

**С.М. ОСТАПЧУК\***

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

**Н.Г. ЦАРУК\*\***(Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України  
«Ніжинський агротехнічний інститут», м. Ніжин, Україна)

## Облік водних, земельних та біологічних активів в контексті управління сталим розвитком: вибір пріоритетного вимірника

Водні, земельні та біологічні активи є ключовими в забезпеченні життєдіяльності людини. Однак, в той час коли вартість активів віртуальної економіки шалено зростає, активи реальної економіки, зокрема природні ресурси, популяції окремих тварин та види рослин стають все більш обмеженими кількісно, а їх вартість у фінансовій звітності підприємств адекватно не відображає їхню цінність. Метою статті є розкриття відносності та недостатності для потреб управління сталим розвитком грошового вираження вартості водних, земельних та біологічних активів у звітності підприємства, і виходячи з цього, обґрунтування пріоритетності й більш широкого використання натурального вимірника в обліку таких активів, а також необхідності формування звітності на основі поєднання фінансової і нефінансової інформації. Розкрито фактори, що посилюють відносність грошового вимірника в обліку водних, земельних та біологічних активів. Значну увагу приділено вивченню змісту нефінансової звітності, яка в наш час стає важливою складовою інформаційного забезпечення управління сталим розвитком. Наведено аргументи на користь пріоритетності натурального вимірника в обліку водних, земельних та біологічних активів. На основі систематизації водних, земельних та біологічних активів та врахування їх природних й економічних характеристик, запропоновано підхід до застосування грошового і натурального вимірника в обліку таких активів. Виявлено, що для природних активів пріоритетним є натуральний, а для створених або відтворених людиною – грошовий вимірник. Проте, і в першому, і в другому випадку для повноцінності обліку на всіх рівнях, і головним чином у звітності, має застосовуватися доповнючий вимірник. Синтез вимірників допоможе користувачам краще розуміти облікову інформацію та підвищить ефективність управління сталим розвитком. Наведено приклад поєднання вартісних і натуральних показників при розкритті інформації про земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними у Примітках до річної фінансової звітності.

**Ключові слова:** об'єкти обліку, земельні активи, водні ресурси, біологічні активи, грошовий вимірник, натуральний вимірник, фінансова звітність підприємства, розкриття нефінансової інформації.

DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)-36-47](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)-36-47)

**S.M. OSTAPCHUK**

('Institute of Agrarian Economics' National Scientific Center, Kyiv, Ukraine)

**N.H. TSARUK**('Nizhyn agrotechnical institute' Separated unit  
of National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Nizhyn, Ukraine)

## Accounting for Water, Land and Biological Assets in the Context of Sustainable Development Management: The Choice of a Main Meter

Water, land and biological assets are key resources for human livelihoods. But while the value of the assets of the virtual economy is growing insanely, such assets of the real economy as natural resources, populations of individual animals and plant species are becoming increasingly limited, and their price in the financial statements of enterprises does not adequately reflect their social value. The purpose of the article is to disclose relativity and insufficiency of

\* Остапчук Сергій Миколайович, старший науковий співробітник відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ), кандидат економічних наук.

\*\* Царук Наталія Георгіївна, декан факультету економіки, менеджменту та логістики Відокремленого підрозділу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут» (м. Ніжин), кандидат економічних наук, доцент.

*financial data about the water, land and biological assets in an enterprise's reporting for the needs of managing the sustainable development, and based on this, justifying the priority and wider use of a non-financial meters in accounting for such assets, as well as the need to generate reports based on combination of financial and non-financial information. The factors that increase the relativity of the money meter in accounting for water, land and biological assets were disclosed. Considerable attention is paid to the study of the content of non-financial reporting, which in our time is becoming an important component of information support for managing sustainable development. The expediency of the wide use of non-financial meters in accounting for water, land and biological assets was proved. Based on the systematization of water, land and biological assets and taking into account their natural and economic characteristics, an approach to the use of monetary and non-financial meters in the accounting of such assets was proposed. It was revealed that for natural assets non-financial meter is main, and for created or recreated by man – a monetary meter. However, both in the first and in the second case, a complementary meter should be used for the formation of full data of accounting at all levels, and mainly in reporting. Synthesis of financial and non-financial meters will help users better understand accounting data and will increase the effectiveness of managing sustainable development. An example was given of a combination of monetary and physical indicators in disclosing information on agricultural land plots and the right to use them in the notes to the annual financial statements.*

**Keywords:** *objects of accounting, land assets, water resources, biological assets, monetary meter, non-financial meter, financial statements of an enterprise, disclosure of non-financial information.*

*«В даний час існує значний перелік природних ресурсів, що входять до економічного обороту, але їх не вимірюють прийомами економічної та бухгалтерської методології. Традиційними прийомами бухгалтерського обліку такі ресурси відображають частково.»*

*Г.Г. Кірейцев*

**Постановка проблеми.** Історія загибелі цивілізації Рапа-Нуї на острові Пасхи<sup>1</sup> у всій повноті розкриває роль водних, земельних та біологічних активів в житті людини. Тотальна вирубка лісів, деревина з яких використовувалася жителями острова в якості палива, матеріалу для спорудження будинків, каное для рибальства, а також для перенесення величезних статуї по острову – так званих моаї, призвела до ерозії ґрунтів, погіршення екологічної ситуації, скорочення, і навіть зникнення популяції окремих тварин і рослин. Це поряд з іншими факторами спричинило зникнення рапануйської цивілізації.

Отже, для суспільства важливою є не стільки грошова вартість згаданих вище активів – бо цей показник сьогодні в умовах постійної інфляції та частих фінансово-економічних криз є досить відносним, як їх обсяг – від достатності якого залежить рівень життя. В той час, коли вартість активів віртуальної економіки шалено зростає (наприклад, у 2018 році капіталізація соцмережі Facebook перевищила \$ 500 млрд; в цьому ж році капіталізація інтернет-сервісу з продажу товарів і

послуг Amazon досягла позначки в \$ 1 трлн, а до кінця року зросла майже на чверть [1]), активи реальної економіки, зокрема природні ресурси, популяції окремих тварин та види рослин стають все більш обмеженими кількісно (зокрема за даними Світового банку площа лісів на планеті у 1990 році займала 31,6 % суходолу, а в 2016 – 30,7 % [2]), а їх вартість адекватно не відображає їхню цінність. Згідно з Глобальною перспективою природного середовища 4 (Global Environment Outlook 4), вимирання видів відбувається в 100 разів швидше природного показника і, як очікується, прискориться до від 1000 до 10000 разів в порівнянні з природним показником в найближчі десятиліття [3].

З огляду на наведені факти, виникає ряд запитань до системи бухгалтерського обліку. По-перше, наскільки достовірною і корисною для потреб управління сталим розвитком економіки та біосфери<sup>2</sup> є облікова інформація? На основі яких критеріїв здійснюється її збір та обробка? Врешті-решт, який вимірник має бути пріоритетним в обліку водних, земельних та біологічних активів?

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед вітчизняних вчених необхідність розробки окремого підходу до обліку водних, земельних та біологічних активів, який би передбачав широке застосування натурального вимірника, обґрунтував професор Г.Г. Кірейцев. В його працях [4-7] закладено орієнтири, які повинні допомогти новому поколінню дослідників віднайти шляхи вирішення зазначеної проблеми. Вчений довів, що землі сільськогосподарського призначення є специфічним біологічним активом, виходячи з їх природо-економічної сутності, а тому підхід до обліку земель

<sup>1</sup>Острів Пасхи або Рапа-Нуї (ісп. *Isla de Pascua*) – вулканічний острів в південній частині Тихого океану, територія Чилі. Місцева назва острова – Рапа-Нуї (рап. *Rapa Nui*). Припускається, що під час розквіту в XVI-XVII століттях населення Рапа-Нуї становило близько 10 тисяч чоловік. Через екологічну катастрофу, що сталася внаслідок знищення людьми екосистеми острова (вирубування лісів, ерозія ґрунтів тощо), а також міжусобних воєн чисельність населення до часу прибуття перших європейців скоротилася до 2-3 тисяч осіб. Джерело: Вікіпедія. URL: [https://uk.wikipedia.org/wiki/Острів\\_Пасхи](https://uk.wikipedia.org/wiki/Острів_Пасхи)

<sup>2</sup>Біосфера (від дав.-гр. *βίος* – життя та *σφαῖρα* – куля) – природна підсистема географічної оболонки, що являє собою глобальну планетарну екосистему (населена живими організмами). Термін «біосфера» вперше застосував австрійський геолог Е. Зюсс (1875), називаючи ним окрему оболонку Землі, наповнену життям. Детально вчення про біосферу розробив В.І. Вернадський. Джерело: Вікіпедія. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/Біосфера>

як основного засобу є недосконалим і повинен бути кардинально змінений. При цьому більшу роль слід відвести натуральному вимірнику.

Професор Г.Г. Кірейцев разом з О.Д. Гудзинським та В.К. Савчуком доводить, що потрібно змінити погляд на сутність біологічних активів, на їх структуру і динаміку, на структурно-функціональний та системно-функціональний аспект їх буття, на проблему їх природного (в свідомості людини) та штучного (на зовнішніх матеріальних носіях інформації) відображення, розробки та використання методів їх вимірювання, бухгалтерського обліку, фінансової та нефінансової оцінки. Потреба у створенні нової методології обліку, оцінки інтегрованої екологічної та соціально-економічної результативності використання таких об'єктів людиною є актуальною [7, с. 94].

Теоретико-практичні аспекти обліку водних, земельних та біологічних активів розкриті в публікаціях В.М. Жука, І.В. Замули, Т.Г. Камінської, Т.Є. Кучеренко, Н.М. Малюги, Б.В. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, Є.Ю. Попко, Л.К. Сука, П.Л. Сука, Л.І. Хоружій, В.О. Шевчука та інших. Дослідники розкривають особливості оцінки цих активів для цілей бухгалтерського обліку, удосконалюють методику їх відображення на рахунках, пропонують зміни до форм фінансової і статистичної звітності. В той же час, більшість науковців не виходить за рамки методології, визначеної діючими стандартами (П(С)БО / МСФЗ). Звідси одноманітність і відсутність кардинально нових ідей в їх дослідженнях. Серед усіх напрацювань відмітимо лише трирівневу модель сприйняття земель сільськогосподарського призначення В.М. Жуком [8, с. 418], теоретичні засади фізичної економії, пропаговані В.О. Шевчуком [9], а також пропозицію М.В. Дубницької і П.Д. Крельштейн щодо створення альтернативної обліково-аналітичної системи 3D кадастру з метою вирішення проблем обліку і моніторингу водних об'єктів населених пунктів [10].

Погоджуємося з І.В. Замулою, що «розуміння економічної природи взаємозв'язків суспільства та навколишнього природного середовища формує можливість вибору найбільш ефективних варіантів реалізації виробничої діяльності ... Саме прагнення підвищити ефективність функціонування виробничих і суспільних систем з урахуванням їх впливу на природне середовище спонукає формувати принципово нові підходи в обліку» [11, с. 128].

Зарубіжні вчені глибоко досліджують облік природних ресурсів ще з другої половини ХХ століття та не обмежують свої пошуки рамками методології МСБО/МСФЗ. Зокрема фундаментальний характер в цій царині мають праці Р. Перетто (R. Peretto), М. Харісса (M. Harris), І. Фрасера (I. Fraser), М. Коммона (M. Common), В.С. Прудхама (W.S. Prudham), С. Лонергана (S. Lonergan) та інших.

Дослідження Р. Перетто присвячені проблемам обліку природних ресурсів та активів навколишнього середовища, вимірюванню рівня їх деградації в системі національних рахунків [12].

У роботі М. Харісса та І. Фрасера проведено широкий огляд теоретичної та прикладної літератури з обліку природних ресурсів, вчені вказують на фундаментальну напруженість між економічною теорією та національною методологією бухгалтерського обліку, і роблять висновок, що однією з причин цього є недостатня увага економістів до перегляду системи національних рахунків [13].

М. Коммон стверджує, що для забезпечення сталого розвитку необхідний облік природних ресурсів, а національні конвенції з обліку доходу потребують змін. Дослідник наводить переконливі аргументи на користь обліку природних ресурсів та виділяє кілька його видів. Відзначається, що для цілей сталого розвитку ринкові ціни, що застосовуються в обліку, є недоцільними. Прагнення до стабільності вимагає моделювання, а не історичного обліку [14].

Близькими нашій темі є публікації стосовно передумов виникнення та розвитку нефінансової звітності, яка сьогодні активно впроваджується в усі сфери управління, та може бути свідченням більш широкого використання звітних нефінансових показників. Нефінансову звітність досліджують Н.В. Аграмакова, Ю.П. Байрактар, К.В. Безверхий, І.П. Васильчук, О.Б. Гамкало, О. Герасименко, С.Я. Король, Н.С. Орлова, О.А. Петрик, Н.М. Притуляк, А.Л. Романчук та інші. Зазначимо, що майже всі дослідники розглядають нефінансову звітність як складову управління соціальною відповідальністю підприємств.

Провівши огляд публікацій, нами не виявлено праць вітчизняних науковців, які б розглядали проблеми обліку водних, земельних та біологічних активів з позиції вибору облікового вимірника, що визначає актуальність даного дослідження.

**Метою статті** є розкриття відносності та недостатності для потреб управління сталим розвитком грошового вираження вартості водних, земельних та біологічних активів у звітності підприємства, і виходячи з цього, обґрунтування пріоритетності й більш ширшого використання натурального вимірника в обліку таких активів, а також необхідності формування звітності на основі поєднання фінансової і нефінансової інформації.

**Методологія дослідження.** В основу доведення прийнятої у статті гіпотези покладено історичний метод дослідження використання облікових вимірників. Застосовано методи аналізу і синтезу, порівняння та аналогії. Метод моделювання забезпечив цілісність вивчення водних, земельних та біологічних активів, що, у свою чергу, дало можливість вибудувати системний підхід до вибору пріоритетного та доповнюючого вимірника їх обліку.

*Об'єктом дослідження* є водні, земельні та біологічні активи, які з метою проведення більш глибокого аналізу особливостей їх обліку, поділено на дві групи: *природні* (ріки, озера, інші природні водойми; землі сільськогосподарського призначення, а також землі інших категорій; дика флора і фауна) та *створенні або відтворенні людиною* (штучні водойми

## Бухгалтерський облік

і канали; техногенні ґрунти; біологічні активи рослинництва і тваринництва у сільському господарстві).

**Виклад основних результатів.** В бухгалтерському обліку використовують натуральні, трудові та грошові вимірники. Важко відслідкувати на якій стадії розвитку бухгалтерського обліку почав застосовуватися той чи інших вимірник, але, на наш погляд, натуральні вимірники мали місце від початку людської історії, будучи незамінними у господарських взаємовідносинах. Справедливо буде припустити, що грошовий вимірник виник з появою грошей.

Відомий російський вчений В.Я. Соколов зазначає, що натуральні показники отримали широке поширення саме в англо-американській школі бухгалтерського обліку. Формалізація німців поклала кінець діграфізму як центральній теоретичній проблемі, і грошовому вимірнику – його невід'ємній ознаці. (Усі школи, включаючи німецьку, сходилися на тому, що тільки грошовий вимір робить бухгалтерію бухгалтерією.) Гаррісон вперше звернув увагу на те, що істинним вимірником може бути тільки натуральний, хороше управління має ґрунтуватися на ньому, і лише на ньому або його не буде зовсім. Грошовий вимірник має похідний характер від натурального. Поклавши в основу обліку саме натуральний вимірник, що дозволяє розвинути бухгалтерію всередину від обліку синтетичного до обліку аналітичного, Гаррісон створив умови для побудови стандартів – норм витрат, які вводилися, і закладалися в бухгалтерські рахунки. Останні позбавлялися юридичного та економічного змісту, виступаючи в ролі «екранів», які демонструють, як фактичні показники протягом господарських процесів відхиляються від нормативних, заздалегідь намічених. Завдяки цьому бухгалтерія з історіографії господарських процесів, як називав її Шер, перетворилася в компас підприємства [15].

Як бачимо, важливість натурального вимірника була оцінена вченими ще декілька століть тому, як і те, що грошовий вимірник є похідним від натурального. Це досить легко пояснити на прикладі: вартість будь-чого оцінюється виходячи з фізичної одиниці виміру, наприклад, вартість 1 га угідь лежить в основі розрахунку вартості всього поля, площа якого є натуральним показником, 1 голови ВРХ – в основі вартості стада, чисельність якого теж натуральний показник. Отже, без натуральних показників площі й чисельності неможливо розрахувати вартість поля і стада ВРХ відповідно.

В наш час, натуральні та трудові вимірники гармонійно поєднуються з грошовим на рівні первинного обліку, в той час як на рівні зведеного обліку і звітності грошовий вимірник є домінуючим. Це пояснюється тим, що існує необхідність забезпечення порівняння даних звітності підприємств різних галузей та країн. Зазначається, що грошовий вимірник є універсальним адже забезпечує таке порівняння, навіть якщо використовуються різні валюти (в цьому випадку застосовуються курси конвертації валют).

В теорії бухгалтерського обліку на Заході прийняте припущення про стабільність грошової одиниці (Monetary Unit Assumption). Цей принцип бухгалтерського обліку передбачає, що бізнес-операції або події можуть бути виміряні та виражені в грошових одиницях, а грошові одиниці є стабільними і надійними. Іншими словами, мовою бізнесу та фінансів є гроші. Неважливо, яка це валюта, поки вона є стабільною і може бути порівнянна з іншими валютами [16].

Принцип грошової одиниці, однак, не стосується інфляції, яка так чи інакше має місце в будь-якій економіці, а вказує на здатність вимірювати операції в грошах без різких коливань купівельної спроможності валюти у короткостроковій перспективі.

Невизнання впливу інфляції може призвести до обману зовнішніх користувачів. Наприклад, якщо компанія купує будівлю за 100 000 доларів та утримує її протягом 30 років, в балансі все одно буде відображатися первісна вартість придбання, не скоригована з врахуванням інфляції. Вартість будівлі може коливатися в розмірі до \$ 1 000 000 через 30 років інфляції. Проте Рада зі стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board (FASB)) вирішила цим не перейматися та не вимагає, щоб компанії визнавали інфляцію у своїх фінансових звітах. Цьому є цілий ряд причин, але головна з них та, що США користуються низькими інфляційними ставками протягом десятиліть [16].

Як зазначає Метт Петрині (Matt Petryni), концепція стабільної грошової одиниці, по суті, дає змогу бухгалтерам ігнорувати вплив інфляції – зменшення в реальних товарах того, що можна придбати за долар. Через це припущення фінансова звітність минулого, як правило, не оновлюється, навіть якщо вартість грошей істотно змінюється. Хоча припущення про стабільну грошову одиницю робить процес ведення бухгалтерського обліку більш керованим, він іноді може супроводжуватись проблемами. Якщо вартість грошей швидко змінюється через ринкові умови або наслідки політики, фінансова звітність підприємства може бути менш корисною для порівняння з попередніми записами [17].

Вважаємо, що концепція стабільної грошової одиниці була більш менш виправданою доки існував золотий паритет – законодавче встановлення ваги чистого золота в національній валюті країни і співвідношення з іншою валютою за вмістом золота. Золотий паритет служив основою формування валютних курсів і був скасований Міжнародним валютним фондом в 1978 р.

В наш час тенденції зміни умов господарювання формують потребу доповнення інформації фінансової звітності нефінансовою складовою, тобто необхідне поєднання натурального і грошового вимірника на всіх рівнях звітності. Саме на це звертає увагу професор Г.Г. Кірейцев: «Відміна Бреттон-Вудської системи регулювання грошових потоків у іноземній валюті на міжнародному рівні та відмова США від золотого паритету долара послабили роль грошового вимірника в обліку. Названі умови були доповнені

розробкою методології стратегічного управління. Все це актуалізувало потребу повнішого використання нефінансової інформації. В обліково-аналітичній діяльності очевидним став факт використання багатомірного відображення усіх фактів господарського життя та розробки методик такого відображення [4, с. 24]. Вчений вказує на необхідність розроблення методологічного інструментарію формування облікової нефінансової інформації, яка би характеризувала кількісні та якісні сторони використання водних, земельних і біологічних активів.

Хоча може здаватися, що ситуація з обліком у грошовому вимірнику виглядає майже безпроблемною, але у випадку обліку водних, земельних та біологічних активів такий підхід (домінування грошового вимірника у звітності) є недостатнім для прийняття ефективних управлінських рішень щодо їх раціонального використання на рівні підприємства, галузі, країни, глобальної економіки.

На фоні трансформації уявлень про грошові одиниці, нестабільності світових валют, відміни золотого паритету долара, виникнення електронних грошей, суттєво зростає відносність грошового вимірника, і, як наслідок, відбувається викривлення даних саме про цінність, а не вартість (бо визначити суму витрат на їх створення фізично неможливо) природних активів реальної економіки та обсяги їх використання.

Ще у 1988 році у своєму Звіті щодо обліку природних ресурсів Р. Перетто зазначив, що «існує небезпечна асиметрія щодо способів, як ми вимірюємо ... цінність природних ресурсів... Країна може вичерпати свої мінеральні ресурси, вирубати свої ліси, еродувати свої ґрунти, забруднити її водоносні горизонти і половати на свою дилку природу до її вимирання, але вимірний дохід буде неухильно зростати, хоча ці активи зникли» [12].

Сьогодні проблема асиметрії облікової інформації настільки загострилася, що суспільство змінює підходи до формування інформаційного забезпечення управління сталим розвитком. Як свідчить спільне дослідження науковців з Об'єднаного Королівства, Гани, Норвегії, населення Гани зацікавлене у широкому розкритті інформації щодо розподілу доходів від використання природних ресурсів, обсягів їх видобутку. Вважається, що транспарентність дозволить громадянам отримувати більше інформації про доходи своєї країни та управління ними; краще поінформовані громадяни, у свою чергу, зможуть внести свій внесок у обговорення питань національного управління природними ресурсами, висловити свою стурбованість і вимагати підвищення відповідальності від користувачів таких активів, якщо це необхідно [18].

В Європейському Союзі важливим кроком у розвитку інформаційного забезпечення управління сталим розвитком є прийняття Директиви 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 22 жовтня 2014 року про внесення змін до Директиви

2013/34/ЄС щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації окремими великими підприємствами та групами (EU Non-Financial Reporting Directive 2014/95/EU) [19]. Дана Директива сприяє ширшому використанню нефінансової інформації на вищих ланках управління, та, на наш погляд, доводить необхідність комплексного використання грошового та інших вимірників.

В кожній з країн ЄС прийнято додаткове законодавство, спрямоване на виконання вимог Директиви 2014/95/ЄС. Відтак деталізація нефінансової інформації, що розкривається та стосується використання водних, земельних та біологічних активів, може бути різною (табл. 1).

Консультант бельгійської компанії Sustainalize Джоана Хаеренс (Johanna Haerens) наводить п'ять причин, чому потрібно розкривати нефінансову інформацію у звітності [21]:

1) Інвестори та інші зацікавлені сторони все частіше розглядають екологічні, соціальні та управлінські результати діяльності компаній при прийнятті інвестиційних рішень. Наприклад, Bloomberg має цілу команду аналітиків, які добувають нефінансові дані з щорічних звітів компанії, публікацій про стійкість та веб-сайтів, і перетворюють їх на оцінки, які використовуються торговцями та інвесторами. Крім того, запропонований пакет законів Європейської Комісії зосереджується на фінансуванні сталого розвитку та включає, зокрема, таксономію, яка визначає, чи є економічна діяльність стійкою, а також нові обов'язки для інституційних інвесторів. Якщо компанія публікує високоякісні нефінансові дані, то стане більш помітною для інвесторів, незалежно від того, чи вони добровільно розглядають таку інформацію, чи роблять це тому, що законодавчо зобов'язані.

2) Це є своєрідним тестом щодо сталого розвитку. Орієнтири та рейтинги сталого розвитку, такі як MSCI, Sustainalytics, Dow Jones Sustainability Index (DJSI) або Carbon Disclosure Project (CDP), дають можливість продемонструвати досягнення стійкості компанії порівняно з конкурентами. Участь у цих рейтингах та орієнтирах стійкості має ряд переваг: більша наочність серед інвесторів (як згадувалося вище), більш легкий доступ до капіталу і покращений імідж компанії.

3) Як свідчить практика звітування в розвинутих країнах (Франція, Великобританія, Німеччина), законодавство щодо необхідності розкриття нефінансових даних з екологічних та соціальних питань буде ставати все більш вимогливим.

4) Це може допомогти покращити внутрішню організацію роботи та поінформованість працівників компанії.

5) Вимірювання = керування продуктивністю сталого розвитку. Вимірювання продуктивності дасть компанії уявлення про те, як виконуються конкретні показники сталості, наприклад, викиди CO<sub>2</sub>, споживання води та рівень задоволеності працівників. Наступним логічним кроком є встановлення цілей та реалізація плану дій щодо їх досягнення.

**Розкриття нефінансової інформації щодо використання водних, земельних та біологічних активів в країнах ЄС**

№	Країна	Нефінансова інформація, що розкривається
1	Великобританія	Нефінансова звітність повинна містити, як мінімум, інформацію, що стосується екологічних питань.
2	Італія	Щодо екологічних питань, принаймні наступна інформація повинна бути надана: – використання енергетичних ресурсів (відмінність між відновлюваною та невідновлюваною енергією) та водокористування; – викиди парникових газів та забруднення повітря; – вплив основних ризиків, пов'язаних з діяльністю компанії на навколишнє середовище, здоров'я та безпеку, оцінюється, де це можливо, виходячи з реалістичних середньострокових перспектив.
3	Німеччина	Нефінансова звітність повинна містити, як мінімум, інформацію, що стосується наступних екологічних питань: 1. Використання природних ресурсів; Компанія розкриває, якою мірою використовує природні ресурси в своїй діяльності (наприклад, обсяги споживання води, використання ґрунту, відходів, енергії, викидів, землі та біорізноманіття, а також викидів від життєвого циклу продукції та послуг. 2. Управління ресурсами; Компанія розкриває, які якісні та кількісні цілі вона поставила перед собою у зв'язку з ефективністю використання ресурсів, відновлюваних джерел енергії, збільшенням продуктивності сировини та скороченням використання екосистемних послуг, та як ці цілі були виконані або будуть досягнуті в майбутньому. 3. Викиди, пов'язані з кліматом; Компанія розкриває інформацію щодо викидів парникових газів відповідно до Протоколу про парникові гази або стандартів, що ґрунтуються на ньому, і визначає цілі, які вона поставила перед собою для скорочення таких викидів.
4	Франція	Загалом, законодавство вимагає від усіх компаній надавати інформацію, необхідну для розуміння позиції компанії, її розвитку, фінансової та економічної діяльності та впливу її діяльності. Зокрема, розкриваються такі позиції: – наслідки впливу діяльності компанії на навколишнє середовище; – вплив діяльності компанії, а також її послуг та продуктів на зміну клімату; – зобов'язання щодо сталого розвитку, економіки замкнутого циклу та запобігання харчових відходів.

Джерело: систематизовано авторами на основі [20].

Значимо, що законодавчі ініціативи в ЄС щодо впровадження нефінансової екологічної та соціальної звітності, як бачимо, перш за все, пов'язані із сталим розвитком. В свою чергу, сталий розвиток біосфери, і в тому числі соціально-економічних систем, залежить від раціонального використання водних, земельних та біологічних активів, які мають ключове значення для життєдіяльності людини. Таким чином, можна констатувати, що облікові дані щодо цих активів на рівні зведеного обліку та звітності мають бути доповнені нефінансовою інформацією, яка, як відомо, формується переважно завдяки використанню натуральних й інших вимірників.

Ще одним аргументом на користь пріоритетності натурального вимірника в обліку водних, земельних та біологічних активів є їхні особливості як природних активів:

1) Природні активи не можна оцінити з позиції витрат на їх створення, адже вони не є результатом

людської праці. В даному випадку, мова не йде про штучні канали і водойми, техногенні ґрунти, біологічні активи рослинництва і тваринництва в сільському господарстві, які є результатом відтворення людиною природних аналогів або створення заново. Звичайно, сьогодні розроблені методики вартісної оцінки цих та подібних активів на основі застосування витратного, дохідного і порівняльного (ринкового) підходів. Наприклад, Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. № 1531. Очевидно, що витратний підхід не може бути застосований до оцінки вартості природних активів. Найчастіше використовують методичний підхід, що базується на капіталізації чистого операційного або рентного доходу (фактичного чи очікуваного). Однак, що це означає? Дохід визначається за певний період, який безсумнівно є меншим за період існування самого

активу, відтак чи можна назвати вираховану на цій основі вартість істинною? На нашу думку, безсумнівно ні! Вирахована сума буде лише відображати вартість користування активом протягом певного періоду. У випадку порівняльного підходу не вводиться нічого суттєво нового, а здійснюється порівняння ринкових цін з коригуванням, яке враховує окремі відмінності активу (місце розташування, якісні параметри та інші).

Стосовно оцінки та обліку земельних активів у грошовому вимірнику професор Г.Г. Кірейцев першим сміливо заявив, що «земля – це особливий біологічний актив, особливе біологічне середовище. Будь-які критерії оцінки використання землі, що опираються на принципи монетаризму, є неприйнятними, а така оцінка не є нормальним явищем. Критерії повинні бути іншими» [22].

2) Природні активи належали минулим поколінням, належать теперішнім і належатимуть майбутнім, якщо будуть збережені людиною. Тобто ці

активи є надбанням всього людства – мають суспільний характер та перебувають під охороною держави. Це також засвідчує також і законодавство. Зокрема, згідно із ст. 13 конституції України, земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об'єктами права власності українського народу. ... Власність не повинна використовуватися на шкоду людині і суспільству [23].

3) Такі активи як земля, вода, тварини і рослини, поряд з повітрям є ключовими в забезпеченні життя людей, а тому є безцінними.

На основі систематизації водних, земельних і біологічних активів та врахування їх природних й економічних характеристик, у таблиці 2 розкрито авторський підхід до застосування грошового і натурального вимірника в обліку таких активів.

Таблиця 2

Вибір вимірника для обліку водних, земельних та біологічних активів

Види активів	Вимірник		Обґрунтування
	Пріоритетний	Доповнюючий	
<p>I. <i>Природні активи</i> – сформовані без участі людини</p> <p>а) Водні ресурси</p> <p>б) Земельні ділянки та масиви</p> <p>в) Дика флора і фауна (біологічні активи дикої природи)</p>	Натуральний	Грошовий	<p>Відсутня можливість визначення суми витрат, пов'язаної із створенням активу. Можна обчислити лише витрати, пов'язані із доведенням активу до стану, в якому він придатний для використання.</p> <p>Попереднє (планове) визначення доходу від використання таких активів* має відносний характер, адже існують природно-кліматичні та інші ризики (стихійні лиха, зміна клімату та ін.), передбачити / усунути які, повністю неможливо.</p>
<p>II. <i>Активи створенні / відтворенні людиною</i></p> <p>а) Штучні водойми і канали</p> <p>б) Антропогенно створені ґрунти (за іншими класифікаціями: техногенні ґрунти, урботехноземи, урбаноземи)**</p> <p>в) Відтворена людиною дика флора і фауна (зоопарки, ботанічні сади та ін.), біологічні активи тваринництва та рослинництва в сільському господарстві (свійські тварини, плодіві насадження, сільськогосподарські культури та ін.)</p>	Грошовий	Натуральний	<p>Існує можливість визначення суми витрат, пов'язаної із створенням / відтворенням активу людиною.</p> <p>Попереднє (планове) визначення доходу від використання таких активів* все ж має відносний характер, адже природно-кліматичні та інші ризики залишаються, що обумовлює потребу застосування в обліку і звітності натурального вимірника як доповнюючого.</p>

\* – мається на увазі визначення вартості за дохідним підходом.

\*\* – Антропогенно створені ґрунти – сконструйовані ґрунти, що володіють одним оптимізованим параметром для вирішення відповідної задачі, ґрунтові процеси в них повністю підтримуються і контролюються людиною. Такі ґрунти класифікують відповідно до цілі створення (за основною задачею): рекреаційні, тепличні, рекультивовані та інші [24, с. 383].

Джерело: запропоновано авторами.

## Бухгалтерський облік

Для справедливості слід відмітити, що в наш час нові технології розвиваються надзвичайно стрімко та дозволяють людині вдаватись до відтворення природних ресурсів: з'являються техногенні ґрунти, генетично модифіковані рослини, клони тварин. Останні, на нашу думку, варто виокремлювати в окрему групу активів при виборі пріоритетного вимірника їх обліку.

Серед таких – урботехноземи – ґрунти техногенних поверхневих ґрунтоподібних утворень, створені штучно шляхом збагачення родючим шаром [25, с. 34]. Такий родючий шар (гумус) може бути створений внаслідок переробки органічних відходів або переміщений з іншої ділянки. Детально процес виробництва техногенного ґрунту з органічних відходів описано у дослідженні [26]. Урботехноземи переважно створюють в містах, пустелях, де природний ґрунт втрачений під дією техногенного впливу або відсутній.

Урбаноземи – розглядаються як новий тип ґрунтів, генетично самостійних, що володіють характерними рисами природних ґрунтів, і в той же час мають специфічні властивості [25, с. 35].

Як бачимо з таблиці 2, для обліку природних активів та розкриття інформації про них у звітності доцільною є наступна комбінація вимірників: натуральний (пріоритетний) + грошовий (доповнюючий). В той же час у XXI столітті завдяки інноваційно-технологічному прогресу людство намагається створювати або відтворювати природні ресурси. Серед таких: техногенні ґрунти, штучні ріки і судноплавні канали, клоновані тварини, виведенні сорти і гібриди рослин, лісові насадження у пустелях й інші. Цей процес надзвичайно затратний та потребує великих вкладень як трудових, так і фінансових ресурсів. Тому в цьому випадку комбінація вимірників обліку буде дещо іншою: грошовий (пріоритетний) + натуральний (доповнюючий). Пріоритетність грошового вимірника в обліку активів створених або відтворених людиною є очевидною, та обумовлена необхідністю оцінки економічної доцільності такої діяльності.

В аспекті управлінської діяльності повернемося до фінансової звітності, яка на даний час, фактично є домінуючою у системі звітності підприємства та основою інформаційного забезпечення управління розвитком підприємства. Одразу зазначимо, що рівень деталізації інформації у основних формах фінансової звітності є обмеженим. Розкриття показників активів, капіталу і зобов'язань здійснюється у відповідності із загальноприйнятою їх класифікацією, що забезпечує оптимальний обсяг звітних форм та дозволяє користувачу сформулювати достатньо повне уявлення про господарські засоби та джерела їх утворення. При цьому прийняття рішень у сфері управління підприємством, здійснення інвестицій, забезпечення сталого розвитку вимагає додаткового розкриття показників, наведених в основних формах фінансової звітності. Тому невід'ємною частиною загального звіту є Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5).

Як зазначається в п. 112 МСБО 1, у Примітках слід розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ, і яку не подано у фінансовій звітності, а також надавати інформацію, яку не подано у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння [27]. Проте, у Примітках користувач не знайде натуральних показників (тобто нефінансової інформації), які є доречними і логічними для здійснення системної оцінки водних, земельних, біологічних активів підприємства.

Для прикладу, розглянемо ситуацію з обліком земельних активів (права користування та власне земельні ділянки) та відображення їх у фінансовій звітності. Як свідчить аудиторська практика, інформація в рядках 1000 «Нематеріальні активи» та 1010 «Основні засоби» форми № 1 «Баланс» не дозволяє оцінити виробничий потенціал земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, що має першочергове значення для потенційного інвестора. Адже неможливо визначити їх частку в структурі основних засобів та вартість прав користування ними в структурі нематеріальних активів. Інформація у табл. 1 та 2 форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», зокрема рядки 020 «Права користування майном», 100 «Земельні ділянки» не вирішують цієї проблеми, так як у рядку 020 вартість прав оренди даної категорії земель включається до вартості усіх прав користування майном, які надані підприємству, а в рядку 100 розкривається вартість усіх земельних ділянок (в т.ч. і сільськогосподарського призначення), облік яких ведеться на рахунку 101 «Земельні ділянки».

Таким чином, для аграрних підприємств існує потреба розкриття у додатковій таблиці форми № 5 інформації про земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними задля розуміння даних за рядками 1000 та 1010 форми № 1 «Баланс».

Не вирішує цієї проблеми і змістовне наповнення ряду форм державного статистичного спостереження, адже інформація про земельні ділянки у цих формах подається лише в натуральному вимірнику та загалом стосується посівних площ. У грошовому вимірнику наводяться лише дані щодо обсягів капітальних інвестицій у земельні ділянки (різного цільового призначення) та права користування ними у формах № 2-інвестиції (квартальна) «Капітальні інвестиції» та № 2-інвестиції (річна) «Капітальні інвестиції, вибуття й амортизація активів».

Наявний обліковий матеріал (форми 6-зем «Звіт про наявність земель та розподіл їх за власниками землі, землекористувачами, угіддями та видами економічної діяльності» і 2-зем «Звіт про землі, які перебувають у власності й користуванні») переважно є обліком землекористувачів, а не земель. Форма 6-зем містить звіт про наявність земель та розподіл їх між власниками землі, землекористувачами, по угіддях та видах економічної діяльності. У формах статистичного спостереження ба-зем «Звіт про наявність зрошуваних земель та розподіл їх за власниками землі, землекористувачами та угіддями»



та бб-зем «Звіт про наявність осушених земель та розподіл їх за власниками землі, землекористувачами та угіддями» обліковуються зрошувані та осушені землі, 2-зем – землі за формами власності [28, с. 79].

Вищезазначене обумовлює необхідність зміни підходу до розкриття інформації про земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними у фінансовій звітності, зокрема у Примітках до неї.

Пропозиції щодо розширення показників фінансової звітності аграрних підприємств інформацією про земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними містяться у працях В.М. Жука, Б.С. Гузара, М.А. Проданчука та інших науковців. Зауважимо, що всі дослідники пропонують виокремити додаткові показники у звітних формах лише у грошовому виразі, залишаючи поза увагою натуральний показник – пріоритетний, перш за все, для активів, які не створенні людиною.

Поділяємо позицію Я.С. Ткаль, що зміст основних елементів звітності підприємства повинен бути зрозумілим не тільки спеціально підготовленим спеціалістам, а й широкому колу інших користувачів. Саме прагматична складова (для чого та для кого ведеться облік, з якою метою складається і

публікується звітність) повинна бути на першому місці. Семантична складова є наступною за значущістю. Вона полягає у тому, що будь-який користувач облікової інформації повинен розуміти, яке саме значення надається відповідному поняттю. Тобто сучасна трансформація національної системи інформаційного забезпечення в системі управління ефективністю використання земельних ресурсів сільськогосподарськими підприємствами повинна відповідати вказаним параметрам [29, с. 190].

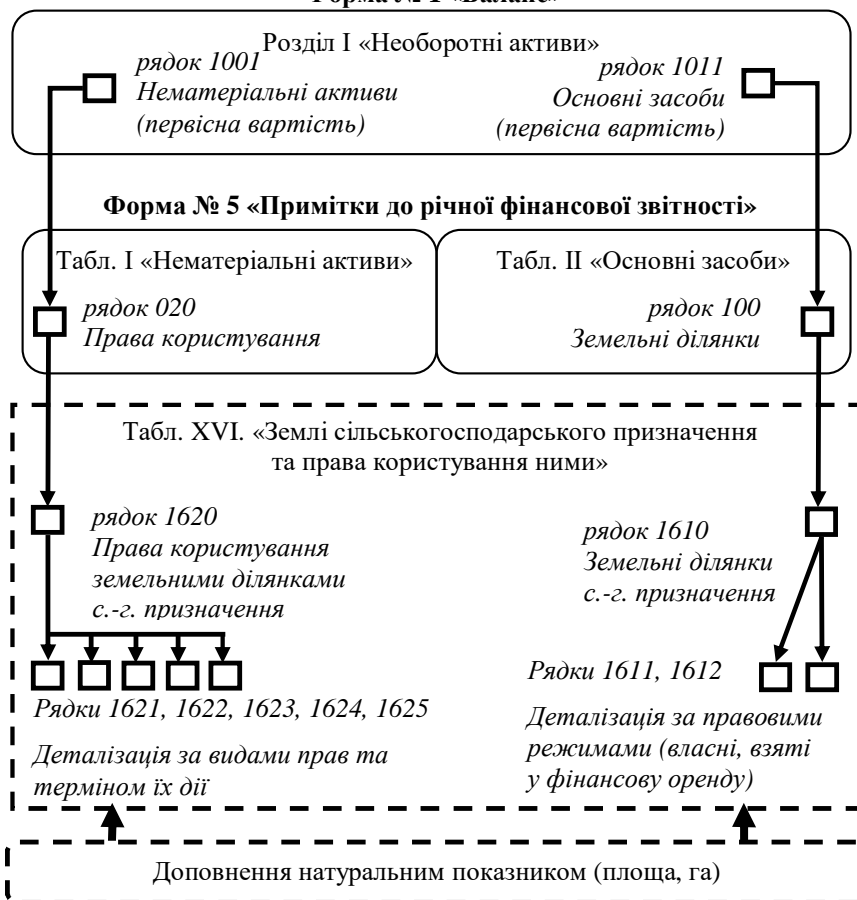
У 2014 році в дисертаційному дослідженні [30] нами було запропоновано по суті новаторський підхід до розкриття структури земельного капіталу сільськогосподарського призначення аграрні підприємства у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Зокрема, доцільно:

- відокремлено відображати земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними з деталізацією останніх за видами та терміном дії;

- крім вартісних, ввести також натуральні показники та розкрити частку ріллі в структурі земель сільськогосподарського призначення – як найбільш продуктивної частини сільськогосподарських угідь (рис. 1).

**Форма № 1 «Баланс»**



\* – пунктирною лінією виділено елементи вдосконалення

Рис. 1. Альтернативний підхід до розкриття інформації про землі сільськогосподарського призначення та права користування ними у фінансовій звітності аграрних підприємств

Джерело: [30].

Розроблений підхід базується на критеріях послідовності та підпорядкованості показників та передбачає дотримання принципу «від загального до часткового» (див. рис. 1). Для його реалізації необхідно поглибити змістовне наповнення форми № 5 шляхом введення додаткової Таблиці XVI «Землі сільськогосподарського призначення та права користування ними». Деталізація інформації про вартість земельних ділянок (власних, взятих в оренду) та прав користування ними (прав постійного користування, прав оренди, емфітевзису) сприятиме кращому розумінню користувачами звітності інвестиційних перспектив аграрного підприємства.

У той же час вважаємо, що розкриття даних лише про вартість складових земельного капіталу без зазначення фактичної площі земельних угідь не дозволяє сформулювати повноцінне уявлення користувачів звітності про виробничий потенціал земель сільськогосподарського призначення. Відтак доцільно додатково навести інформацію про площу власних земельних угідь та тих, які є в підприємства на правах користування в натуральному вимірнику, тобто в гектарах. Звичайно, синтез грошових і натуральних показників у Примітках до річної фінансової звітності сьогодні ще не має належного сприйняття, однак він не суперечить загальному підходу до розкриття інформації у Примітках. В наукових публікаціях ідея розширення бухгалтерської інформації на основі поєднання вартісних і натуральних показників стосується переважно форм статистичної звітності.

Розкриття у грошовому і натуральному вимірнику інформації про землекористування у формі № 5 дасть можливість розшифрувати рядки форми № 1 «Баланс» 1000 «Нематеріальні активи», 1010 «Основні засоби», у складі яких відображаються земельні ділянки та права користування ними. Додатково користувач зможе оцінити земельний капітал з позиції взаємозв'язку його натуральних, вартісних та структурних характеристик.

Запропонований нами підхід до розкриття облікової інформації на основі поєднання вартісних і натуральних показників може бути поширений також на біологічні активи рослинництва та тваринництва у сільському господарстві, які у діючій формі Приміток до річної фінансової звітності відображаються у Таблиці XIV «Біологічні активи». Щодо водних активів, то інформація про них взагалі відсутня у фінансовій звітності та Примітках до неї.

**Висновки.** В умовах погіршення екологічної та продовольчої ситуації, скорочення біорізноманіття в світі ефективне управління сталим розвитком вимагає зміни підходів до формування інформаційного забезпечення, головним чином, обліку водних, земельних і біологічних активів й розкриття інформації про них у звітності підприємств.

Виявлено, що після відміни золотого паритету долара як світової валюти, грошова оцінка природних активів на фоні шаленого розвитку віртуальної економіки стає все більш відносною та не відображає їх істинну цінність для життєдіяльності людини. Крім

цього, в наш час інформації фінансової звітності недостатньо для управління сталим розвитком. Свідченням цього є впровадження і розвиток нефінансової звітності, яка, перш за все, розкриває екологічні та соціальні аспекти діяльності компаній. В країнах ЄС обов'язковою складовою нефінансової звітності є екологічні питання, такі як використання водних і земельних активів, енергоресурсів, викиди парникових газів, вплив діяльності компанії на навколишнє середовище та інші.

На основі здійснення класифікації водних, земельних і біологічних активів, аналізу їх особливостей запропоновано підхід до вибору пріоритетного та доповнюючого вимірника в обліку таких активів. Зокрема для природних активів пріоритетним є натуральний, а для створених або відтворених людиною – грошовий вимірник. Проте, і в першому, і в другому випадку для повноцінності обліку на всіх рівнях, і головним чином у звітності, має застосовуватися доповнюючий вимірник. Синтез вимірників допоможе користувачам краще розуміти облікову інформацію та підвищить ефективність управління сталим розвитком.

Наведено приклад поєднання вартісних і натуральних показників при розкритті інформації про земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними у Примітках до річної фінансової звітності.

Перспективами подальших досліджень є ідентифікація та обґрунтування натуральних і вартісних показників обліку природних активів – водних ресурсів, земель, біологічних активів, необхідних для ефективного управління цілями сталого розвитку.

#### 4 Список використаних джерел

1. Михайлова М. Итоги акционеров: как изменилась стоимость крупнейших ИТ-компаний мира за 2018 год / 4 янв 2019. URL: <https://vc.ru/finance/54803-itogi-akcionerov-kak-izmenilas-stoimost-krupneyshih-it-kompaniy-mira-za-2018-god>
2. Forest area (% of land area) | Data. The World Bank Group. 2019. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/AGLND.FRST.ZS?end=2016&start=1990>
3. Hood L. Biodiversity: Facts and figures / SciDev.Net. 08.10.2010. URL: <https://www.scidev.net/global/forestry/feature/biodiversity-facts-and-figures-1.html>
4. Кірейцев Г. Г. Зміна умов розвитку обліку діяльності підприємств АПК України. *Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору*. VII Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ «Інститут аграрної економіки», 25 листопада 2011 р.: збірник тез та виступів / Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2011. С. 22-25.
5. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.
6. Кірейцев Г. Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України. *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи*. II Міжнар. наук.-практ. конф.:

36. тез та виступів. К.: Інститут аграрної економіки, 2006. С. 9-18.

7. Гудзинський О. Д., Кірейцев Г. Г., Савчук В. К. Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК. *Економічна теорія*. 2005. № 2. С. 80-95.

8. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.

9. Шевчук В. О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації. *Облік і фінанси*. 2013. № 1(59). С. 66-73.

10. Дубницька М. В., Крельштейн П. Д. Нові підходи до обліку і моніторингу водних об'єктів (тривимірний простір). *Містобудування та територіальне планування*. 2017. Вип. 64. С. 70-78. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/MTP\\_2017\\_64\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/MTP_2017_64_11)

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

12. Repetto R. Report on Natural Resource Accounting, Australian Environment Council information paper, Canberra. 1998.

13. Harris M. & Fraser I. Natural Resource Accounting in Theory and Practice: A Critical Assessment. *The Australian Journal of Agricultural and Resource Economics*. 2002. 46:2. pp. 139-192.

14. Common M. Natural Resource Accounting and Sustainability. *The Economic and Labour Relations Review*. 1991. Vol 2, Issue 1, pp. 89-121. URL: <https://doi.org/10.1177/103530469100200107>

15. Соколов Я. В. Национальные школы бухгалтерского учета / БУХ.ІС, сайт в помощь бухгалтеру. URL: <https://buh.ru/articles/documents/13360/>

16. What is the Monetary Unit Assumption? – Definition | Meaning | Example / MyAccountingCourse.com. 2019. URL: <https://www.myaccountingcourse.com/accounting-dictionary/monetary-unit-assumption>

17. Petryni M. The Stable Monetary Unit Concept of Accounting. September 26, 2017 / Bizfluent. URL: <https://bizfluent.com/info-12053293-stable-monetary-unit-concept-accounting.html>

18. Brunnschweiler Ch. & Edjekumhene I. & Lujala P. Does information matter? Transparency and demand for accountability in Ghana's natural resource revenue management. 2019. MPRA Paper92524, University Library of Munich, Germany. URL: [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/92524/1/MPRA\\_paper\\_92524.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/92524/1/MPRA_paper_92524.pdf)

19. Directive 2014/95/EU of the European parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups (Text with EEA relevance). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

20. Comparing the implementation of the EU Non-Financial Reporting Directive in the UK, Germany, France and Italy / Claire Jeffery with the support of Jade Tenwick and Ginevra Biccio. Editor: Filip Gregor. November 2017. URL: <http://www.purposeofcorporation.org/comparing-the-eu-non-financial-reporting-directive.pdf>

21. Haerens J. Five reasons why you should report non-financial information. URL: <https://sustainable.com/be/nl/2018/10/five-reasons-why-you-should-report-non-financial-information/>

22. Кірейцев Г. Г. Необхідність оновлення теорії обліку: виклик часу. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів*. IX Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 13-15.

23. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>

24. Муха В. Д., Каргамышев Н. И., Муха Д. В. Агрочесоведение. М.: КолосС, 2003. 528 с.

25. Рысин Л. П., Рысин С. Л. Урболесоведение. М.: Товарищество научных изданий КМК, 2012. 240 с.

26. Pollmann O. & Van Rensburg L. & Lange Ch. & Engel N. (2008). Soilification: man-made-soil as new resource for agriculture, reforestation and landscaping. URL: [https://www.researchgate.net/publication/202038717\\_Soilification\\_man-made-soil\\_as\\_new\\_resource\\_for\\_agriculture\\_reforestation\\_and\\_landscaping](https://www.researchgate.net/publication/202038717_Soilification_man-made-soil_as_new_resource_for_agriculture_reforestation_and_landscaping)

27. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності»; Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

28. Бордюжа А. С. Сучасний стан земельної інформаційної системи України. *Збалансоване природокористування*. 2013. № 1. С. 76-82.

29. Ткаль Я. С. Удосконалення інформаційного забезпечення обліку окремих об'єктів основних засобів підприємств. *Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. Том 15. № 2. С. 187-191.*

30. Остапчук С. М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2014. 212 с.

#### 4 References

1. Mikhailova, M. (2019). Itohi aktsionerov: kak izmenilas stoimost krupneishikh IT-kompanii mira za 2018 hod [Shareholders results: how the cost of the largest IT companies in the world changed in 2018]. Retrieved from <https://vc.ru/finance/54803-itogi-akcionerov-kak-izmenilas-stoimost-krupneyshih-it-kompaniy-mira-za-2018-god>

2. The World Bank Group. (2019). Forest area (% of land area). Retrieved from <https://data.worldbank.org/indicator/AGLND.FRST.ZS?end=2016&start=1990>

3. Hood, L. (08.10.2010) Biodiversity: Facts and figures. Retrieved from <https://www.scidev.net/global/forestry/feature/biodiversity-facts-and-figures-1.html>

4. Kireitsev, H. H. (2011). Zmina umov rozvytku obliku diialnosti pidpryemstv APK Ukrainy [Changes in the conditions for the development of accounting for the enterprises of the agroindustrial complex of Ukraine]. In *Zaprovdzhennia MSFZ v Ukraini: problemy ta perspektyvy dlia ahrarnoho sektoru* (pp. 22-25). Kyiv: TOV «Yur-Ahro-Vesta».

5. Kireitsev, H. H. (2007). Rozvytok bukhgalterskoho obliku: teoriia profesiia, mizhpredmetni zviazky [Development of accounting: the theory, profession, interpersonal relations]. Zhytomyr: ZhDTU.

6. Kireitsev, H. H. (2006). Umovy rozvytku bukhhalterskoho obliku v silskomu hospodarstvi Ukrainy [Conditions of development of accounting in agriculture in Ukraine]. In *Reformuvannia obliku, zvitnosti ta audytu v systemi APK Ukrainy: stan ta perspektyvy* (pp. 9-18). Kyiv: Instytut ahrarnoi ekonomiky.
7. Hudzynskiy, O. D., Kireitsev, H. H., Savchuk, V. K. (2005). Ekonomichna teoriia ta realizatsiia yii polozhen v mekhanizmax rozvytku APK [Economic theory and implementation of its provisions in the mechanisms of development of agro-industrial complex]. *Ekonomichna teoriia*, (2), 80-95.
8. Zhuk, V. M. (2009). Kontsepsiia rozvytku bukhhalterskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky [Concept of development of accounting in the agrarian sector of the economy]. Kyiv: NNTs «Instytut ahrarnoi ekonomiky» UAAN.
9. Shevchuk, V. O. (2013). Aktyvy yak obiekty obliku, kontroliu ta analizu: problemy ekolocho-ekonomichnoi identyfikatsii ta interpretatsii [Assets as Accounting, Control and Analysis Objects: Ecology & Economic Identification and Interpretation]. *Oblik i finansy*, 1(59), 66-73.
10. Dubnytska, M. V., Krelshstein P. D. (2017). Novi pidkhody do obliku i monitorynhu vodnykh obektiv (tryvymirnyi prostir) [New approaches to the recording and monitoring of water objects (three-dimensional space)]. *Mistobuduvannia ta terytorialne planuvannia*, (64), 70-78. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/MTP\\_2017\\_64\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/MTP_2017_64_11)
11. Zamula, I. V. (2010). Bukhhalterskyi oblik ekolohichnoi diialnosti u zabezpechenni stiikoho rozvytku ekonomiky [Accounting of ecological activity in ensuring sustainable development of the economy]. Zhytomyr: ZhDTU.
12. Repetto, R. (1988). Report on Natural Resource Accounting, Australian Environment Council information paper, Canberra.
13. Harris, Michael & Fraser, Iain. (2002). Natural Resource Accounting in Theory and Practice: A Critical Assessment. *The Australian Journal of Agricultural and Resource Economics*, (46:2), 139-192.
14. Common, Michael. (1991). Natural Resource Accounting and Sustainability. *The Economic and Labour Relations Review*. Vol 2, (1), 89-121. Retrieved from <https://doi.org/10.1177/103530469100200107>
15. Sokolov, Ya. V. (2003). Natsyonalnye shkoly bukhhalterskoho ucheta [National Schools of Accounting]. Retrieved from <https://buh.ru/articles/documents/13360/>
16. MyAccountingCourse.com. (2019). What is the Monetary Unit Assumption? – Definition | Meaning | Example. Retrieved from <https://www.myaccountingcourse.com/accounting-dictionary/monetary-unit-assumption>
17. Petryni, Matt. (September 26, 2017). The Stable Monetary Unit Concept of Accounting. Retrieved from <https://bizfluent.com/info-12053293-stable-monetary-unit-concept-accounting.html>
18. Brunnschweiler, Christa & Edjekumhene, Ishmael & Lujala, Päivi. (2019). Does information matter? Transparency and demand for accountability in Ghana's natural resource revenue management. *MPRA Paper92524*, University Library of Munich, Germany. Retrieved from [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/92524/1/MPRA\\_paper\\_92524.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/92524/1/MPRA_paper_92524.pdf)
19. European Parliament and of the Council. (22 October 2014). Directive 2014/95/EU of the amending of Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups (Text with EEA relevance). Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>
20. Claire, Jeffery & Jade, Tenwick & Ginevra, Biccio. Filip, Gregor (ed.). (November 2017). Comparing the implementation of the EU Non-Financial Reporting Directive in the UK, Germany, France and Italy. Retrieved from <http://www.purposeofcorporation.org/comparing-the-eu-non-financial-reporting-directive.pdf>
21. Haerens, Johanna. (2018). Five reasons why you should report non-financial information. Retrieved from <https://sustainalize.com/be/nl/2018/10/five-reasons-why-you-should-report-non-financial-information/>
22. Kireitsev, H. H. (2015). Neobkhdnist onovlennia teorii obliku: vyklyk chasu [The need to update the theory of accounting: a call to time]. In *Rozvytok bukhhalterskoho obliku: teoriia, profesii, mizhpredmetni zviazky* (pp. 13-15). Kyiv: NNTs «IAE».
23. Verkhovna Rada Ukrainy. (1996). Konstytutsiia Ukrainy [Constitution of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-бп>
24. Mukha, V. D., Kartamyshev N. I., Mukha D. V. (2003). *Ahropochvovedenie [Agrology]*. Moskva: KolosS.
25. Rysin L. P., Rysin S. L. (2012). *Urbolesovedenie [Urboforestry]*. Moskva: Tovarishchestvo nauchnykh izdaniy KMK.
26. Pollmann, Olaf & Van Rensburg, L & Lange, Christian & Engel, N. (2008). Soilification: man-made-soil as new resource for agriculture, reforestation and landscaping. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/202038717\\_Soilification\\_man-made-soil\\_as\\_new\\_resource\\_for\\_agriculture\\_reforestation\\_and\\_landscaping](https://www.researchgate.net/publication/202038717_Soilification_man-made-soil_as_new_resource_for_agriculture_reforestation_and_landscaping)
27. IAS 1 "Presentation of Financial Statements". Retrieved from [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013)
28. Bordiuzha, A. S. (2013). Suchasnyi stan zemelnoi informatsiinoi systemy Ukrainy [The current state of the land information system of Ukraine]. *Zbalansovane pryrodokorystuvannia*, (1), 76-82.
29. Tkal, Ya. S. (2014). Udoskonalennia informatsiinoho zabezpechennia obliku okremykh obektiv osnovnykh zasobiv pidpriemstv [Improvement of information provision of accounting for certain objects of fixed assets of enterprises.]. *Ekonomichnyi analiz*, Vol. 15, (2), 187-191.
30. Ostapchuk, S. M. (2014). Bukhhalterskyi oblik zemel silskohospodarskoho pryznachennia [Accounting of the land for agricultural purpose] (Candidate dissertation). Kyiv: Natsionalnyi naukovyi tsentr «Instytut ahrarnoi ekonomiky».