

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) [www. economy.nayka.com.ua](http://www.economy.nayka.com.ua) | № 8, 2020 | 27.08.2020 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.8.76](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.8.76)

УДК 657.631

*С. М. Белінська,
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту, заступник завідувача кафедри обліку і аудиту,
Чорноморський національний університет імені Петра Могили
ORCID ID: 0000-0001-6029-8804*

НАПРЯМИ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗЕМЕЛЬНІ ЕКОСИСТЕМНІ АКТИВИ В ЗВІТНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

*S. Belinska
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing,
Deputy Head of the Department of Accounting and Auditing,
Petro Mohyla Black Sea National University*

DIRECTIONS OF FORMATION OF INFORMATION ON LAND ECOSYSTEM ASSETS IN THE REPORTING OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

В процесі дослідження було сформовано напрями узагальнення інформації в Звіті про управління висувають нові вимоги до системи управлінського обліку по формуванню інформації, яка саме визначена за його напрями в частині використання суб'єктами аграрного сектору земельних активів. В Звіті про землі та земельні ділянки за цільовим призначенням і формами власності (№ 11-зем (квартальна)) пропонуємо рядок приватна власність, що охоплює графи з 4 по 17, доповнити ще графами, які накопичують інформацію про земельні активи, які були надані в користування за правом емфітевзису та земельного сервітуту, оскільки в цій формі інформація надається тільки за земельними ділянками, які використовуються на правах повної власності та за правом оренди. Окрім того, необхідно доповнити цю форму в частині показників, які пов'язані з заходами, що були спрямовані на збереження та відновлення ґрунтів. Тому після графи 39 цієї форми пропонуємо внести ще одну графу «Заходи щодо збереження та відновлення родючості ґрунтів», яку слід поділити на дві підколонки за назвами «Обсяги земель» та «Загальна сума витрат». Такі ж доповнення слід внести і до Звіту про землі та земельні ділянки за власниками та користувачами, формами власності (№ 12-зем (річна)). Визначенні Напрями удосконалення форм звітності щодо використання земельних екосистемних активів в контексті досягнення Цілей сталого розвитку.

Land resources are the national wealth of Ukraine and are present in the accounting of any business entity of various organizational and legal forms, so for the formation of an integrated report on natural capital is important and valuable information on the availability and movement of land assets. The purpose of the article is to explore the

directions of formation of information about land ecosystem assets in the reporting of agricultural enterprises. In the course of the research the directions of generalization of information in the Report on management were formed. In particular, the following areas were identified: actual and planned measures taken to achieve the CSB, the legal regime for the use of land ecosystem assets; condition of soils and measures to preserve and restore their fertility. In the Report on lands and land plots by purpose and forms of ownership (№ 11-land (quarterly)) we propose to add the line private property, covering columns 4 to 17, with columns that accumulate information on land assets that were provided in use under the right of emphyteusis and land easement, as in this form the information is provided only for land plots that are used on the rights of full ownership and on the right of lease. In addition, this form needs to be supplemented in terms of indicators related to measures aimed at preserving and restoring soils. Therefore, after column 39 of this form, we propose to make another column "Measures to preserve and restore soil fertility", which should be divided into two sub-columns entitled "Land" and "Total costs". The same additions should be made to the Report on lands and land plots by owners and users, forms of ownership (№ 12-land (annual)). Based on the research and the results of the study, it should be noted that after clarifying the information that should be provided both in the Management Report and in the forms of statistical reporting on land assets as objects of the general ecosystem, it is also necessary to supplement the financial reporting forms. objects, as it should be that the information generated by accounting was comparable for all effective forms of reporting. Defining Areas for Improving Reporting Forms on the Use of Land Ecosystem Assets in the Context of Achieving Sustainable Development Goals.

Ключові слова: *землі сільськогосподарського призначення; бухгалтерський облік; інформаційне забезпечення; екосистема; земельні ресурси; звітність.*

Key words: *agricultural lands; accounting; information support; ecosystem; land resources; reporting.*

Постановка проблеми. Звітність є фундаментальною основою для прийняття будь-яких рішень користувачами облікової інформації. Є різні моделі формування звітності підприємств, які за своїм змістом доповнюють фінансову звітність.

Так, М.В. Корягін та П.О. Куцик при дослідженні генезису бухгалтерської звітності для пояснення сучасного етапу її історичного розвитку встановили такий парадигмальний історичний ланцюг: 1) парадигма 1 – бухгалтерські звіти; 2) парадигма 2 – фінансова звітність; 3) парадигма 3 – фінансова звітність плюс управлінська звітність; 4) парадигма 4 – фінансова звітність плюс нефінансова звітність плюс управлінська звітність; 5) інтегрована звітність плюс управлінська звітність [4, с. 141].

В монографічному дослідженні С.Ф. Голова, В.М.. Костюченко та Р.В. Кузіної був проведений аналіз основних компонентів інтегрованої звітності, визначених Міжнародною концептуальною основою інтегрованої звітності, за такими розрізами: 1) фундаментальні концепції (форми капіталів (фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний, природний); бізнес-модель; створення вартості); 2) провідні принципи (стратегічний фокус та орієнтація на майбутнє; зв'язність інформації; відповідна реакція зацікавлених сторін; суттєвість і стислість; надійність і повнота; зв'язність і порівняність); 3) структурні елементи (огляд організації та зовнішнє середовище; управління; можливості та ризики; стратегія та розподіл ресурсів; бізнес-модель; діяльність; перспективи на майбутнє); 4) підготовка та презентація звітності (періодичність звітності; процес визначення суттєвості; відображення в звітності суттєвих питань; участь осіб, наділених управлінськими функціями; достовірність; часові рамки для коротко-, середньо- та довгострокової звітності; межа звітності; агрегування та дезагрегування; використання технологій) [2, с. 218-225].

В Проєкті Міжнародного формату інтегрованої звітності <IR> визначено, що інтегрований звіт дає ширше пояснення продуктивності, ніж традиційна звітність, завдяки розкриттю суттєвих компонентів створення цінностей та відносин між ними. Процес створення цінностей залежить від всіх капіталів,

завдяки яким створюються цінності. Одним з видів таких капіталів, що розкривається в інтегрованій звітності, є природний капітал.

Викладення основного матеріалу. Земельні ресурси є національним багатством України та присутні в обліку будь-якого суб'єкту господарювання різних організаційно-правових форм, тому для формування інтегрованого звіту в частині природного капіталу важливою та цінною виступає саме інформаційна забезпеченість щодо наявності та руху земельних активів. Окрім того, в Проекті Міжнародного формату інтегрованої звітності <IR> визначено, що в інтегрованому звіті важливо пояснити, *наскільки безпечними є наявність, якість і доступність цих компонентів природного капіталу* (в тому числі і земельного), а також в ньому суттєвою є *інформація про зусилля щодо їх екологічного відновлення*.

Також Європейський парламент визнав важливість розголошення підприємствами інформації про їх стан, зокрема соціальні та екологічні аспекти, з метою виявлення ризиків, які загрожують стійкості підприємства, і підвищення довіри інвесторів і споживачів. Дійсно, розкриття нефінансової інформації має життєво важливе значення для управління змінами на шляху до побудови стійкої глобальної економіки шляхом поєднання довгострокової прибутковості із соціальною справедливістю та захистом навколишнього середовища [11].

У цьому контексті, розкриття нефінансової інформації допомагає проводити оцінку, моніторинг та управління діяльністю підприємств та визначати їх вплив на суспільство.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед останніх досліджень щодо напрямів формування суб'єктами господарювання нефінансової звітності слід відмітити праці таких вітчизняних вчених: Д. Грицишена, В. Жука, І. Замули, Н. Костишина, Г. Купалової, Т. Матвієнко, А. Лопіна, П. Майданевича, О. Сокола та інші. Однак в сучасних умовах господарювання залишається актуальним та не до кінця вирішеним питанням узагальнення напрямів оприлюднення інформації про нефінансові показники особливо в Звіті про управління, який відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6] повинні складати підприємства з 2018 року.

Мета статті полягає в дослідженні напрямів формування інформації про земельні екосистемні активи в звітності аграрних підприємств.

Викладення основного матеріалу. Так, О. Сокіл зазначає, що традиційна обов'язкова фінансова звітність сільськогосподарського підприємства, як і будь-якого підприємства України, повністю задовольняє потребу зовнішніх користувачів і менеджерів у фінансово-економічній частині обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку. Водночас соціальна складова частина недостатньо розкрита, а *екологічна – повністю відсутня* [10, с. 124].

Внаслідок того, що відсутня детальна інформація по показникам нефінансової звітності за екосистемним напрямом в Україні відбувається значна деградація ґрунтів нашого природного земельного капіталу.

З 2018 року великим та середнім аграрним компаніям України потрібно подавати звіт про управління, який можна використати для досягнення таких цілей:

1) залучення нових інвесторів. Потенційних інвесторів, які планують інвестувати у компанію, цікавить, чи є вона стабільною, чи є її бізнес-модель стійкою та масштабованою, а також прибуток, який вони отримують. Звіт про управління дозволяє просто наочно дати відповідь на ці питання. Крім того, у відносинах з інвесторами, важлива простота подачі інформації, щоб спростити інвесторам процес прийняття рішень;

2) налагодження комунікацій з пайовиками. Розрив угоди з пайовиком є однією з найбільших загроз для агрокомпаній, тому вони зацікавлені у збереженні стабільних відносин з власниками землі. Звіт про управління – ефективний спосіб продемонструвати пайовикам надійність, стабільність вашої компанії та її переваги порівняно з конкурентами;

3) вихід на зовнішні ринки. Для західних компаній нефінансова корпоративна звітність вже давно є звичною, тому вони не поставляться серйозно до потенційного партнера, у якого вона відсутня. Західні компанії, крім фінансових результатів, цікавляться, як влаштоване корпоративне управління компанії, якими є загрози для її діяльності та яку політику вона проводить для мінімізації їх впливу, чи є компанія соціально відповідальною у чому виражена її соціальна відповідальність, як влаштований ланцюжок поставок та контроль за безпечністю продукції [3]. Звіт про управління є ефективним інструментом для донесення цієї інформації до потенційних західних партнерів, він стане додатковим аргументом при прийнятті ними рішень.

В Україні відсутня законодавчо затверджена форма Звіту про управління. Тому підприємство самостійно вирішує, у якому вигляді його складатиме. Фінансова інформація має містити дані щодо перспективи та стратегії розвитку підприємства, його дій за звітний період. Нефінансова інформація стосується довкілля й персоналу, досліджень, розробок і благодійності.

Незалежно від того, що на законодавчому рівні були створені Методичні рекомендації зі складання Звіту про управління [7], в них детально не визначено за якими напрямками повинна надаватися інформація про використання складових природного капіталу, якими користується в своїй господарській діяльності

суб'єкт господарювання, тільки зазначено, що з метою систематизації та співставності інформації Звіт про управління рекомендується формувати за такими напрямками: 1) організаційна структура та опис діяльності підприємства; 2) результати діяльності; 3) ліквідність та зобов'язання; 4) *екологічні аспекти*; 5) соціальні аспекти та кадрова політика; 6) ризики; 7) дослідження та інновації; 8) фінансові інвестиції; 9) перспективи розвитку; 10) корпоративне управління (складають підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію).

В наукових публікаціях щодо наповнення змісту Звіту про управління за екологічним напрямом деталізація нефінансової інформації щодо використання суб'єктами господарювання земельних активів як об'єктів екосистеми також відсутня. Г. Купалова та Т. Матвієнко стверджують, що нефінансова інформація за екологічним напрямом повинна узагальнювати 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 [5, с. 13].

На підставі проведених досліджень встановлено, що сьогодні вкрай необхідною є інформація в Звіті про управління про стан використання та відновлення земельних активів як об'єктів загальної екосистеми, яка не тільки буде відображати напрями зростання продуктивності земель, але й їх використання для досягнення Цілей сталого розвитку аграрних підприємств.

30 вересня 2019 року вийшов Указ Президента України «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року» [9], в якому було визначено, що для підтримки проголошених резолюцією Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй від 25 вересня 2015 року № 70/1 глобальних цілей сталого розвитку до 2030 року та результатів їх адаптації з урахуванням специфіки розвитку України, викладених у Національній доповіді «Цілі сталого розвитку: Україна», слід забезпечити дотримання Цілей сталого розвитку (ЦРС) України на період до 2030 року. В частині використання земельних ресурсів з 17 ЦСР було окреслено дві: 2) подолання голоду, досягнення продовольчої безпеки, поліпшення харчування і сприяння сталому розвитку сільського господарства та 15) захист та відновлення екосистем суші та сприяння їх раціональному використанню, раціональне лісокористування, боротьба з опустелюванням, припинення і повернення назад (розвертання) процесу деградації земель та зупинка процесу втрати біорізноманіття.

Тобто ті напрями, які були визначені нами для відображення в обліковій системі аграрних підприємств, як раз і забезпечують досягнення цих ЦРС. Єдине, що, як це було прописано вище, необхідно всі ці напрями узагальнити в звітності підприємств. І в цьому може допомогти саме система нефінансових показників, які доцільно буде згрупувати в Звіті про управління в частині екологічної складової за напрямками використання та відтворення земельних екосистемних активів сільськогосподарських підприємств.

Так як в Звіті про управління також повинна бути відображена кількісна та якісна інформація про стратегію та політику підприємства в розрізі економічної, екологічної та соціальної складової, тому вважаємо за доцільне не тільки узагальнювати її за фактичними результатами господарської діяльності, а й за плановими показниками, які будуть отримані внаслідок такої діяльності підприємства за відповідними ЦСР або інформація про ті заходи, які буде робити господарюючий суб'єкт для досягнення цих ЦСР у майбутньому.

Вище були описані екологічні проблеми, які сьогодні пов'язані з забрудненням та деградацією ґрунтів саме сільськогосподарських земель України, що призводить не тільки до негативних екологічних та соціальних наслідків, але й напряму пов'язано з втратою майбутніх економічних вигод в діяльності суб'єктів аграрного сектору. В ході своєї господарської діяльності аграрні підприємства здійснюють антропогенний вплив на земельний ґрунт, внаслідок чого не тільки значно погіршуються показники якісного стану ґрунту, але й землі сільськогосподарського призначення взагалі виводяться з обороту.

Тому інформація про заходи по збереженню та відтворенню ґрунтів повинна обов'язково відображатися в Звіті про управління з метою задоволення потреб користувачів облікової інформації та контролю суспільства за екологічної та соціальної складовими.

Для узагальнення нефінансової інформації про господарську діяльність сільськогосподарських підприємств в частині використання ними земельних екосистемних активів доцільною також буде інформація про правовий режим, в якому знаходяться ці активи у суб'єкта господарювання (повне право власності, оренда, емфітевзис або земельний сервіту) та в якій кількості, оскільки це напряму пов'язано з заходами щодо їх відновлення та покращення. Якщо земельні активи знаходяться в оренді, то їх орендар, як правило, не буде проводити масштабних заходів щодо зберігання їх родючості на довготривалий період, він буде тільки зацікавлений в їх продуктивності за період, який вони знаходяться в нього в оренді (див. табл. 1).

Таблиця 1

Напрями узагальнення нефінансової інформації в Звіті про управління в частині використання земельних екосистемних активів аграрних підприємств

Напря́м	Обсяги земельних активів	Інші показники		Зміст заходів, які були проведені для досягнення цільових напрямів та документи, що їх підтверджують
		Кількісні	Якісні	
1. Фактичні та планові заходи, які були проведені для досягнення ЦСР				
1.1. Досягнення продовольчої безпеки, поліпшення харчування і сприяння сталому розвитку сільського господарств				
1.2. Захист та відновлення екосистем суші та сприяння їх раціональному використанню, припинення і повернення назад (розвертання) процесу деградації земель та зупинка процесу втрати біорізноманіття				
2. Правовий режим використання земельних екосистемних активів				
2.1. Повне право власності				
2.2. Право оренди				
2.3. Право емфітевзису				
2.4. Право земельного сервітуту				
3. Стан ґрунтів та заходи щодо збереження та відновлення їх родючості				
3.1. Стан ґрунтів (втрата гумусу та поживних речовин; водна ерозія; забруднення радіонуклідами та важкими металами; аридизація ґрунтів; вітрова ерозія, втрата поверхневого ґрунту; сільськогосподарське забруднення (добрива, пестициди тощо))				
3.2. Заходи спрямовані на зупинення деградації ґрунтів (по втраті гумусу та поживних речовин; по усуненню водної ерозії; по очистці забруднення радіонуклідами та важкими металами; аридизація ґрунтів; по усуненню вітрової ерозії, втраті поверхневого ґрунту; по очистці від сільськогосподарського забруднення)				
3.3. Консервація земель для проведення заходів щодо відновлення родючості ґрунтів				
3.4. Заходи по використанню біодеструкторів ґрунтів				

В таблиці 1. згруповані можливі напрями узагальнення нефінансової інформації в Звіті про управління в частині використання земельних екосистемних активів аграрних підприємств, які будуть цікаві як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам облікової інформації та які підвищать змістовну наповненість заходів не тільки екологічного, а й економічного напрямів. Це пов'язано з тим, що заходи, які висвітлюються в Звіті про управління будуть сприяти збільшенню економічних вигод, які зможе отримати суб'єкт господарювання внаслідок заходів, що призведуть до підвищення родючості ґрунтів. І якщо такі заходи проводяться це буде означати для інвестора, що він може розраховувати на отримання прибутків в довгостроковому періоді. Звичайно, в кожному індивідуальному випадку треба виходити з того, скільки господарство вносить добрив за планом. Але в цілому, завдяки біодеструкторам ґрунт буде збагачуватися органічними добривами і буде зростати врожайність культур на 20-25% та також буде зростати і вміст гумусу в ґрунті.

Відповідно до Указу Президента України «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року» [9] було визначено, що необхідно здійснити моніторинг реалізації Цілей сталого розвитку України на період до 2030 року. Запропоновані напрями узагальнення нефінансової інформації в Звіті про управління, що визначені в табл. 1, допоможуть реалізувати цю законодавчу норму та провести у відведені строки цей моніторинг. Окрім того, зараз гостро стає проблема проведення аудиту Звіту про управління, оскільки та інформація, яка наводиться в ньому по підприємствах аграрного сектору не є підтвердженою. Тому для достовірності фінансових та нефінансових показників Звіту про управління як раз і було запропоновано в таблиці 1 окрему колонку, в якій було визначено не тільки зміст заходів, які були проведені для досягнення цільових напрямів, а й акцентовано увагу на документах, що їх підтверджують, за напрямом використання земельних екосистемних активів.

Сформовані напрями узагальнення інформації в Звіті про управління висувають нові вимоги до системи управлінського обліку по формуванню інформації, яка саме визначена за його напрямими в частині використання суб'єктами аграрного сектору земельних активів.

Визначені напрями групування інформації в Звіті про управління, якщо їх врахувати, також допоможуть покращити інформативність та достовірність показників статистичної звітності про земельні екосистемні активи на макрорівні, а також нададуть можливість врахувати ті положення, що передбачені в Системі еколого-економічного обліку 2012 року – експериментальна екосистема обліку (експериментального обліку екосистем (SEEA – CEEO))[6].

Якщо здійснити аналіз останніх публікацій та напрямів удосконалення форм статистичної звітності сільськогосподарських підприємств в частині використання земельних ділянок, то можна відмітити дослідження Л.М. Білої, яка пропонує змістовне наповнення четвертого розділу форми 50-сг «Розрахунки з орендної плати за земельні частки (паї)», стверджуючи, що крім виплати продукцією сільського господарства підприємства досить часто в рахунок орендної плати за земельні паї виконують роботи та надають різноманітні послуги, тому вона вважає за доцільне відобразити окремим показником кількість виконаних робіт і наданих послуг та у разі виплати орендної плати за земельні частки (паї) у вигляді грошей, передбачено показник, в якому відобразатиметься дана інформація [1].

Зараз відповідно до Наказу Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 30.12.2015 № 337 для узагальнення показників про використання земель сільськогосподарського призначення використовуються чотири форми «Звіт про землі та земельні ділянки за цільовим призначенням і формами власності» (№ 11-зем (квартальна)); «Звіт про землі та земельні ділянки за власниками та користувачами, формами власності» (№ 12-зем (річна)); «Звіт про землі та земельні ділянки за цільовим призначенням та угіддями» (№ 15-зем (квартальна)) та «Звіт про землі та земельні ділянки за власниками та угіддями» (№ 16-зем (річна)).

Для узгодження таких форм звітності як Звіт про управління та форм статистичної звітності зазначених вище необхідно доповнити форми статистичної звітності, за результатами якої формується інформація про земельні активи на макрорівні, інформацією яка в собі несе забезпечення складових сталого розвитку саме для відповідності міжнародній Системі еколого-економічного обліку (SEEA – CEEO). Тому пропонуємо наступні доповнення за еколого-економічними показниками, які будуть базуватися також на правових основах обліку.

В Звіті про землі та земельні ділянки за цільовим призначенням і формами власності (№ 11-зем (квартальна)) пропонуємо рядок приватна власність, що охоплює графи з 4 по 17, доповнити ще графами, які накопичують інформацію про земельні активи, які були надані в користування за правом емфітевзису та земельного сервітуту, оскільки в цій формі інформація надається тільки за земельними ділянками, які використовуються на правах повної власності та за правом оренди. Окрім того, необхідно доповнити цю форму в частині показників, які пов'язані з заходами, що були спрямовані на збереження та відновлення ґрунтів. Тому після графи 39 цієї форми пропонуємо внести ще одну графу «Заходи щодо збереження та відновлення родючості ґрунтів», яку слід поділити на дві підколонки за назвами «Обсяги земель» та «Загальна сума витрат». Такі ж доповнення слід внести і до Звіту про землі та земельні ділянки за власниками та користувачами, формами власності (№ 12-зем (річна)).

Після зняття мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення доцільним буде внесення змін ще до форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», яка була затверджена Наказом Державної служби статистики України від 10.06.2020 № 171 [8]. Так, розділ 4 «Придбання матеріально-технічних ресурсів для

виробничих потреб», змінити за назвою «Придбання матеріально-технічних ресурсів та прав на них для виробничих потреб» та доповнити рядками, які визначені в таблиці 2.

Таблиця 2.

Запропоновані доповнення до розділу 4 «Придбання матеріально-технічних ресурсів для виробничих потреб» Звіту про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (50-ст (річна))

<i>Види ресурсів</i>	<i>Код рядка</i>	<i>Кількість придбаних ресурсів</i>	<i>Вартість придбаних ресурсів (без урахування дотацій і ПДВ) та понесених витрат, грн.</i>
Земельні екосистемні активи на правах повної власності	5800		
Право оренди на земельні екосистемні активи	5900		
Право на емфітевзис земельних екосистемних активів	6000		
Право на земельний сервітут	6100		
Капітальні витрати на збереження та відновлення родючості ґрунтів	6200		

На підставі проведених досліджень та отриманих результатів дослідження слід зазначити, що після уточнення інформації, яка повинна надаватися як в Звіті про управління, так і в формах статистичної звітності про земельні активи як об'єкти загальної екосистеми, необхідно також доповнити показники форм фінансової звітності за цими об'єктами, оскільки слід, щоб інформація, яку формує бухгалтерський облік була співставна за всіма результативними формами звітності (див. рис. 1).

Таким чином, до Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5) пропонуємо до Розділу I. Нематеріальні активи внести додатковий рядок 025 «Часткові та обмежені права користування земельними екосистемними активами» та в Розділ II. Основні засоби внести додатковий рядок 101 «Земельні екосистемні активи». Сума витрат, понесених на заходи щодо збереження та відновлення родючості ґрунтів буде відображатися в цій формі за рядком 110 «Капітальні витрати на поліпшення земель».

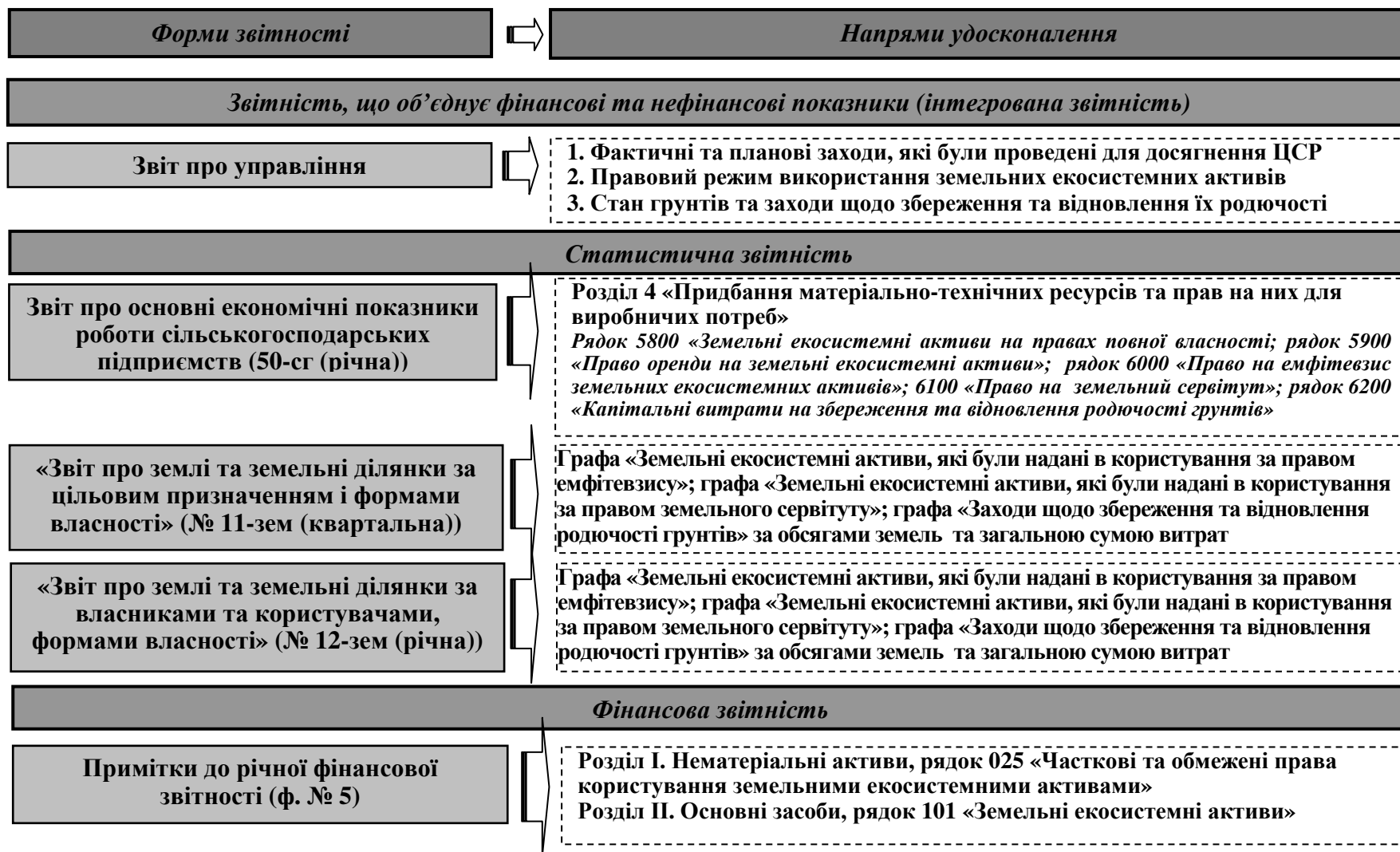


Рис. 1. Напрями удосконалення форм звітності щодо використання земельних екосистемних активів в контексті досягнення Цілей сталого розвитку

Висновки. Таким чином реалізація в практичній діяльності напрямів наповнення форм звітності, дозволить:

1) здійснити залучення нових інвесторів, але не тільки тих, які планують інвестувати в аграрну компанію, з метою отримання прибутку за певний короткочасний проміжок часу. Інвесторам також буде доступна інформація про напрями збереження та відтворення земельних екосистемних активів, які проводять підприємства, що призведе до отримання прибутків в довгостроковому періоді;

2) провести моніторинг реалізації Цілей сталого розвитку України на період до 2030 року суб'єктами аграрного сектору, який необхідно здійснити відповідно до Указу Президента України «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року» [9];

3) отримати можливість залучити до господарської діяльності аграрних підприємств державні кошти та гранти, які надаються Україні ООН в області розвитку та зміцнення конкурентоспроможності сільського господарства, базуючись на інформації про ті заходи, які підприємства здійснюють для досягнення ЦСР;

4) державі створити систему ранжування сільськогосподарських підприємств (підприємства групи А, В та С) в залежності від їх участі в збереженні та відтворенні земельних екосистемних активів. Так, наприклад, підприємства групи А – це суб'єкти господарювання, що вкладають значні кошти у відтворення земельних ресурсів; групи В – ті суб'єкти господарювання, що вкладають незначні кошти у відтворення земельних ресурсів; групи С – ті підприємства аграрного сектору, які взагалі не здійснюють заходи щодо збереження та відтворення ґрунтів. Таке ранжування підприємств повинно стати основою для продажу земель сільськогосподарського призначення після зняття мораторію та повинно бути внесено до Закону України «Про ринок землі». Відповідно до проведеного моніторингу реалізації Цілей сталого розвитку України на період до 2030 року суб'єктами аграрного сектору, якщо підприємства відносяться до групи С вони позбуваються будь-якої можливості придбання земельних ділянок сільськогосподарського призначення, і не тільки придбання, а й отримання їх в оренду. Така законодавча норма дозволить зберегти основне національне багатство нашої країни – родючі земельні ресурси.

Список використаних джерел.

1. Біла Л.М. Удосконалення статистичної звітності щодо земельних відносин в аграрному секторі економіки. Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/udoskonallynna-statistichnoi-zvitnosti-schodo-zemelnih-vidnosin-v-agrarnomu-sektori-ekonomiki.html>
2. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кузіна Р.В. Інтегроване звітування: концепція, методологія та організація: монографія. Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2018. 252 с.
3. Звіт про управління: що це таке, як його робити та які нові можливості він дає. Гід по звіту для бізнесу. URL: <https://aggeek.net/ru-blog/zvit-pro-upravlinnya-scho-tse-take-yak-yoho-robiti-ta-yaki-novi-mozhlyvosti-vin-dae-gid-po-zvitu-dlya-biznesu>
4. Корягін М.В., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. Київ: Інтерсервіс, 2016. 276 с.
5. Купалова Г., Матвієнко Т. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2012. Випуск 142. С. 12-16.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
7. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління: Наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text>
8. Про затвердження форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) "Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств" від 10.06.2020 р. № 171. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0171832-20#Text>
9. Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року: Указ Президента України від 30.09.2019 № 722/2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019#Text>
10. Сокіл О. Таксономія звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific EJournal*. 2018. Vol. 4. № 1. Pp. 120-135.
11. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

References.

1. Bila, L.M. Udoskonallynna statystychnoi zvitnosti schodo zemel'nykh vidnosyn v ahrarnomu sektori ekonomiky [Improving statistical reporting on land relations in the agricultural sector of the economy]. *Oblik i finansy APK: bukhalters'kyj portal*. [Online], available at: <http://magazine.faaf.org.ua/udoskonallynna-statistichnoi-zvitnosti-schodo-zemelnih-vidnosin-v-agrarnomu-sektori-ekonomiki.html>
2. Holov, S.F., Kostiuchenko, V.M. and Kuzina, R.V. (2018) *Intehrovane zvituvannia: kontseptsiiia, metodolohiia ta orhanizatsiia* [Integrated reporting: concept, methodology and organization]. *Vydavnychyj dim «Hel'vetyka»*, Kherson. 252 p.
3. *Zvit pro upravlinnia: scho tse take, iak joho robyty ta iaki novi mozhlyvosti vin daie. Hid po zvituu dlia biznesu* [Management report: what it is, how to do it and what new opportunities it provides. Report guide for business], [Online], available at: <https://aggeek.net/ru-blog/zvit-pro-upravlinnya-scho-tse-take-yak-yoho-robiti-ta-yaki-novi-mozhlyvosti-vin-dae-gid-po-zvitu-dlya-biznesu>

4. Koriahin, M.V. and Kutsyk, P.O. (2016), *Problemy ta perspektyvy rozvytku bukhhalters'koi zvitnosti* [Problems and prospects for the development of accounting]. Interservis, Kyiv. 276 p.
5. Kupalova, H. and Matviienko, T. (2012), "Environmental reporting of enterprises as a component of the national information system on environmental protection", *Visnyk Kyivs'koho natsional'noho universytetu imeni Tarasa Shevchenka*. Vol. 142. p. 12-16.
6. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999) The Law of Ukraine " On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
7. Ministry of Finance of Ukraine (2018) Order "On approval of Methodical recommendations for compiling a management report", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text>
8. Pro zatverdzhennia formy derzhavnoho statystychnoho sposterezhennia № 50-sh (richna) "Zvit pro osnovni ekonomichni pokaznyky roboty sil's'kohospodars'kykh pidpriemstv" [About the statement of the form of the state statistical supervision № 50-cr (annual) "The report on the basic economic indicators of work of the agricultural enterprises"], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0171832-20#Text>
9. President of Ukraine (2019) Decree of the President of Ukraine " About the Goals of sustainable development of Ukraine for the period up to 2030", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019#Text>
10. Sokil, O. (2018) "Taxonomy of reporting on sustainable development of agricultural enterprises". *Agricultural and Resource Economics: International Scientific EJournal*. Vol. 4. №. 1. pp. 120-135.
11. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 [Online], available at: URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

Стаття надійшла до редакції 20.08.2020 р.