

УДК 657.37:502.1

Н. Г. Царук,

к. е. н., доцент, завідувач кафедри обліку і оподаткування,
Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів
і природокористування України "Ніжинський агротехнічний інститут"
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5426-1378>

Н. М. Жидовська,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
Львівський національний університет природокористування
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1883-5992>

DOI: 10.32702/2306-6792.2025.4.114

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВПЛИВ ДІЯЛЬНОСТІ АГРОПІДПРИЄМСТВ НА ПРИРОДНЕ СЕРЕДОВИЩЕ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕВОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТУВАННЯ

N. Tsaruk,

PhD in Economics, Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation, Separated unit
of National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine "Nizhyn agrotechnical institute"

N. Zhydovska,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting
and Taxation, Lviv National Environmental University

DISCLOSURE OF ENVIRONMENTAL INDICATORS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES' ACTIVITY IN THE CONTEXT OF THE DEVELOPMENT OF INDUSTRY ACCOUNTING AND REPORTING

Концепція сталого розвитку, яка, очевидно, буде в основі політики повоєнного відновлення української економіки, вимагає від агропідприємств звітувати перед державою та суспільством про соціальні, екологічні та управлінські аспекти. Стаття присвячена оцінці Звіту зі сталого розвитку та інвестицій в аграрному секторі економіки України як форми галузевого звітування на основі порівняльного аналізу його екологічних показників та екологічних питань, що розкриваються в інших нефінансових звітах. Дані для аналізу взяті із Платформи сталого розвитку Центру професійних бухгалтерів, попередніх досліджень зарубіжних та українських вчених, в яких здійснено оцінку екологічних показників нефінансових звітів. Проведений огляд міжнародних законодавчих ініціатив свідчить про зміцнення акценту на необхідності розкриття екологічних показників у нефінансовій звітності та розвитку галузевого звітування. Натомість в Україні лише великі агрохолдинги оприлюднюють нефінансову звітність. Виявлено, що Звіт зі сталого розвитку та інвестицій як форма галузевого звітування може покращити інвестиційну привабливість малих та середніх агропідприємств, а у випадку централізованого збору його даних, може слугувати основою для розробки державної аграрної політики. Здійснено порівняльний аналіз показників Звіту зі сталого розвитку та інвестицій та визначено екологічні питання, якими він може бути потенційно доповнений.

The concept of sustainable development, which will obviously be the basis of the policy of post-war recovery of the Ukrainian economy, requires agricultural enterprises to report to the state and society on environmental, social and governance issues. The article is devoted to assessing the Report on Sustainable Development and Investments in the Agricultural Sector of the Economy of Ukraine as a tool of sectoral reporting based on a comparative analysis of its environmental indicators and environmental issues disclosed in other non-financial reports. The data for the analysis are taken from the Sustainability Reporting Platform of the Center for Professional Accountants and previous studies by foreign and Ukrainian scientists, which assessed the environmental indicators of non-financial reports. The review of international legislative initiatives indicates a strengthening emphasis on the need to disclose environmental indicators in non-financial reporting and the development of sectoral reporting. While farmers in European countries have long used specific accounting tools to disclose their impact on the natural environment, in Ukraine, only large agricultural holdings publish non-financial reporting. It was found that the Report on Sustainable Development and Investments, as a tool of industry reporting, can improve the attractiveness of investment for small and medium-sized agricultural enterprises and, in the case of centralized data collection, can serve as the basis for developing state agricultural policy. The report contains indicators that clearly reflect the realities faced by Ukrainian agricultural enterprises, particularly three groups of risks: material climate risks, environmental risks of the transition to sustainable technologies, and environmental risks from military actions. Visualization of the final indicators allows for the improvement of the perception of this report by a wide range of stakeholders who do not know the intricacies of accounting methodology. Based on a comparative analysis of environmental indicators, the article identifies environmental issues that can supplement the Report on Sustainable Development and Investments in perspective.

Ключові слова: нефінансова звітність, Звіт зі сталого розвитку та інвестицій, екологічний облік, екологічні показники, галузеве звітування, малі та середні агропідприємства, політика сталого розвитку.

Key words: non-financial reporting, Report on Sustainable Development and Investments, environmental accounting, environmental indicators, industry reporting, small and medium-sized agricultural enterprises, sustainable development policy.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Впровадження на глобальному рівні концепції нефінансової звітності, дані якої сфокусовані на екологічних, соціальних та управлінських аспектах (environmental, social, and governance issues, або коротко — ESG) діяльності підприємств, значно розширило коло споживачів інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку. Тепер облікова інформація, що стосується ESG аспектів є об'єктом пильної уваги еко-активістів, неурядових організацій, профспілок, науковців та всього соціально орієнтованого та екологічно свідомого суспільства.

Очевидно, що попит на інформацію (інформаційні запити перелічених вище стейкхолдерів) є головним спонукальним чинником розвитку облікових технологій, що забезпечують її генерування. Справедливість такого висновку підтверджується стрімким поширенням не-

фінансової звітності в різних країнах світу, в той час як її підготовка і оприлюднення все ще носить добровільний характер. Більше того, активно розробляються різноманітні законодавчі ініціативи та системи міжнародних стандартів (CSRD, GRI, TCFD), що покликані упорядкувати цей сегмент звітування суб'єктів господарювання. Поряд з цим розширюється та удосконалюється обліковий інструментарій, що здатен продукувати інформацію, яка задовольнятиме інтереси широкого кола користувачів, зокрема в контексті інформаційної бази для аналізу впливу діяльності підприємства на природне середовище. Зокрема, щоб підвищити інвестиційну привабливість малих і середніх агропідприємств України, на розгляд науковців і практиків було представлено Звіт зі сталого розвитку та інвестицій, аналізу екологічних показників якого присвячене дане дослідження.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Концепція сталого розвитку, ставши найперспективнішою ідеологією 21 століття, призвела до позитивних змін в державній політиці багатьох країн, а також виникнення так званого екологічного обліку. "Екологічний облік на рівні підприємства виник як відповідь на потребу підготовки та надання необхідної інформації зовнішнім користувачам для прийняття ефективних рішень стосовно стійкого розвитку суб'єктів господарювання. Суспільні запити на інформаційний продукт екологічного обліку значно зросли із прийняттям Цілей сталого розвитку (далі — ЦСР) Генеральною Асамблеєю ООН 25 вересня 2015 року [1, с. 50]. Передача даних екологічного обліку підприємства до широкого кола користувачів була забезпечена шляхом підготовки і оприлюднення різноманітних форм звітності — інтегрованих звітів, звітів про сталий розвиток, які в сукупності далі будемо називати нефінансовою звітністю.

На наш погляд, нефінансову звітність можна розглядати як самостійний обліковий інструмент розкриття інформації про вплив діяльності агропідприємств на природне середовище, а також як складову більш ширшого механізму екологічного обліку. Як зазначають В.В. Жидкова та І.Р. Поліщук, "екологічні наслідки діяльності суб'єкта знаходять своє відображення у вигляді фінансових і нефінансових показників у різних видах зовнішньої звітності: фінансовій, статистичній, податковій, Звіті про управління, Звіті про обов'язкові платежі на користь державі. Індивідуальні екологічні показники можуть оприлюднюватися у Звіті про управління, однак, зважаючи на відсутність чіткого переліку показників та критеріїв їх критичної оцінки, зазвичай залишаються не розкритими для користувачів" [2].

Н.П. Сироїд зауважує, що три форми фінансової звітності — Баланс, Звіт про фінансові результати та Примітки до річної фінансової звітності, також містять інформацію про екологічні показники та їх зміну в процесі діяльності підприємств. Однак, існуючі на сьогодні форми фінансової звітності не можуть задовольнити потреби сучасних користувачів фінансово-екологічної інформації. Основним і вагомим недоліком форм фінансової звітності є відсутність окремих розділів, статей щодо екологічних показників діяльності підприємств. Натомість за рахунок представлення звітності за стандартами GRI (Global Reporting Initiative) можливо відобразити суттєві для підприємства показники, що стосуються еко-

логічної якості продукції і як результат, надати повну інформацію для користувачів [3].

Як свідчать результати численних вітчизняних і зарубіжних досліджень [2—7], нефінансова звітність є одним з найбільш ефективних інструментів розкриття інформації про вплив діяльності підприємств на природне середовище. Однак в контексті галузевого звітування дані нефінансової звітності все ж таки можуть бути надто загальними та недостатніми для розроблення виваженої державної аграрної політики. Аграрна галузь має найбільш тісний зв'язок з природним середовищем, адже її основним активом є землі сільськогосподарського призначення, біологічні активи рослинництва і тваринництва. Отже, і вплив діяльності агропідприємств на природне середовище, особливо на сільських територіях, буде визначальним для суспільного добробуту та екології.

Ще одна причина того, чому для аграрних підприємств потрібні специфічні галузеві облікові інструменти, полягає в специфіці інформаційних запитів — інвестуючи в сільське господарство, зовнішні стейкхолдери хочуть бачити не лише загальні економічні показники агропідприємств, а індикатори ресурсного потенціалу галузі. Попри численні наукові дискусії та запропоновані розробки [4; 8; 9], останні так і не були включені до існуючих форм фінансової та статистичної звітності.

В той час як українські агропідприємства (переважно великі агрохолдинги) повільно долаються до підготовки і оприлюднення нефінансової звітності, аграрії в європейських країнах вже впевнено користуються специфічними обліковими інструментами для розкриття свого впливу на природне середовище. До таких належать RISE-метод, автоматизована платформа управління сталим розвитком Position Green та мережі даних FADN/FSDN.

Євроінтеграційний вектор розвитку України визначає для вітчизняних агропідприємств необхідність переймати європейський досвід, щоб залучати іноземні інвестиції і гранти, рішення про надання яких будуть прийматися з врахуванням інформаційної підзвітності підприємства. Повоєнне відновлення української економіки на засадах сталого розвитку вимагає від агропідприємств звітувати перед державою та суспільством про соціальні, екологічні та управлінські аспекти. Завдання науки — забезпечити інформаційну підтримку щодо впровадження нових облікових інструментів в управлінську практику агропідприємств, вирішенню якого сприяє дане дослідження.

Таблиця 1. Зміцнення акцентів на необхідності розкриття екологічних показників у нефінансовій звітності та розвитку галузевого звітування

Дата	Розробник систем нефінансової звітності	Здійснені заходи
жовтень 2021 року	Глобальна ініціатива звітності	Оновлення універсальних стандартів GRI. Мета змін – забезпечення найвищого рівня прозорості впливу підприємства на економіку, навколишнє середовище та людей
листопад 2021 року	Фонд Міжнародних стандартів	Оголошення про створення Ради з міжнародних стандартів сталого розвитку (ISSB)
серпень 2022 року	Фонд фінансової звітності	Фонд погодився консолідувати Value Reporting Foundation та розвивати <i>галузеві стандарти щодо сталого розвитку</i> SASB
березень 2022 року	Рада з міжнародних стандартів сталого розвитку	Публікація загальних вимог щодо розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком, та інформації, пов'язаної з кліматом
червень 2023 року		Випущені стандарти фінансової звітності зі сталого розвитку МСФЗS1 та МСФЗS2
квітень 2021 року	Єврокомісія	Прийнято пропозицію щодо CSRD
грудень 2021 року		Опубліковано перший Делегований акт щодо сталих дій для перших двох екологічних ЦСР відповідно до чинної Таксономії ЄС
грудень 2022 року		Прийнято Директиву CSRD
липень 2023 року		Затверджено 12 стандартів звітності про сталий розвиток (ESRS)
квітень 2024 року	Європарламент	Прийнято Директиву ЄС про належну перевірку сталого розвитку підприємств (CSDDD)

Джерело: систематизовано авторами на основі [5].

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Мета статті — є оцінка Звіту зі сталого розвитку та інвестицій в аграрному секторі економіки України як форми галузевого звітування на основі порівняльного аналізу його екологічних показників та екологічних питань, що розкриваються в інших нефінансових звітах.

МЕТОДОЛОГІЯ ДОСЛІДЖЕННЯ

В цьому дослідженні використано метод контекстного аналізу екологічних показників, які розкриваються в різних нефінансових звітах, в поєднанні з іншими методами (аналіз і синтез, індукція і дедукція), щоб оцінити галузеву спрямованість Звіту зі сталого розвитку та інвестицій в аграрному секторі економіки України. Завдяки методам порівняння та узагальнення виявлено потенційні екологічні показники, якими може бути доповнений Звіт.

Дані для аналізу взяті із Платформи сталого розвитку Центру професійних бухгалтерів [10], попередніх досліджень зарубіжних та українських вчених, в яких здійснено оцінку екологічних показників нефінансових звітів. Теоретична частина даного дослідження опирається на фундаментальні публікації присвячені розвитку галузевої стандартизації та звітування в Україні.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Розкриття екологічних показників діяльності суб'єктів господарювання усіх галузей економіки, і особливо агропідприємств, стає пріоритетом в розвитку нефінансового звітування на глобальному рівні. О.О. Солодовнік та Є.В. Гавриличенко виявили, що "до 2021 року найбільш поширені у світі системи нефінансової звітності не відображали всіх аспектів сталого розвитку у сучасному його розумінні, що ґрунтується на ідеї збалансованого розвитку у трьох аспектах (економічному, екологічному та соціальному), втіленій у сформульованих ООН Цілях Сталого Розвитку (ЦСР). Проте, протягом трьох останніх років, розробники систем нефінансової звітності активізували свою діяльність щодо опрацювання нових та вдосконалення існуючих систем звітності у відповідності до зазначеної рамки ООН" [5] (табл. 1).

Варто зазначити, що практика звітування про екологічні показники сталого розвитку серед європейських агропідприємств сформувалася значно раніше — ще задовго до прийняття законодавчих ініціатив, описаних у таблиці 1. На це вказують результати багатьох досліджень, проведених європейськими дослідниками. Зокрема, щоб оцінити кількісні параметри розкриття інформації про сталий розвиток у п'яти європейських країнах, які є лідерами за

рівнем агропромислового виробництва, іспанські дослідники здійснили контент-аналіз нефінансових звітів 100 агропродовольчих компаній, оприлюднених протягом 2018—2021 років. Виявлено, що найвищий рівень розкриття екологічних показників, в контексті обов'язкового оприлюднення нефінансової звітності, мають компанії Нідерландів і Німеччини, порівняно з компаніями в Італії та Іспанії. Натомість в контексті добровільного звітування, лідером за обсягом розкриття екологічних показників є компанії в Нідерландах та Італії. Загалом було зроблено висновок, що кожна країна мала різні підходи до розкриття інформації про сталий розвиток, що відображає неоднорідність їхніх пріоритетів і цінностей [6].

Порівняно з країнами ЄС, більшість суб'єктів господарювання в аграрній галузі України, поділяючи стурбованість про негативний вплив їх діяльності на природне середовище, сприймають його як виклик. Результати соціологічного дослідження проведеного Центром екологічних ініціатив "Екодія" серед представників малого та середнього сільськогосподарського підприємництва влітку 2023 року свідчать, що українські фермери ставлять перед собою довгострокові цілі, використовують комплексні підходи у обробітку землі, щоб не виснажувати родючі землі. Однак, прогалина яку необхідно заповнити — це системний моніторинг довкілля та доступність даних про його стан у кожній окремій громаді, без якого неможливо відслідковувати тенденції до погіршення чи покращення, а відтак, і дієвості екологічних заходів в господарствах, громадах і загальнодержавному рівні [11, с. 14, 37].

Наразі в Україні нефінансова звітність готується і оприлюднюється переважно великими агрохолдингами, що пов'язано з використання ними первинного публічного розміщення акцій (Initial Public Offering) з метою залучення капіталу та підвищення впізнаваності бренду. Однак, і в цьому випадку існують проблеми з повноцінним розкриттям екологічних показників в інтересах стейкхолдерів національного рівня. Як зазначають І.В. Замула та А.О. Іщенко, "хоча аграрні підприємства України формують значний перелік різних форм статистичної та фінансової звітності, проте вони не надають можливості зробити висновки щодо відповідності їх діяльності положенням концепції сталого розвитку. Водночас підприємствам, що позиціонують себе як такі, що впроваджують положення концепції сталого розвитку у свою діяльність, досить важко охарактеризувати та сформулювати звітність щодо не-

фінансових показників своєї діяльності, оскільки не існує єдиних показників та критеріїв оцінки відповідності діяльності підприємства аграрного бізнесу положенням концепції сталого розвитку" [12, с. 58]. Дослідивши нефінансові звіти українських агрохолдингів, дослідники виявили, що у них "відсутні показники ефективності, які розкривають напрями діяльності підприємства відповідно до Цілей сталого розвитку" [12, с. 56].

Поряд з означеними вище чинниками низького рівня розкриття у нефінансовій звітності екологічних показників великими агрохолдингами, і загалом нерозвиненості такої практики серед середніх і малих аграрних підприємств, вагомим стимулом до розробки інструментів галузевого звітування українськими науковцями і практиками стали очікування щодо майбутньої політики повоєнного відновлення української економіки на засадах сталого розвитку. Мова йде про аргументоване на основі європейського досвіду твердження, що іноземні інвестиції передусім будуть доступні тим підприємствам, які впроваджують екологічні практики та публічно розкривають інформацію про свій вплив на навколишнє середовище.

Саме такі очікування мотивували фахівців Центру професійних бухгалтерів спільно з німецькими колегами розробити і запропонувати українським аграрним підприємствам адаптований до їхніх потреб інструмент галузевого звітування — Звіт зі сталого розвитку та інвестицій [13].

Звіт зі сталого розвитку та інвестицій (Report on Sustainable Development and Investments) (далі — Звіт) є одним із інструментів, які пропонує Платформа сталого розвитку [10], розроблена в рамках програми MSCA4Ukraine, що фінансується Європейським Союзом. Загалом, ціль цього проєкту — сприяти зеленій відбудові і реконструкції аграрної галузі України в післявоєнний період.

Підкреслимо, що ідея розвитку галузевого напрямку звітування в Україні виникла і теоретично розвивалася ще за довго до повномасштабного вторгнення. Вперше пропозиції щодо галузевих стандартів та форм звітності знаходимо в публікаціях В.М. Жука [9], С.М. Остапчука [14], В.М. Метелиці [15] — представників облікового напрямку Національного наукового центру "Інститут аграрної економіки". Натомість практичному втіленню ідеї галузевого звітування посприяли законодавчі ініціативи щодо "зеленого" переходу на рівні ЄС, які підштовхнули вітчизняних науковців і практиків

Таблиця 2. Загальноприйняті та галузеві екологічні показники, що розкриваються у нефінансових звітах

Сфери та екологічні питання, які розкриваються в нефінансовій звітності	Екологічні (галузеві) показники Звіту зі сталого розвитку та інвестицій
I. Матеріали та сировина: 1. Використана сировина за об'ємом і вагою, з поділом на відновлювану та невідновлювану 2. Відсоток використаних оброблених матеріалів	Матеріальні кліматичні ризики і можливості* (посуха, підвищення середньої температури та сезонні зміни опадів, посилення інтенсивності гострих погодних явищ (спеки, повені, лісові пожежі), збільшення інтенсивності опадів та зміни швидкості вітру, збільшення витрат на оплату праці через зміни у виробництві внаслідок сильної спеки, втрата основних засобів у результаті гострих погодних явищ, збільшення витрат на страхування)
II. Паливо та енергія: 1. Споживання енергії, включаючи тип невідновлюваної та відновлюваної енергії 2. Досягнуте скорочення споживання енергії	Екологічні ризики і можливості переходу** (підвищення податку на викиди вуглекислого газу, впровадження системи торгівлі викидами та регулювання кордонів викидів вуглецю, підвищення цін на енергоносії)
III. Вода: 1. Загальний об'єм спожитої води 2. Обсяг обробленої та повторно використаної води	Екологічні ризики військових дій (страждання тварин і птиці від бойових дій, забруднення землі вибухонебезпечними предметами та речовинами, масштабні викиди парникових газів, знищення лісів, забруднення поверхневих і підземних вод хімічними речовинами; знищення приміщень, техніки, врожаю; відключення електроенергії, блокада морських портів і ускладнення логістики, кібератаки)
IV. Біорізноманіття: 1. Позитивний і негативний вплив на біорізноманіття	Споживання енергії (дані про енергоспоживання та енергоемність)
V. Викиди в атмосферу: 1. Прямі викиди CO ₂ 2. Скорочення викидів 3. Викиди оксидів азоту, оксидів сірки та інші значні викиди в повітря	Використання води (дані про збір, витрачання води та водоемність)
VI. Стоки та відходи: 1. Об'єм стічних вод 2. Вага відходів	Використання землі та пестицидів (загальний обсяг внесених пестицидів, рівень контролю земельного банку через реєстрацію прав власності та користування земельними ділянками у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно)
VII. Інше: 1. Сума значних екологічних санкцій та загальна кількість нефінансових санкцій 2. Витрати на охорону навколишнього середовища	Біорізноманіття та перетворення екосистем (показники екологічного моніторингу: якість повітря, якість ґрунтових вод, якість ґрунту, шум та/або вібрація, площа земельних ділянок під сидератами, багаторічними культурами, ставками)
	Управління відходами і циклічна економіка (дані щодо утворення та переробки відходів)
	Викиди парникових газів

* Такі ризики обумовлюють і виникнення певних кліматичних можливостей. Наприклад, підвищення середньої температури, рівня опадів та концентрації CO₂, зменшення кількості морозних ночей може призвести збільшення виробництва озимих зернових культур, обсягів їх переробки та доходу.

** До екологічних можливостей переходу на сталі технології можна віднести підвищення ефективності виробництва, участь у добровільних ринках вуглецевих кредитів, розвиток органічного виробництва, збільшення масштабів переробки біомаси для зменшення витрат на енергію та ін.

Джерело: складено авторами на основі [7; 13; 17].

до вивчення та адаптації досвіду європейських фермерів. Останні вже тривалий час використовують такі інструменти як:

— RISE-метод — комп'ютерний метод комплексного аналізу діяльності сільськогосподарських господарств;

— автоматизовану платформу управління сталим розвитком Position Green;

— систему вимірювання сталого розвитку, пропонувану німецькою компанією Dinak.

На основі аналізу методології цих інструментів було розроблено орієнтирні показники Звіту в чотирьох розрізах: соціальний, людський, екологічний та управлінський капітал. Очікується, що сукупність показників Звіту дозволить оцінити рівень сталого розвитку аг-

ропідприємства інвесторами, рішення яких можуть бути визначальними щодо подальшої фінансової підтримки української аграрної галузі (передусім фермерів і невеликих агропідприємств) в період повоєнного відновлення. Адже як зазначають С. Сарті, Н. Дарнал та Ф. Теста, розкрита в нефінансових звітах інформація дає змогу зацікавленим сторонам проаналізувати зобов'язання підприємств щодо сталого розвитку, що зрештою вплине на їхні рішення щодо винагородження підприємств за ініціативи з вищим рівнем ESG [16].

Нижче зупинимось на більш детальному огляді екологічних показників, які є безпосередньо об'єктом нашого дослідження. Щоб краще оцінити чи є Звіт інструментом саме галузевого звітування порівняємо його екологічні показники з 14 екологічними питаннями, які розкриваються в нефінансовій звітності компаніями різних галузей економіки, акції яких котируються на Варшавській фондовій біржі (табл. 2).

Як видно з таблиці 2, нефінансова звітність та Звіт із Платформи сталого розвитку мають схожу структуру щодо екологічних показників, що можна пояснити відповідністю обох звітних концепцій Цілям сталого розвитку ООН, які є глобальним орієнтиром для розробки конкретних екологічних показників. В той же час Звіт містить показники, які чітко відображають реалії, з якими стикаються українські агропідприємства. Насамперед — це три групи ризиків: матеріальні кліматичні, екологічні ризики переходу на сталі технології господарювання та екологічні ризики від військових дій. З точки зору теорії управління ризиками, кожен ризик одночасно може відкривати нові можливості, якщо підприємство адекватно оцінює свої помилки та приймає управлінські рішення орієнтовані на стратегічну перспективу, а не на поточні індикатори господарської діяльності. В цьому аспекті розкриті у Звіті екологічні ризики і можливості будуть сигналом для потенційних інвесторів, що агропідприємство здійснює управління ризиками.

Особливо актуальним є розкриття у Звіті екологічних показників щодо використання земельного капіталу з точки зору не лише впливу на якісний стан (родючість) сільськогосподарських земель, але і їх правову захищеність. Земельне рейдерство знижує інвестиційну привабливість та ускладнює ведення агробізнесу в Україні тому розкриття рівня контролю земельного банку через реєстрацію прав власності та користування земельними ділянками у Державному реєстрі речових прав на нерухо-

ме майно дозволить краще оцінити ризики землекористування.

На нашу думку, порівняльний аналіз дозволяє також виділити потенційні екологічні питання, якими Звіт може бути розширений в перспективі. Зокрема, це екологічні санкції та витрати на охорону навколишнього середовища, дані щодо яких будуть відігравати важливу роль у формуванні репутації агропідприємства — наскільки воно віддане політиці сталого розвитку та захисту навколишнього середовища.

На основі вивчення практичного керівництва до Звіту [13] виявлено, що його представлення здійснюється у формі звітних таблиць, а також, що важливо, шляхом візуалізації підсумкових результатів за кожним розрізом Звіту. Використовуючи отримані дані щодо екологічного рівня сталого розвитку за базовий рік, можна побудувати кругову діаграму, яка чітко ідентифікує рівень сталого розвитку агропідприємства за кожним із показників [17] перелічених в табл. 2 (II колонка).

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Враховуючи глобальні тенденції до посилення відповідальності бізнесу за використання природних ресурсів, пріоритетною ціллю повоєнного відновлення української економіки, і зокрема аграрної галузі, має бути перехід на сталі технології господарювання та розвиток галузевого екологічного обліку і звітування. Досягнення цього завдання вимагає об'єднання зусиль держави, як суб'єкта державної аграрної політики, наукової спільноти, як суб'єкта інформаційної підтримки, та агропідприємств. Запропонований Центром професійних бухгалтерів Звіт зі сталого розвитку та інвестицій може стати першим кроком у розвитку галузевого звітування серед фермерів, малих і середніх агропідприємств, які поки що не складають інших форм нефінансової звітності. Екологічні показники Звіту орієнтовані на інтереси інвесторів, а також у випадку їх централізованого збору можуть бути основою для розробки державної аграрної політики.

Виявлено, що Звіт може бути потенційно доповнений показниками щодо екологічних санкцій та витрат на охорону навколишнього середовища. Візуалізація підсумкових показників дозволяє покращити сприйняття Звіту широким колом стейкхолдерів, які не володіють тонкощами облікової методології.

Вважаємо, що проблемним питанням розвитку галузевого звітування залишається обґрунтування і побудова прикладних облікових

механізмів збору даних, тобто розширення методологічних та методичних засад екологічного обліку на підприємстві, дані якого необхідні для підготовки нефінансових звітів про сталий розвиток. Розробка таких облікових механізмів має бути одним із критично важливих напрямків подальших наукових пошуків українських вчених і практиків.

Література:

1. Остапчук С. М., Царук Н. Г., Воляк А. Р. Облік екосистем як складова управління відновленням України на засадах сталого розвитку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2024. № 2 (58). С. 50—57. [http://doi.org/10.26642/pbo-2024-2\(58\)-50-57](http://doi.org/10.26642/pbo-2024-2(58)-50-57)
2. Жидкова В. В., Поліщук І. Р. Розкриття інформації про екологічні аспекти діяльності видобувних підприємств у статистичній звітності та звіті про управління: порівняльний аспект. Економіка та суспільство. 2022. Вип. 44. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-11>
3. Сироїд Н. П. Відображення інформації про екологічну якість продукції у звітності. Ефективна економіка. 2018. № 12. <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.12.208>
4. Остапчук С. М., Царук Н. Г. Облік водних, земельних та біологічних активів в контексті управління сталим розвитком: вибір пріоритетного вимірника. Облік і фінанси. 2019. № 2 (84). С. 36—47. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)-36-47](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)-36-47)
5. Солодовнік О. О., Гавриличенко Є. В. Нефінансова звітність підприємства: зміст, стандарти і світові тренди розвитку. Ефективна економіка. 2024. № 5. <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.5.14>
6. Anguiano-Santos, C., Salazar-Ordóñez, M., Tornel-Vázquez, R., & Rodríguez-Entrena M. Sustainability reporting harmonisation? A utopian endeavour for European agri-food companies. Journal of Policy Modeling. 2024. Vol. 46, Iss. 2. pp. 354—368. <https://doi.org/10.1016/j.jpolmod.-2024.01.008>
7. Czaja-Cieszyńska H. Environmental issues as a non-financial reporting area using the example of selected companies listed on the Warsaw Stock Exchange. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. 2020. Vol. 64, No. 9. pp. 45—56. <https://doi.org/10.15611/pn.2020.9.04>
8. Галузеві стандарти обліку та фінансової звітності: колективна монографія / [В. М. Жук, Ю. С. Бездушна, Б. В. Мельничук та ін.]; За ред. В. М. Жука. К.: Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки", 2015. 368 с.
9. Жук В. М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку. Економічні науки. Серія: "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. 2009. Вип. 6 (24). С. 171—182.
10. Платформа сталого розвитку. Центр професійних бухгалтерів, 2025. URL: <https://www.cpa.u.kiev.ua/services/platforma-zvitnosti-stalogo-rozvitku>
11. Даниляк А. О., Зверева К. О., Белкіна М. А. Думки українських аграріїв про їх потреби та перешкоди для впровадження екопрактик та євроінтеграції. Результати соціологічного дослідження проведеного серед представників малого та середнього сільгосп підприємництва влітку 2023 року. Київ: ГО Центр екологічних ініціатив "Екодія", 2023. 36 с. URL: <https://ecoaction.org.ua/ua-ahararii-pro-vprovadzhenia-ekopraktyk.html>
12. Замула І. В., Іщенко А. О. Нефінансова звітність аграрних підприємств України. Економіка, управління та адміністрування. 2021. № 2 (96). С. 54—60. [https://doi.org/10.26642/jen-2021-2\(96\)-54-60](https://doi.org/10.26642/jen-2021-2(96)-54-60)
13. Metelytsia V. M. Report on sustainable development and investments in the agricultural sector of Ukraine (an illustration for grain and industrial crop production): a practical guide / ed. by T. V. Gagalyuk. Odesa: Publishing house "Helvetica", 2024. 194 p.
14. Остапчук С. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. Облік і фінанси АПК. 2012. № 3. С. 62—71.
15. Метелиця В. М. Запровадження стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення як інституту бухгалтерської професії. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 3. С. 27—33.
16. Sarti S., Darnall N., Testa F. Market segmentation of consumers based on their actual sustainability and health-related purchases. Journal of Cleaner Production. 2018. Vol. 192. pp. 270—280. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.-2018.04.188>
17. Метелиця В., Гагалюк Т., Колісник О. Звіт зі сталого розвитку та інвестицій в аграрному секторі економіки: екологічний капітал. Український економічний часопис. 2024. № 6. С. 59—68. <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-6-10>

References:

1. Ostapchuk, S. M., Tsaruk, N. H. and Voiliak, L. R. (2024), "Ecosystem accounting as a component of managing Ukraine's recovery on the basis of sustainable development", *Problemy teorii ta metodologii bukhgalterskoho obliku, kontroliu*

i analizu, vol. 2, no. 58, pp. 50—57. [http://doi.org/10.26642/pbo-2024-2\(58\)-50-57](http://doi.org/10.26642/pbo-2024-2(58)-50-57)

2. Zhydkova, V., Polishchuk, I. (2022), "Disclosure of information on environmental aspects of mining enterprises in statistical reporting and the management report: a comparative aspect", *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 44. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-11>

3. Syroid, N. P. (2018), "Disclosure of information on ecological quality of products in the reporting", *Efektivna ekonomika*, vol. 12. <http://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.12.208>

4. Ostapchuk, S. M., Tsaruk, N. H. (2019), "Accounting for Water, Land and Biological Assets in the Context of Sustainable Development Management: The Choice of a Main Meter", *Oblik i finansi*, no. 2 (84), pp. 36—47. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)-36-47](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)-36-47)

5. Solodovnik, O., Gavrylychenko, I. (2024), "Non-Financial Reporting of the Enterprise: Content, Standards, and Global Development Trends", *Efektivna ekonomika*, vol. 5. <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.5.14>

6. Anguiano-Santos, C., Salazar-Ordóñez, M., Tornel-Vázquez, R. and Rodríguez-Entrena, M. (2024), "Sustainability reporting harmonisation? A utopian endeavour for European agri-food companies", *Journal of Policy Modeling*, vol. 46, no. 2, pp. 354—368. <https://doi.org/10.1016/j.jpolmod.2024.01.008>

7. Czaja-Cieszyńska, H. (2020), "Environmental issues as a non-financial reporting area using the example of selected companies listed on the Warsaw Stock Exchange", *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, vol. 64, no. 9, pp. 45—56. <https://doi.org/10.15611/pn.2020.9.04>

8. Zhuk, V. M., Bezdushna, Yu. S., Melnychuk, B. V., Popko, Ye. Iu., Ostapchuk, S. M. and Naberukhin, V. A. (2015), *Haluzevi standarty obliku ta finansovoi zvitnosti [Industry standards for accounting and financial reporting]*, Natsionalnyi naukovyi tsentr "Instytut ahraryoi ekonomiky", Kyiv, Ukraine.

9. Zhuk, V. M. (2009), "Accounting paradigm of the economy of harmonious development" *Ekonomichni nauky. Seriya: Oblik i finansi. Zbirnyk naukovykh prats*, vol. 6, no. 24, pp. 171—182.

10. Center for Professional Accountants (2025), "Sustainability Reporting Platform", available at: <https://www.cpau.kiev.ua/services/platforma-zvitnosti-stalogo-rozvitku> (Accessed 21 Jan 2025).

11. Danyliak, A. O., Zvierieva, K. O. and Bielkina, M. A. (2023), "Opinions of Ukrainian farmers about their needs and obstacles to the implementation of eco-practices and European integration. Results of a sociological survey

conducted among representatives of small and medium-sized agricultural businesses in the summer of 2023", *Ekodiia*, available at: <https://ecoaction.org.ua/ua-ahraryi-pro-vprovadzhennia-ekopraktyk.html> (Accessed 11 Jan 2025).

12. Zamula, I. V., Ishchenko, A. O. (2021), "Non-financial reporting of agricultural enterprises of Ukraine", *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, vol. 2, no. 96, pp. 54—60. [https://doi.org/10.26642/jen-2021-2\(96\)-54-60](https://doi.org/10.26642/jen-2021-2(96)-54-60)

13. Metelytsia, V. M. (2024), *Report on sustainable development and investments in the agricultural sector of Ukraine (an illustration for grain and industrial crop production)*, Publishing house "Helvetica", Odesa, Ukraine.

14. Ostapchuk, S. M. (2012), "Standardization of accounting for agricultural land", *Oblik i finansi APK*, no. 3, pp. 62—71.

15. Metelytsia, V. M. (2023), "Introduction of the accounting standard for agricultural land as an institution of the accounting profession", *Bukhalterskyi oblik i audyt*, no. 3, pp. 27—33.

16. Sarti, S., Darnall, N. and Testa, F. (2018), "Market segmentation of consumers based on their actual sustainability and health-related purchases", *Journal of Cleaner Production*, vol. 192, pp. 270—280. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.04.188>

17. Metelytsia, V., Hahaliuk, T. and Kolisnyk, O. (2024), "The Report on Sustainable Development and Investments in the Agricultural Sector: the Environmental Capital Perspective", *Ukrainskyi ekonomichnyi chasopys*, no. 6, pp. 59—68. <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-6-10>

Стаття надійшла до редакції 06.02.2025 р.

<https://nayka.com.ua>

Електронне фахове видання

**Ефективна
ЕКОНОМІКА**

Виходить 12 разів на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292

e-mail: economy_2008@ukr.net

 viber: +38 050 3820663