	15.a.1. Офіційна допомога розвитку та державні витрати на збереження та сталі використання біорізноманіття та екосистем	-
15.b. Мобілізувати значні ресурси з усіх джерел і на всіх рівнях для фінансування раціонального лісокористування та дати країнам, що розвиваються, адекватні стимули для застосування таких методів управління, у т. ч. з метою збереження та відновлення лісів	15.b.1. Офіційна допомога розвитку та державні витрати на збереження та сталі використання біорізноманіття та екосистем	-
15.c. Активізувати глобальні зусилля у боротьбі з браконьєрством і контрабандною торгівлею охоронюваними видами, у т. ч. шляхом розширення наявних у місцевого населення можливостей отримувати кошти для існування екологічно безпечним чином	15.c.1. Питома вага дикої природи, що продається, яку браконьєр знищив чи незаконно продав	-

Додаток Б

Порядок заповнення реквізитів заголовної частини типової форми № 1-ВТ

Реквізити документа	Що зазначається
1	2
Найменування підприємства	Тут юридичні особи прописують найменування підприємства відповідно до свідоцтва про державну реєстрацію такої юридичної особи, а фізичні особи — підприємці наводять реквізити , зазначені в їх свідоцтві про державну реєстрацію
Ідентифікаційний код	До цього поля юридична особа заносить ідентифікаційний код за ЄДРПОУ, фізична ж особа — підприємець вписує ідентифікаційний номер фізичної особи — платника податків
Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари за...	Після прийменника «за» в назві типової форми № 1-ВТ проставляється період, за який здійснюється облік утворюваних відходів та використаної упаковки або їх більшої частини, установлений наказом (розпорядженням) по підприємству (структурному підрозділу), із зазначенням: — проміжку часу (наприклад, «200_р.», або «I півріччя 200_р.», або «II квартал 200_р.», або конкретний тиждень чи доба, або з 10 до 12 годин на певну дату); — іншого показника технологічного циклу виробництва (наприклад, «за третю зміну» на певну дату, або «за другу плавку» на певну дату). Зверніть увагу: якщо більшість відходів та видів упаковки враховується за різні періоди часу , після прийменника «за» проставляється прокреслення
Найменування підрозділу підприємства	Найменування структурного підрозділу підприємства (цеху, відділення, дільниці чи іншої структурної одиниці) заповнюється відповідно до встановленої структури управління підприємством (наприклад, «сталеливарна дільниця ливарно-ковальського виробництва»)
Код виду економічної діяльності	У цьому полі наводиться код основного або додаткового виду економічної діяльності (КВЕД), що провадиться структурним підрозділом підприємства, де здійснюється первинний облік відходів та упаковки, згідно з <i>Національним класифікатором ДК 009:2005 Класифікація видів економічної діяльності, затвердженим наказом Держспоживстандарту України від 26.12.2005 № 375</i> . Наприклад, «27.10.0» (назва зазначеного коду згідно з <i>Класифікатором ДК 009:2005</i> — «Виробництво чавуну, сталі і феросплавів»). Майте на увазі: згідно з вимогами <i>п. 2.2. Інструкції № 342 КВЕД</i> , що вписується до цього поля, повинен збігатися з одним із кодів (основним або додатковим) довідки з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) , так званої довідки облстату. На наш погляд, виконання цієї умови не завжди можливе. Адже форма довідки з ЄДРПОУ, <i>затверджена наказом Держкомстату України від 12.06.2007 р. № 164</i> , передбачає занесення до неї

Продовження додатку Б

1	2
	<p>лише шести видів діяльності за КВЕД. Реально ж відходи можуть утворюватися, зокрема, на підприємствах, що випускають неоднорідну та технічно складну продукцію, не тільки від перелічених в їх довідці органу статистики видів діяльності.</p> <p>Як приклад відходоутворюючих видів діяльності машинобудівних підприємств, не занесених, як правило, до довідки з ЄДРПОУ, можна навести: — адміністративно-господарську діяльність, при здійсненні якої формуються тверді побутові відходи; відходи паперу і картону; списані меблі; люмінесцентні лампи тощо; — діяльність з прання спецодягу, при проведенні якої утворюються відходи миючих засобів; — діяльність з пожежної охорони, коли можливе утворення таких відходів, як непридатні до вживання вогнегасники та пожежні рукави тощо</p>
Виробничий, технологічний процес, установка (устаткування)	<p>Для заповнення цього поля спочатку слід перевірити наявність найменування і коду виробничого, технологічного процесу, установки (устаткування), де утворюються відходи та використовується упаковка, у переліку, наведеному в <i>додатку 2 до Інструкції № 342</i>. Якщо такі є в цьому <i>додатку</i>, тоді слід їх занести. За відсутності найменування і коду виробничого, технологічного процесу, установки (устаткування) в <i>додатку 2 до Інструкції № 342</i> таке найменування визначається за чинними нормативними документами (ДСТУ, ГОСТ, ОСТ). Якщо ж нормативні документи відсутні, то в заголовку типової форми № 1-ВТ зазначається найменування технологічного процесу та його окремої операції безпосередньо з документації підприємства. Наприклад, технологічний процес «<i>механічна обробка шківів гальмівного</i>», операція «<i>підрізування торців обода і маточини</i>» або ж технологічний процес: «<i>упаковка посуду чавунного емальованого</i>», операція: «<i>виготовлення картонних ящиків</i>»</p>
Технологічна одиниця, на якій здійснюється облік (окрема операція, одиниця устаткування)	<p>Як зазначалося раніше, <i>п. 1.4 Інструкції № 342</i> передбачає ведення первинного обліку відходів із застосуванням типових форм № 1-ВТ щодо кожного технологічного процесу, окремої операції, одиниці устаткування, де утворюються відходи і використовується упаковка. Отже, у цьому полі наводяться саме ці реквізити</p>

Додаток В

Порядок заповнення граф типової форми № 1-ВТ

Номер графи	Найменування графи	Опис
1	2	3
1	Номенклатурна назва відходу за ДСТУ 3910-99 або упаковки за документацією підприємства	<p>У графі послідовно зазначаються найменування:</p> <p>1) відходів, що утворюються у процесі виробництва (надання послуг); 2) упаковки, що використовується для пакування продукції або виробничих потреб (якщо упаковку вже не можна використати за призначенням, її відображають як відходи упаковки). При цьому окремо зазначається упаковка: — виготовлена самим підприємством; — імпортована; — отримана від вітчизняного виробника. Найменування відходів у цій графі зазначаються відповідно до чинних нормативних документів, а упаковки — як визначено <i>додатками 3 і 4 до Інструкції № 342</i> або ж <i>Номенклатурою продукції промисловості</i>. Для найменування відходів вибирається відповідний термін <i>із додатка 5 до Інструкції № 342 (додатка А до ДСТУ 3910-99)</i> (наприклад, <i>макулатура, стружка, шлак</i> тощо), а за відсутності в зазначеному додатку використовуються вузькоспеціалізовані терміни, визначені галузевими нормативними документами на кшталт <i>настил, згар</i> тощо. Для складних відходів використовуються спеціальні терміни, зазначені в <i>додатку 6 до Інструкції № 342 (додаток Б до ДСТУ 3910-99)</i> (наприклад, <i>суміш сталеві та пластикові стружки</i>). Щодо упаковки, то для неї термін вибирається з <i>додатків 3 і 4 до Інструкції № 342</i>, а для упаковки з композиційних матеріалів — з розділу Е додатку 3 до неї.</p> <p>У разі відсутності найменування відходу або упаковки в <i>додатках до Інструкції № 342</i> слід уживати уніфіковане найменування речовини (матеріалу, виробу) із найменувань початкових компонентів чи кінцевих продуктів процесу, в якому утворюються відходи та використовується упаковка.</p> <p>А якщо вже неможливо визначити найменування відходу чи упаковки жодним із згаданих способів, тоді разом із додатковим терміном, наданим <i>удодатку</i></p>

1	2	3
		7 до <i>Інструкції № 342</i> застосовується уніфіковане найменування виробничого процесу (операції) чи устаткування або технологічної одиниці, наведене в заголовній частині типової форми № 1-ВТ. Водночас як тимчасовий виняток для заповнення графі 1 типової форми № 1-ВТ п. 2.3 <i>Інструкції № 342</i> допускає використання слів «відходи або відхід» чи «тара або упаковка» із застереженням, що в подальшому це найменування має бути уточнено
2	Фізичний стан відходу або вид упаковки	У графі відображаються відомості про фізичний стан відходів або про вид упаковки. Фізичний стан відходів визначається словами: — твердий (конденсований); — шламopodobний (пастopodobний); — рідиноподібний (рідинний, рідина); — газopodobний (газ). Отже, фактично фізичний стан відходів наводиться у графі 2 типової форми № 1-ВТ, як зазначено в <i>додатку В</i> до <i>Довідково-методичних вказівок щодо застосування ДК 005-96 «Класифікатор відходів»</i> . А от вид упаковки визначається за найменуваннями, обумовленими в розділах А — Е <i>дodatка 3</i> до <i>Інструкції № 342</i> , а саме: <i>пластик, папір і волокнисті матеріали, метал, скло</i> тощо
3	Код відходу за ДК 005-96 або упаковки за ДК 016-97	До графі заноситься код відходів відповідно до <i>Класифікатора відходів</i> , а для упаковки — код за ДК 016-97. У ситуації, коли у графі 1 для упаковки використовується термін із <i>дodatка 3</i> до <i>Інструкції № 342</i> , тут слід прописати відповідний код з того ж <i>дodatка</i>
4	Найменування виду відходів за ДК 005-96 або упаковки за ДК 016-97	Найменування відходів наводиться у графі згідно з <i>Класифікатором відходів</i> , а найменування упаковки береться з <i>дodatків 3 і 4</i> до <i>Інструкції № 342</i> або з іншого нормативного документа на конкретний вид тари (пакувальних матеріалів)

1	2	3
5	Норматив утворення відходу чи використання упаковки	<p>У графі наводиться норматив утворення відходу (включаючи відходи упаковки) або норматив використання упаковки на підставі відповідного галузевого або діючого на підприємстві нормативного документа. При цьому норматив утворення відходу або використання упаковки за одиницю часу відображається у відповідних одиницях продуктивності у вигляді дроби, у чисельнику якого зазначається фізична одиниця вимірювання кількості відходів або упаковки, а в знаменнику – одиниця часу (наприклад, «т/рік», «шт./квартал», «м³/місяць», «одиниць/добу», «контейнерів/зміну» тощо). При нормуванні утворення відходів або використання упаковки на основі конкретного показника виробництва норматив також наводиться у вигляді дроби, у знаменнику якого відображається одиниця вимірювання показника виробництва (<i>сировина, продукція, енергоносій, параметр процесу</i>), наприклад, для виробництва лопат совкових з держактом: <i>тонн стружки деревинної/1000 штук вироблених лопат</i>. Для упаковки багаторазового використання зазначається кількість циклів її використання до переходу її до стану «відхід» у результаті зносу. Це може бути кратність використання упаковки або відсоток її зносу за один цикл тощо. Зверніть увагу: якщо норматив утворення відходу або використання упаковки не встановлено, у графі 5 проставляється прокреслення</p>
6	Одиниця вимірювання кількості відходу або упаковки	<p>У графі зазначається фізична одиниця вимірювання кількості (обсягу) відходу, що утворюється, або упаковки відповідно до <i>Класифікатора системи позначень одиниць вимірювання і обліку ДК 011-96, затвердженого та введеного в дію наказом Держстандарту України від 09.01.97 р. № 8</i> (наприклад, т, кг, шт., м², м³, л тощо). Разом з тим, як зазначено в п. 2.7 <i>Інструкції № 342</i>, перевагу слід надавати вимірюванню кількості відходів та упаковки в одиницях маси (тоннах). Майте на увазі: якщо графу 5 заповнено, то у графі 6 зазначається та сама одиниця вимірювання</p>

1	2	3
7	Коефіцієнт перерахування кількості відходу або упаковки в одиниці маси	У графі зазначається коефіцієнт перерахунку показника, наведеного у графі 6, у тонни . Якщо ж у графі 6 зазначено тонни , то у графі 7 зазначається коефіцієнт 1 . Зверніть увагу: для окремих відходів та видів упаковки , що підлягають обов'язковому обліку навіть у невеликих кількостях (зокрема, це стосується небезпечних і таких, що містять особливо цінні компоненти), можуть установлюватися інші відповідні одиниці маси (кг) або ж може спеціально визначатися кількість знаків після коми у значенні кількості відходу або упаковки в тоннах . Також зверніть увагу: у ситуації, коли кількість відходів, що утворюються, або задіяної упаковки неможливо перерахувати в одиниці маси, у графі 7 проставляється прокреслення
8-а	Кількість утвореного відходу чи використаної упаковки в одиницях графі 6	У графі зазначається кількість відходів, що утворилися, або використаної упаковки за період часу (виробничий цикл) , указаний в заголовній частині типової форми № 1-ВТ (наприклад, «200_р.», «I півріччя 200_р.», «II квартал 200_р.», «за третю зміну» на певну дату, або «за другу плавку» на певну дату тощо). Якщо наведена в цій графі кількість відходів або упаковки обліковується за інший, ніж зазначений у заголовній частині типової форми № 1-ВТ, проміжок часу або виробничий цикл , тоді в дужках (після запису кількості відходу або упаковки) зазначається реальний проміжок часу , за який утворилася ця кількість відходів або було використано таку кількість упаковки. Зверніть увагу: кількість відходів та упаковки заноситься сюди в одиницях вимірювання, що вказані у графі 6

1	2	3
8-б	Кількість утвореного відходу чи використаної упаковки в тоннах	Показник графі визначається як добуток кількості, наведеної в графі 8-а, і коефіцієнта, відображеного у графі 7. У вигляді формули це можна записати так: гр. 8-б = гр. 8-а x гр. 7. Отримана у результаті кількість відходів або упаковки записується в тоннах . За відсутності у графі 7 коефіцієнта перерахунку у графі 8-б проставляється прокреслення
9-а	Кількість утвореного відходу чи використаної упаковки, яка утилізується підприємством, в одиницях графі 6	У графі наводиться кількість утвореного відходу або використаної упаковки, що збирається та утилізується самим підприємством чи іншим переробником згідно з укладеною з виробником угодою. У ситуації, коли використана упаковка збирається і переробляється самим підприємством-виробником або ж передається підприємствам-переробникам, дані граф 8-а і 9-а повинні збігатися . Зверніть увагу: якщо утворений на підприємстві відхід не утилізується , а також якщо використана упаковка після споживання упакованої продукції не збирається самим підприємством і воно не уклало відповідних угод з переробниками відходів упаковки, то у графі 9-а проставляється прокреслення
9-б	Кількість утвореного відходу чи використаної упаковки, яка утилізується підприємством, в тоннах	У графі відображається кількість відходів або упаковки в тоннах , отримана перемноженням показника графі 9-а на коефіцієнт, зазначений у графі 7. Майте на увазі: якщо у графі 7 коефіцієнт перерахування відсутній , то у графі 9-б проставляється прокреслення . Прокреслення в цій графі проставляється також і в тому випадку, коли утворений на підприємстві відхід не утилізується і використана підприємством упаковка після споживання упакованої продукції не збирається таким підприємством і воно не уклало відповідних угод з переробниками відходів упаковки. А от якщо підприємство самостійно здійснює збирання та перероблення використаної упаковки або ж передає її підприємству-переробнику, дані граф 8-б і 9-б повинні бути тотожні

1	2	3
10-а	Кількість утвореного відходу, яка видаляється підприємством, або неутилізованої упаковки, в одиницях графі 6	У графі наводяться обсяги відходів , які: — видаляються (знищуються, захоронюються) або тимчасово розміщуються (накопичуються) на території підприємства без подальшої утилізації; — передаються для утилізації іншим юридичним особам (як вторинна сировина); — видаляються з території підприємства-виробника на полігони, звалища та інші об'єкти видалення чи розміщення відходів. Тут же зазначається кількість упаковки, яку не збирає і не утилізує саме підприємство чи інший переробник, з яким підприємство-виробник уклало відповідну угоду. У цій графі кількість відходів або упаковки зазначається в одиницях вимірювання графі 6 . Майте на увазі: за умови повної утилізації відходів на підприємстві у графі 10-а проставляється прокреслення . Ще зауважте, що сума даних граф 9-а і 10-а повинна дорівнювати кількості відходів (упаковки), наведеній у графі 8-а, або бути менше , якщо нормативними документами встановлено технологічні втрати відходів. До того ж повинні збігатися показники граф 8-а і 10-а щодо використаної упаковки за умови, що підприємство не збирає і не утилізує її самостійно
10-б	Кількість утвореного відходу, яка видаляється підприємством, або неутилізованої упаковки, в тоннах	У цій графі зазначається кількість відходів, що видаляється підприємством, або неутилізованої упаковки, в тоннах . Зверніть увагу: якщо відходи повністю утилізуються на підприємстві, то у графі 10-б проставляється прокреслення . Сума даних граф 9-б і 10-б повинна дорівнювати кількості відходів (упаковки), наведеній у графі 8-б . Якщо ж підприємство не збирає і не утилізує використану упаковку самостійно, то показники граф 8-б і 10-б повинні збігатися

1	2	3
11	Куди і для чого надходять відходи або упаковка, указані в графах 9-а і 9-б, а також 10-а і 10-б	По-перше, у графі 11 відображаються відомості про об'єкт (об'єкти), куди надходять відходи або використана упаковка для утилізації або видалення. Щодо упаковки , то тут наводяться дані про підрозділ підприємства, де відбувається утилізація зібраної підприємством упаковки, або відомості про підприємства, з якими укладено договори на збір та утилізацію використаної упаковки. За відсутності таких даних у цій графі зазначаються відомості про оптових споживачів чи торговельних агентів, яким продукція надходить в упаковці. По-друге , до цієї графі заносяться відомості про подальше поводження з відходами та використаною упаковкою за місцем надходження, як-то: — утилізація; — перероблення; — знешкодження; — тимчасове зберігання; — транспортування; — захоронення; — спалювання; — компостування
12	Показники відходу або упаковки, що контролюються	У графі послідовно наводяться клас небезпеки, категорія небезпеки, найменування показників, що контролюються, щодо кожного відходу або упаковки тощо
13 - 14	Одиниця вимірювання або інше визначення показника відходу або упаковки, що контролюються Значення показника відходу або упаковки, що контролюється	У графах 13 і 14 також послідовно відображаються значення показників, найменування яких зазначаються у графі 12 . Розпочинається заповнення цих граф типової форми № 1-ВТ записом класу небезпеки , якщо його встановлено чинними нормативними документами або визначено для конкретного відходу чи виду упаковки. У разі відсутності відомостей щодо класу небезпеки відходів чи упаковки у графах 13 і 14 проставляється прокреслення . Якщо ж відходи або упаковка , що обліковуються, віднесено до категорії небезпечних матеріалів, речовин чи об'єктів чинними нормативними документами, технічною документацією підприємства або наказом про ведення первинного обліку, тоді проти: — зазначеного в графі 12 словосполучення «Категорія небезпеки» у графі 13 наводиться числове значення класу небезпечних властивостей речовин; — найменування класу небезпеки , прописаного у графі 12, проставляється одиниця вимірювання показника відходу або упаковки відповідно до нормативної документації або внутрішньої документації підприємства

1	2	3
		<p>Числове значення класу небезпечних властивостей речовин зазначається у графі 13 відповідно до додатка III «Перелік небезпечних властивостей» Базельської конвенції про контроль за транскордонним перевезенням небезпечних відходів та їх видаленням 1989 року, а саме: 1 — Н1 Вибухові речовини; 3 — Н3 Вогненебезпечні рідини; 4.1 — Н4.1 Вогненебезпечні тверді речовини; 4.2 — Н4.2 Речовини або відходи, здатні самозайматися; 4.3 — Н4.3 Речовини або відходи, що виділяють вогненебезпечні гази при взаємодії з водою; 5.1 — Н5.1 Окислювальні речовини; 5.2 — Н5.2 Органічні пероксиди; 6.1 — Н6.1 Токсичні (отруйні) речовини; 6.2 — Н6.2 Інфекційні речовини; 7 — Н15 Радіоактивні матеріали; 8 — Н8 Корозійні речовини; 9 — Н10, Н11, Н12, Н13 Інші небезпечні речовини та вироби. Кількісне значення показника відходу чи упаковки, що контролюється чи вимірюється в одиницях, визначених у графі 13, проставляється у графі 14.</p> <p>У разі, коли контрольований показник відходу або упаковки не визначається числовим значенням, його значення в графі 14 приводиться словами. Якщо ж для вимірювання такого показника не застосовують спеціальні одиниці (наприклад, шкалу або бал кольору), то в графі 14 проставляється прокреслення. Прокреслення у графах 13 і 14 проставляється ще й у ситуації відсутності вимог щодо категорії небезпеки відходів чи упаковки, що обліковуються. Зверніть увагу: відомості про інші показники відходу та упаковки з числа тих, що рекомендуються в додатку Ж до ДСТУ 2195-99 «Охорона природи. Поводження з відходами. Технічний паспорт відходу. Склад, вміст, викладення і правила внесення змін», уведеного в дію наказом Держстандарту України від 03.02.2000 р. № 97, зокрема відповідні показники небезпеки (зокрема: токсичність (види тестування), клас небезпеки, канцерогенність, мутагенність, біологічна стабільність, пожежонебезпечність (горючість, вибухонебезпечність, температура займання, температура самозаймання, температура горіння, димність), ядерна небезпека (коефіцієнт розмноження), радіаційна небезпека (період напіврозпаду, активність і концентрація радіонуклідів, інтенсивність і коефіцієнт якості проникного випромінювання, поверхнєве забруднення, група радіаційної небезпеки радіонуклідів), несумісність з певними об'єктами, здатність до замулювання водоймищ, допустимі концентрації у скидах та викидах тощо), одиниці вимірювання та значення згідно з вимогами чинних нормативних актів, слід вносити до граф 12 — 14 тільки у випадках, коли відповідними нормативними документами або технологічною документацією підприємства передбачено здійснення контролю або вимірювання параметрів відходу за місцем утворення</p>

Додаток Д

Досліджені підприємства харчової індустрії м. Харкова та Харківської області

№ з/п	Об'єкти дослідження	Вид діяльності	Кількість працюючих	Юридична адреса
1	2	3	4	5
1	ПрАТ «Куп'янський молочноконсервний комбінат»	Виробництво молока і молочних продуктів різноманітного асортименту. Переробка молока.	≥ 250	вул.Ломоносова 26 м.Куп'янськ Харківська обл. 63702
2	ТОВ «Еcomeal»	Виробництво натурального кольорового борошна на основі пшеничного борошна вищого гатунку в екологічно чистій упаковці	≤ 10	вул.Роберта Ейдемана 14 м.Харків 61000
3	ПП «Ювін»	Виробництво макаронних виробів за італійською технологією	10 < ≥ 50	вул.Кемерівська 13 м.Харків 61110
4	ПП «Лягідна Козочка»	Виробництво: свіже цільне молоко альпійських кіз, козиний сир (молодий, полутвердий, Лябушь), козина рікотта, козина сироватка, козина бринза, йогурт з козячого молока	10 < ≥ 50	вул.Веселовська 45, с.Липці Харківський р-н Харківська обл. 62414
5	ТОВ «ДойчХоф»	Виробництво пива за німецькою технологією з високоякісних інгредієнтів з дотриманням усіх термінів, рекомендованих старовинною класичною технологією броварів минулого сторіччя (світле і напівтемне пиво помірної міцності).	10 < ≥ 50	вул.Шевченка 317 м.Харків 61033
6	ТОВ «Органік-Еко-Продукт»	Виробництво: органічне борошно і рослинні олії	≤ 10	вул.Фрунзе 21 м.Харків 61000
7	ТОВ ЛТД «ВКФВОЛХОВ»	Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання	10 < ≥ 50	Динамівський пров. 4 м.Харків 61177
8	ТОВ «ВІСТ-2013»	Виробництво олії та тваринних жирів	≤ 10	Станційний пров. 1-А Харківський р-н, м.Мерефа Харківська обл. 62472

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5
9	ТОВ «ЕКО-ОВОЧІ»	Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів	≤ 10	вул.Дачна 18 Харківський р-н, м.Мерефа Харківська обл. 62472
10	ТОВ «ХАРМ`ЯСТЕЙД»	Виробництво м'яса	$10 < \geq 50$	вул.Північна 1, Харківський р-н, с.Черкаські Тишки Харківська обл. 62440
11	ТОВ «Сила Природи»	Органічне сільське господарство	$10 < \geq 50$	вул.Вишнева 95, с.Старовірівка Нововодолазький р-н Харківська обл. 63250
12	ТОВ «ВІКТОРІЯ»	Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання	≤ 10	вул.1-го Травня 4 Харківський р-н, смт Високий Харківська обл. 62459
13	ТОВ «ЛІДЕР- ПЛЮС»	Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання	≤ 10	вул.Єлізарова 4 к.51 м.Харків 61052
14	ТОВ «КОЛОС»	Виробництво макаронних виробів та подібних борошняних виробів	≤ 10	вул.Перемоги 43 корп.А Дворічанський р-н, с.Тавільжанка Харківська обл. 62731
15	ТОВ «АГРО-АНТІК»	Виробництво олії та тваринних жирів	$10 < \geq 50$	Метизний пров. 5 м.Харків 61020
16	ТОВ «ПРАЙМ ОЙЛ ГРУП»	Виробництво олії та тваринних жирів	$10 < \geq 50$	вул.1-го Травня 1-Б Кегичівський р-н, смт Кегичівка Харківська обл. 64003
17	ТОВ «КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА АСК»	Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання	≤ 10	вул.Ключківська 111-А м.Харків 61145
18	ТОВ «АГРОСТАР – V»	Інші види перероблення та консервування фруктів і овочів	≤ 10	вул.50 років Комсомолу 110 к.32 Зміївський р-н, м.Зміїв Харківська обл. 63404

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5
19	ТОВ «Люботинський хлібо завод»	Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання	10 < \geq 50	вул.Деповська 127 м.Люботин Харківська обл. 62433
20	ТОВ «Валківський масло-екстракційний завод»	Виробництво олії та тваринних жирів	10 < \geq 50	просп.Леніна 10 Валківський р-н, м.Валки Харківська обл. 63002
21	ТОВ «Капсулар»	Виробництво інших харчових продуктів, н.в.і.у. Інші види роздрібної торгівлі поза магазинами	10 < \geq 50	м. Дергачі, пров. Залізничний, 3/4. Харківська обл., 62300
22	ТОВ «КОНД-КЛАСС»	Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання	10 < \geq 50	вул.Академіка Павлова 305 к.38 м.Харків 61107
23	ТОВ «ВАЛКИ-ХЛІБ»	Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання	10 < \geq 50	вул.1-го Травня 66 Валківський р-н, м.Валки Харківська обл. 63002
24	ТОВ «АГРО ЗЕРНО ПРОМРЕСУРС»	Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів	10 < \geq 50	вул.Соїча 5-А прим.94 Чугуївський р-н, смт Малинівка Харківська обл. 63503
25	ТОВ «ФІРМА СОЛЬВІА»	Інші види перероблення та консервування фруктів і овочів	10 < \geq 50	вул.Польова 83 м.Харків 61001
26	ТОВ «Хлібо завод Салтівський»	Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання	> 250	вул.Гвардійців Широнінців 1 м.Харків 61153
27	ТОВ «ДАНА»	Виробництво прянощів і приправ	10 < \geq 50	Новомирський пров. 22 м.Харків 61053
28	ТОВ «МК М'ЯСНИЙ»	Виробництво м'яса	50 < \geq 250	вул.Комунальна 28 м.Харків 62480
29	ТОВ «Суперлакомка»	Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання	10 < \geq 50	вул.Каштанова 29 м.Харків 61035

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5
30	ТОВ «Хлібозавод Ново-Баварський»	Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання	50 < \leq 250	вул.Цементна 2 м.Харків 62416
31	ТОВ «Слобожанський м'ясопереробний комбінат»	Виробництво м'яса	50 < \leq 250	вул.Леніна 1 Чугуївський р-н, смт Чкаловське Харківська обл. 63544
32	ТОВ «Чарівна мозаїка»	Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання	50 < \leq 250	Автострадна набережна 21-А м.Харків 61038
33	ТОВ «АГРОКОМ НОВА ВОДОЛАГА»	Виробництво олії та тваринних жирів	50 < \leq 250	вул.Некрасова 12 Нововодолазький р-н, смт Нова Водолага Харківська обл. 63200
34	ПАТ «Харківський хлібокомбінат СЛОБОЖАНСЬКИЙ»	Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання	> 250	Салтівське шосе 129 м.Харків 61029
35	ТОВ «КОНДИТЕР-ПРОМ»	Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання	10 < \leq 50	просп.Тракторобудівників 109 м.Харків 61129
36	ПП «Благодатне, еко-садиба»	Виробництво коров'ячого і козячого молока	10 < \leq 50	пр.Науки 56 оф.301 м.Харків 61072
37	ТОВ «АРТИКА+»	Вирощування овочів, фруктів; виробництво та продаж заморожених овочів і фруктів	10 < \leq 50	пров.Ліпецький 1, с.Руські Тишки Харківський р-н Харківська обл. 62440
38	ТОВ «Українсько-Словенське підприємство хлібопекарський комплекс Кулиничівський»	Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання	> 250	вул.Шкільна 6 Харківський р-н, с-ще Кутузівка Харківська обл. 62404
39	ТОВ «ІЗЮМСЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ КУЛИНИЧІ»	Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання	> 250	вул.Київська 89 м.Ізюм Харківська обл. 64300

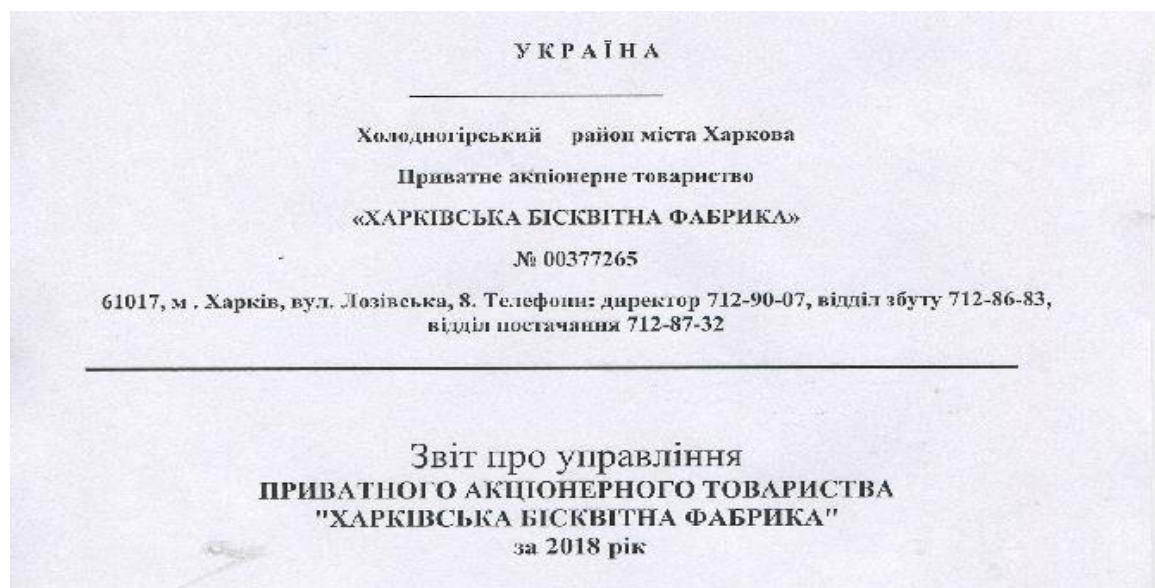
Продовження додатку Д

1	2	3	4	5
40	ТОВ «ТЕХІНВЕСТ ПЛЮС»	Виробництво олії та тваринних жирів	> 250	пров.Руставелі 2 к.1 м.Харків 61050
41	ТОВ «Вільхуватський олієпресовий завод»	Виробництво олії та тваринних жирів	10 \geq 50	Стадіонний проїзд 14/3 м.Харків 61091
42	ТОВ «Ключі здоров'я»	Виробництво чаю та кави	50 \geq 250	вул.Зернова 6 к.168 м.Харків 61124
43	ТОВ «ФІРМА ОБРІЙ»	Виробництво м'яса	10 \geq 50	вул.Танкопія 19 к.55 м.Харків 61091
44	ТОВ «Красноградська овочева фабрика»	Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів	50 \geq 250	вул.Радянська 39-А Красноградський р-н, с.Наталіне Харківська обл. 63343
45	ПрАТ «КОЛОС»	Виробництво олії та тваринних жирів	50 \geq 250	вул.Центральна 1 Дергачівський р-н, смт Пересічне Харківська обл. 62362
46	ТОВ «Кондитерське підприємство сват»	Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання	10 \geq 50	вул.Діброва 5 Дергачівський р-н, с.Польова Харківська обл. 62350
47	ТОВ «ЦУКРОВИК – АГРО»	Виробництво цукру	50 \geq 250	вул.Кооперативна 14 Краснокутський р-н, с.Пархомівка Харківська обл. 62021
48	ТОВ «АКГ ЛТД»	Виробництво олії та тваринних жирів	50 \geq 250	вул.Данилевського 38 оф.7 м.Харків 61002
49	ТОВ «МП ПОЛЕНА»	Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання	10 \geq 50	вул.Чигиріна Юлія 11 м.Харків 61050
50	ТОВ «ФІРМА СПАС»	Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання	10 \geq 50	вул.Дерев'янка 3-Б к.94 м.Харків 61018

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5
51	ТОВ «М'ясокомбінат куп'янський»	Виробництво м'яса	10 < ≥ 50	вул.Дзержинського 60 м.Куп'янськ Харківська обл. 63702
52	ТОВ «А.П.С.»	Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів	10 < ≥ 50	вул.Овочева 14 Харківський р-н, смт Васищево Харківська обл. 62495
53	ТОВ "Кондитерська фірма "РОСА"	Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання	10 < ≥ 50	вул.ЕСТАКАДНА 1 м.Харків, Червонозаводський р-н Харківська обл. 61080
54	ТОВ «ФАВОРИТО»	Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання	10 < ≥ 50	вул.ПАЩЕНКІВСЬКА 11 м.Харків, Ленінський р-н Харківська обл. 61017
55	ТОВ «Східний м'ясний стандарт»	Виробництво м'яса	10 < ≥ 50	вул.Некрасова 2-А Дергачівський р-н, с.Дворічний Кут Харківська обл. 62351
56	ТОВ «Макаронна фабрика «КУРКІНО»»	Виробництво макаронних виробів та подібних борошняних виробів	10 < ≥ 50	ОФ. 204/1, ПРОВ.СІМФЕРОПОЛЬСЬКИЙ 6 м.Харків, Жовтневий р-н Харківська обл. 61052
57	ТОВ «Органічне землеробство»	Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів	10 < ≥ 50	вул.ДОРОЖНЯ 1-Г м.Первомайський Харківська обл. 64107

Додаток Е



4. ЕКОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ

Товариство дуже серйозно ставиться до контролю та мінімізації впливу виробничої діяльності на навколишнє середовище, до охорони природи та робить усе можливе, щоб мінімізувати цей вплив.

Раціональне використання води.

Збереження водних ресурсів – один з важливіших пріоритетів Товариства. Цьому питанню приділяється особлива увага. Товариство намагається мінімізувати вплив виробничої діяльності на навколишнє середовище. Так, на підприємстві щоденно проводиться аналіз споживання води та розроблені заходи щодо підвищення ефективності використання ресурсу. У деяких процесах змінена система використання води з проточної на кільцьову, що значно зменшило кількість її використання. Згідно з діючих правил, Товариство проводить аналізи якості води та стічних вод.

Управління відходами.

Метою Товариства є стійкий розвиток довкілля. Товариство впроваджує заходи щодо зменшення втрат харчових продуктів та відходів. На підприємстві запровадили процеси роздільного збору відходів по видам, тимчасове зберігання відходів у спеціалізованих контейнерах та на майданчиках.

Товариство співпрацює зі спеціалізованими підприємствами щодо передачі відходів на утилізацію, та на продаж відходів, які використовуються як вторинні матеріали. Наша лабораторія щорічно проводить контроль проб землі біля площадок тимчасового зберігання відходів. Ми постійно оцінюємо та оптимізуємо вплив нашої продукції на довкілля.

Парникові гази

Ціллю Товариства є зменшення викидів парникових газів. Ми періодично проводимо інвентаризацію очагів викиду в атмосферу та контроль обладнання викиду. Щорічно проводимо контроль повітря по території Товариства.

Споживання енергії

Скороченню енергоспоживання та економії енергоресурсів Товариством приділяється особливо велика увага. Для підвищення ефективності використання енергії розроблені заходи щодо підвищення енергоефективності та вже впроваджено систему утилізації вторинних димових газів, більш економічних систем приводу механізмів, проведена заміна освітлення на сучасне світлодіодне та інші заходи. На підприємстві щоденно проводиться аналіз споживання енергії.

Рис. Е. Фрагмент звіту про управління ПАТ «Харківська бісквітна фабрика» в частині екологічних аспектів

Додаток Ж

Звіт про управління за 2018 рік

Підприємство: Приватне акціонерне товариство «Вімм-Білл-Данн Україна»

Ідентифікаційний код: 00445937

Місце знаходження: Київська обл., Києво-Святошинський район, м. Вишневе,
вул. Промислова 7

Середня кількість працівників: 711 осіб

Вид економічної діяльності: 10.51 Переробка молока та виготовлення сиру

Розділ 4. Екологічні аспекти діяльності Підприємства у 2018 році – вплив на навколишнє середовище, довкілля.

Підприємство у 2018 році видобувало корисні копалини: питну воду (для централізованого та нецентралізованого). У зв'язку з чим, для ведення фінансово-господарської діяльності, воно користувалось такими дозволами:

1) у м. Вишневе:

- Дозвіл на спеціальне водокористування №540/КВ/49д-18 від 31.10.2018р., з терміном дії до 30.10.2023 р.;
- Спеціальний дозвіл на користування надрами (видобування питних підземних вод) №5694 від 27.12.2012 р., з терміном дії до 27.12.2032 р.;
- Дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря №3222410600-114 від 22.12.2017р., з терміном дії 22.12.2027 р.;

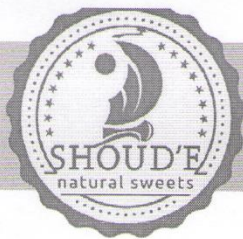
2) у м. Харків:

- Дозвіл на спеціальне водокористування № Укр.№ 05.01-10-81А/Хар. від 23.12.2013 р., з терміном дії до 31.12.2024 р.;
- Спеціальний дозвіл на користування надрами (видобування питних підземних вод) №5182 від 05.07.2010 р., з терміном дії до 31.12.2024 р.;
- Дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря №6310138200-3567 від 11.12.2017р., з терміном дії 11.12.2027 р.

Оскільки, діяльність Підприємства безпосередньо впливає на навколишнє середовище, упродовж 2018 року здійснювались заходи з охорони довкілля і зменшення впливу діяльності Підприємства на навколишнє середовище.

Рис. Ж. Фрагмент звіту про управління ПАТ «Вімм-Білл-Дан Україна»
в частині екологічних аспектів

Додаток И**Акти впровадження**



SWEET WORLD



LLC «Confectionary factory «Sweet world»,
6, Yaseneva str., Kharkiv, 61082, Ukraine.
Tel./fax: +38(057)778 07 62, +38(057)778 07 68.
www.sladkiymir.com.ua

ТОВ «Кондитерська фабрика «Солодкий світ»,
вул. Ясенєва, 6, м. Харків, 61082, Україна.
Тел./факс: +38(057)778 07 62, +38(057)778 07 68.
info@sladkiymir.com.ua

Довідка

№ 357 від 25.02.2020 р.

про впровадження наукових розробок здобувача кафедри фінансів та обліку
Харківського державного університету харчування та торгівлі
Лопіна Андрія Олександровича

Довідка видана здобувачеві наукового ступеня кандидата економічних наук Харківського державного університету харчування та торгівлі за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) про впровадження у практичну діяльність Кондитерської фабрики «Солодкий світ» запропонованих наукових розробок щодо використання удосконаленої форми первинного документу №1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари».

Для покращення оперативності документообігу за рекомендаціями здобувача форма №1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари» на підприємстві ведеться на електронних носіях за кожним технологічним процесом, окремою операцією та одиницею устаткування, де утворюються відходи і використовується упаковка. Дана форма розширена інформацією про рівень утворення відходу у відсотках до реалізованої продукції та суму податку, що підлягає сплаті за утворення та утилізацію відходів підприємства харчової індустрії. Інформація про відходи деталізована за структурними підрозділами підприємства та етнологічними процесами, з визначенням відповідальних за виконання плану оптимізації відходів та витрат на їх зниження й утилізацію. Така інформація надає персоналу обліково-аналітичних служб можливість спостерігати за відносними показниками, що характеризують утворення відходів Кондитерською фабрикою «Солодкий світ» та пов'язані з цим додаткові витрати. Електронний реєстр форми №1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари» дозволить менеджерам підприємства порівнювати отримані показники за різні періоди часу як в кількісному, так і в грошовому вимірниках, що стане базисом формування стратегії еколого-економічної стабільності підприємства.

Довідка видана для подання у Спеціалізовану вчену раду за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

Директор

Степаненко С.В.



Довідка
№ 33/1 від 12.05.2020 р.
про впровадження результатів дисертаційної роботи
Лопіна Андрія Олександровича

В Законі України «Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2030 року» затвердженим 28 лютого 2019 року № 2697-VIII, зазначено, що першопричиною екологічних проблем в Україні, проміж інших, є недосконала законодавча база, відсутність ефективної системи обліку та звітності. З метою запровадження екологічного звітування за передбаченими Законом вимогами в практичну діяльність Сільського (фермерського) господарства «Липового» було прийнято до впровадження наступні наукові результати А.О. Лопіна, які показали свою дієвість та результативність, а саме:

- розроблені рекомендації щодо наповнення статей фінансової звітності показниками про природний капітал, що дозволить удосконалити систему бухгалтерського обліку в частині формування інформаційної бази для управління природоохоронною діяльністю та розробити механізм перенесення інформації з фінансової звітності до добровільної;

- набір показників добровільної звітності про внесок компанії у досягнення цілей сталого розвитку, які дозволять охарактеризувати її екологічну складову за напрямками використання водних ресурсів, споживання енергії, управління відходами, викидами парникових газів, озоноруйнуючими та хімічними речовинами;

- методика визначення показників добровільної звітності та відповідність метаданих щодо кожного показника екологічної сфери індикаторам в рамках конкретної цілі сталого розвитку. Підготовка на СФГ «Липового» добровільних звітів за наведеними показниками дозволить за екологічною сферою включити підприємство у підрахунок індикатора 12.6.1 «Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку», що наблизить Україну до досягнення ЦСР та підготовки якісних добровільних національних оглядів.

Довідка видана для подання у Спеціалізовану вчену раду за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

З повагою,
Директор СФГ «Липового»



Б.В. Липовий

Довідка №25 від 17.04.2017 р.
 про використання результатів та окремих пропозицій
 поданих у дисертації Лопіна А.О. на здобуття наукового ступеня
 кандидата економічних наук за темою:
**«Бухгалтерський облік природного капіталу в системі управління
 підприємствами харчової індустрії»**

Довідка видана здобувачеві наукового ступеня кандидата економічних наук Харківського державного університету харчування та торгівлі за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) про впровадження у практичну діяльність ТОВ «Капсулар» запропонованих методичних рекомендацій щодо визначення процедурних питань облікової політики, які включають: розробку робочого плану рахунків обліку природного капіталу та форми відповідних первинних документів; формування графіків документообігу операцій з обліку екологічних аспектів бізнесу; опис порядку організації матеріальної відповідальності за порушення екологічних норм; визначення порядку ведення управлінського обліку та формування екологічної звітності.

Практична цінність впровадження методичних рекомендацій щодо формування облікової політики природного капіталу в практичну діяльність ТОВ «Капсулар» надасть можливість відображати в обліковій системі та різноманітній звітності (звіті про управління, про сталий розвиток, інтегрованій звітності) елементи природного капіталу; визначати, планувати, нормувати, контролювати й аналізувати витрати на природоохоронну діяльність, відновлення чи підтримання біорізноманіття; поглиблено вивчати та аналізувати фінансові результати від природоохоронної діяльності, що дозволить вчасно визначати ефективність природоохоронної діяльності підприємства харчової промисловості та витрат на неї.

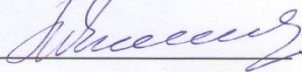
Довідка видана для подання у Спеціалізовану вчену раду за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

З повагою,
 Директор ТОВ «Капсулар»



О. Ю. Нагорний

УЗГОДЖЕНО
Перший проректор
Харківського державного університету
харчування та торгівлі
к.е.н., професор

 Д.М. Янчева

«03» лютого 2020 р.

ЗАТВЕРДЖУЮ
Ректор
Харківського державного університету
харчування та торгівлі
д.т.н., професор

 О.І. Черевко

«03» лютого 2020 р.

УЗГОДЖЕНО
Проректор з наукової роботи
Харківського державного університету
харчування та торгівлі
д.т.н., професор

 В.М. Михайлов

«03» лютого 2020 р.

АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ

**результатів науково-дослідної роботи у навчальний процес
вищих навчальних закладів**

Замовник Харківський державний університет харчування та торгівлі
найменування організації

ректор ХДУХТ д.т.н. проф. Черевко О.І.

П.І.Б. керівника підприємства

Дійсним актом підтверджується, що результати дисертаційного дослідження щодо обґрунтування теоретичних положень та розробки організаційно-методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку природного капіталу в системі управління підприємствами харчової індустрії, яке виконано здобувачем кафедри фінансів та обліку Лопіним А.О., під науковим керівництвом к.е.н., доц. Ковалевської Н.С.

впроваджені в навчальний процес кафедри фінансів та обліку
найменування структурного підрозділу, де здійснювалося впровадження

1. Вид впроваджених результатів Методичні рекомендації щодо формування інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку природного капіталу в системі управління підприємствами харчової індустрії

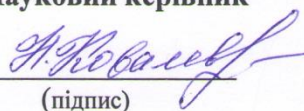
2. Форма впровадження тексти лекцій, методичні рекомендації і завдання для практичних занять з дисциплін «Фінансовий облік II», «Звітність підприємств» та «Облік і аудит в підприємствах торгівлі та ресторанного господарства»

3. Новизна результатів науково-дослідних робіт обґрунтовано класифікацію елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії, яку побудовано за фасетним принципом з виділенням фасетів що забезпечать формування фінансової та податкової звітності; визначено мету та завдання облікової політики природного капіталу; удосконалено методичні засади оцінки, елементів природного капіталу підприємств харчової індустрії; визначено організаційні положення бухгалтерського обліку природного капіталу підприємств харчової індустрії, які відрізняються упорядкуванням складових елементів облікової системи з відповідним документальним забезпеченням; розроблено методичний підхід до розкриття статей добровільної звітності підприємств харчової індустрії.

4. Перелік курсів і дисциплін, у рамках яких викладені результати НДР «Фінансовий облік II», «Звітність підприємств» та «Облік і аудит в підприємствах торгівлі та ресторанного господарства»

5. Соціально-економічний ефект полягає в доповненні робочих і навчальних програм та текстів конспектів лекцій з дисциплін «Фінансовий облік II», «Звітність підприємств» та «Облік і аудит в підприємствах торгівлі та ресторанного господарства» для підготовки студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник

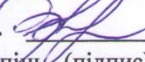


(підпис)

Н.С. Ковалевська
(ініціали, прізвище)

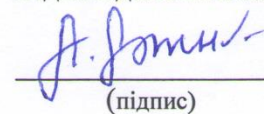
«03» лютого 2020 р.

Голова експертної ради по напрямку НДР
Облік, аудит та фінанси підприємств
готельно-ресторанного бізнесу та торгівлі
(назва наукового напрямку)

д.е.н., проф.  Т.О. Тарасова
(науковий ступінь (підпис) (ініціали, прізвище)
вчене звання)

«03» лютого 2020 р.

Відповідальний за впровадження



(підпис)

А.О. Лопін
(ініціали, прізвище)

«03» лютого 2020 р.

Додаток К**НАУКОВІ ПРАЦІ, В ЯКИХ ОПУБЛІКОВАНІ ОСНОВНІ
НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДИСЕРТАЦІЇ:**

1. Ковалевська Н. С., Лопін А. О. Фасетна класифікація природного капіталу як основа його обліково-звітної інтерпретації. Економічний простір. 2019. № 151. С. 101–112. (включено до Index Copernicus, Google Scholar) (заг. обсяг 0,7 друк. арк., особисто автора 0,4 друк. арк.: розроблено фасетну класифікацію природного капіталу).
2. Лопін А. О. Нормативно-правове забезпечення обліку природного капіталу. Бізнес-Навігатор. 2019. Вип. 6.1-2 (56). С. 190–196. (включено до Index Copernicus, Google Scholar, Crossref) (0,6 друк. арк.).
3. Лопін А. О. Облікова політика природного капіталу як інструмент збереження природно-ресурсного потенціалу підприємства. Підприємництво та інновації. 2019. Вип. 9. с. 171–176. (включено до Google Scholar) (0,6 друк. арк.).
4. 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. (включено до Index Copernicus, Google Scholar) (0,6 друк. арк.).
5. Лопін А. О. Особливості організації бухгалтерського обліку елементів природного капіталу. Бізнес Інформ. 2020. №3. С. 269–276. (включено до Ulrichsweb Global Serials Directory, Research Papers in Economics, Index Copernicus, Directory of Open Access Journals, CiteFactor, Academic Journals Database, Scientific Indexing Services та ін.) (0,8 друк. арк.).
6. 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. (включено до Index Copernicus, Google Scholar, WorldCat, BASE, Ulrich's Periodical Directory, RePec) (0,6 друк. арк.).

**НАУКОВІ ПРАЦІ, ЯКІ ЗАСВІДЧУЮТЬ
АПРОБАЦІЮ МАТЕРІАЛІВ ДИСЕРТАЦІЇ:**

7. 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. (заг. обсяг 0,13 друк. арк., особисто автора 0,07 друк. арк.: досліджено екологічні ризики в діяльності підприємств).

8. 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. (заг. обсяг 0,1 друк. арк., особисто автора 0,05 друк. арк.: досліджено екологічні складові сталого розвитку).

9. 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. (0,13 друк. арк.).

10. 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. (0,13 друк. арк.).

11. Лопін А. О. Методика оцінки природного капіталу підприємств харчової індустрії. 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. (0,15 друк. арк.).

12. 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. (0,13 друк. арк.).