

УДК 657.1:504

Лопін А.О.,
здобувач кафедри фінансів та обліку,
Харківський державний університет харчування та торгівлі

Lopin Andriy,
Extractor of the Department of Finance and Accounting,
Kharkiv State University of Food Technology and Trade

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ПРИРОДНОГО КАПІТАЛУ

Лопін А.О. Нормативно-правове забезпечення обліку природного капіталу. У статті проаналізовано вітчизняне та міжнародне нормативно-правове забезпечення обліку та відображення у звітності елементів природного капіталу задля вдосконалення методичних засад обліково-звітної системи підприємств харчової галузі. Доведено, що розроблення в Україні пакета нормативно-правових актів з питань захисту довкілля та збереження природного різноманіття стане базисом науково обґрунтованої класифікації екологічних аспектів діяльності підприємств харчової галузі, яку буде покладено в основу системи оцінювання та обліку природного капіталу. Описано створену в Україні нормативно-правову базу з формування екологічної політики держави, яка враховує рекомендації ООН і включає чотири рівні нормативних документів, а саме Конституцію України, кодекси, закони та постанови Кабінету Міністрів України. Досліджено світову систему органів управління нормативним забезпеченням обліку природного капіталу. Розподілені за рівнями (міжнародний, міждержавний, державний та облік природного капіталу підприємства) рамкові положення нормативних актів з організації обліку та контролю елементів природного капіталу.

Ключові слова: природний капітал, бухгалтерський облік, нормативно-правове забезпечення, захист довкілля, біорізноманіття, екологічний облік.

Лопин А.А. Нормативно-правовое обеспечение учета природного капитала. В статье проанализировано отечественное и международное нормативно-правовое обеспечение учета и отражения в отчетности элементов природного капитала с целью усовершенствования методических основ учетно-отчетной системы предприятий пищевой отрасли. Доказано, что разработка в Украине пакета нормативно-правовых актов по вопросам защиты окружающей среды и сохранения природного разнообразия станет базисом научно обоснованной классификации экологических аспектов деятельности предприятий пищевой отрасли, которая будет положена в основу системы оценивания и учета природного капитала. Описана созданная в Украине нормативно-правовая база по формированию экологической политики государства, которая учитывает рекомендации ООН и включает четыре уровня нормативных документов, а именно Конституцию Украины, кодексы, законы и постановления Кабинета Министров Украины. Исследована мировая система органов

управления нормативным обеспечением учета природного капитала. Распределены по уровням (международный, межгосударственный, государственный и учет природного капитала предприятия) рамочные положения нормативных актов по организации учета и контроля элементов природного капитала.

Ключевые слова: природный капитал, бухгалтерский учет, нормативно-правовое обеспечение, защита окружающей среды, биоразнообразие, экологический учет.

Lopin Andriy. Legal and regulatory support for accounting for natural capital. It is proved that in the context of Ukraine's participation in international environmental and biodiversity protection projects, as well as Ukraine's accession to global reporting initiatives for achieving sustainable development goals accounting regulation system of environmental aspects of economic activity requires in-depth research. The article analyzes national and international regulatory legal provision of accounting and reporting of the natural capital elements, with purpose of improving the methodological foundations of the food industry enterprises accounting and reporting system. It is proved that development of a package of regulations on environmental protection and conservation of natural diversity in Ukraine will become the basis for a science-based classification of food industry activity environmental aspects, which will form the basis of the system of natural capital elements assessment and accounting. Formed in Ukraine legal framework for the state's environmental policy takes into account the UN recommendations and includes four levels of normative documents – the Constitution of Ukraine, codes, laws and Cabinet of Ministers of Ukraine resolutions. The world system of regulatory bodies of the natural capital accounting has been investigated. The framework provisions of the normative acts of the natural capital elements accounting are divided according to the levels (international, interstate, state and enterprise). It is proved that the first three levels determine the general rules of the natural capital accounting, which must be observed by all enterprises, regardless of the types of economic activity and industry characteristics. It is substantiated that at the enterprise level these general rules are identified in the regulatory document – Accounting Policy, where it is advisable to prescribe in detail rules of natural capital elements synthetic and analytical accounting, accounts working plan, schedule of environmental documents flow, rules for transfer of different environmental indicators to reporting forms. The results of the analysis made it possible to conclude that the deterioration of environmental situation at the global level and signing the Association with the European Union requires from Ukraine further steps towards national environmental policy and National Plan of Action implementation (State Programs) harmonized with European standards which should be based on the natural capital accounting data of each enterprise.

Key words: natural capital, accounting, regulatory support, environmental protection, biodiversity, environmental accounting.

Постановка проблеми. Природа є основою процвітання та безпеки людей та економік. Природний капітал, який включає всі надбання природи, а саме геологію, ґрунт, повітря, воду та все живе, надає широкий спектр послуг людям і, згідно з оцінками, складає 36% від загального багатства країн світу. Однак багато переваг, які ми отримуємо від природи, й вплив, який ми маємо на природу, залишаються прихованими й часто не враховуються під час прийняття рішень у процесі управління суб'єктами господарювання. Як наслідок, природний капітал втрачається з тривожною швидкістю. Лише втрата лісів коштує світовій економіці від 2 до 5 трильйонів доларів на рік, або майже третину економіки Сполучених Штатів Америки. Ні вартість природного капіталу, ні наслідки його втрати досі не відображаються в Системах національних рахунків, які використовуються країнами для вимірювання економічної активності, та не використовуються особами, які приймають рішення щодо формування стратегій розвитку, оцінювання їх ефективності та звітування про прогрес [1, с. 8].

Природний капітал відрізняється від інших форм капіталу, оскільки він є незамінним, бере участь у генерації благ та послуг суспільства загалом, а не окремого підприємства, крім того, він може бути збережений лише сумісними зусиллями. Асоціація з Європейським Союзом, яку було підписано Україною у 2017 році, вимагає від нашої країни подальших кроків щодо співпраці з ЄС з питань упровадження державної стратегії екологічної політики та гармонізації державної стратегії охорони довкілля за європейськими стандартами.

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

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Усвідомлення науковою та політичною громадськістю Європи необхідності розроблення та реалізації нових підходів до збереження природного середовища, біотичної та ландшафтної різноманітності як взаємопов'язаних невідмінних складових середовища існування людини й запоруки подальшого розвитку суспільства зумовило формування низки нових підходів до вирішення організаційних завдань охорони природи й осмислення їх наукового підґрунтя під новим кутом зору. Водночас Україна, успадкувавши через відомі історичні причини, багато традицій щодо природоохоронної справи колишнього СРСР, істотно відстала в розвитку процесу формування й запровадження системних підходів до активного збереження природного середовища в умовах його істотної антропогенної трансформації [2, с. 19–20].

Проблематику узгодження нормативно-правового забезпечення охорони та обліку природного капіталу з нормами міжнародного законодавства вивчали багато вітчизняних учених. Зокрема, Д. Грицишен дослідив нормативно-правове забезпечення обліку відходів та витрат на підвищення екологічної безпеки промислових виробництв [3], А. Валюх проаналізував відповідність національного законодавства з екологічних

питань стандартам ЄС [4], О. Нестеренко визначила правові засади класифікації елементів природного капіталу задля організації їх обліку та відображення у звітності [5], О. Гриценко обґрунтував основні перспективи та засади упровадження екологічного обліку, розкриття можливостей відображення витрат екологічного регулювання [6], Н. Букало визначила основні напрями сучасної соціально-екологічної політики [7]. Водночас у контексті участі України в міжнародних проєктах захисту навколишнього середовища та біорізноманіття, а також приєднання України до світових ініціатив звітування з досягнення цілей сталого розвитку потребує поглиблених досліджень система нормативно-правового регулювання обліку екологічних аспектів господарської діяльності.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є аналіз вітчизняного та міжнародного нормативно-правового забезпечення обліку та відображення у звітності елементів природного капіталу для вдосконалення методичних засад обліково-звітної системи підприємств харчової галузі.

Вклад основного матеріалу дослідження. Інструментом реалізації стратегії розвитку природного капіталу є програмно-цільове регулювання за допомогою розроблення довгострокової, середньострокових та короткострокових програм розвитку держави, її регіонів, адміністративно-територіальних одиниць, інноваційно-інвестиційних проєктів, що реалізуються в системі державного управління. Необхідним елементом процесу розроблення й реалізації стратегії розвитку природного капіталу України є формування їхнього ресурсного та інституційно-організаційного забезпечення [4, с. 100]. Вирішенню означених питань сприяє міжнародний ТЕЕВ-проєкт в Україні (The Economics of Ecosystems and Biodiversity, ТЕЕВ), який покликаний забезпечити системне інтегрування екологічної оцінки біорізноманіття у рішення відповідних органів влади в країні та загальну систему еколого-економічних розрахунків, що вимагає перш за все розроблення методологічних засад обліку окремих елементів природного капіталу та їх розкриття у звітності суб'єктів господарювання [8].

Зростаюче людське населення й наша все більш інтенсивна поведінка все частіше висувають вимоги до глобальних екосистем та біорізноманіття. Виснаження та деградація цих запасів можуть безповоротно зменшити доступність переваг для майбутніх поколінь, а багато екосистем можуть бути настільки деградованими, що майбутні покоління взагалі не зможуть отримати від них користь. Крім того, багато людей досі не знають про повну цінність, або цінність природи, тобто про велику кількість послуг, які надає природа. Отже, зростає політичний тиск щодо пошуку способів чіткого та систематичного обліку природних ресурсів та їх переваг, які можна вбудувати в коло рішень, які впливають на наше благополуччя сьогодні та наше спільне майбутнє [9].

Як зазначив нобелівський лауреат Джозеф Стігліц, приватна компанія оцінюється як за звітом про прибутки, так і за балансом, але більшість країн складає лише декларацію про прибутки та збитки (ВВП), дуже мало держав знають про національний баланс. Облік багатства, включаючи облік природного капіталу, необхідний для оцінювання стійкості зростання [10]. Облік природного капіталу (NCA) зазвичай визначається як

вимірювання запасів природних ресурсів (як відновлюваних, так і невідновлюваних) та потоків вигід, які вони забезпечують. Облік природного капіталу ставить за мету фіксацію та інтеграцію внеску природи в системи, які приватний та державний сектори використовують для прийняття бізнес-рішень [1, с. 9].

Сформована в Україні нормативно-правова база з формування екологічної політики держави враховує рекомендації ООН і включає чотири рівні нормативних документів, а саме Конституцію України, кодекси, закони та постанови Кабінету Міністрів України (рис. 1).

Світову систему органів управління нормативно-забезпеченням обліку природного капіталу (System of Environmental Economic Accounting, SEEA) заступник директора департаменту статистики ООН Іва Хавінга представила як трирівневу структуру, керівне місце в якій посідає Комітет експертів ООН з еколого-економічного обліку (United Nations Committee of Experts of Environmental Economic Accounting, UNCEEA), тобто керівний орган з питань інтеграції та впровадження SEEA, створений у 2005 році на 36-й сесії Комісії статистики ООН (рис. 2) [11].

На першому рівні управління еколого-економічним обліком виділено два елементи, такі як Центральна структура Технічного комітету СЕЕО та Технічний комітет СЕЕО з експериментального обліку екосистем. Центральна структура Технічного комітету SEEA – це невелика група технічних експертів, відповідальних за просування порядку денного досліджень і подальший розвиток матеріалів та інструментів для впровадження SEEA.

Центральна структура СЕЕО об'єднує в єдину систему вимірювань інформацію про воду, мінерали, енергію, деревину, рибу, ґрунти, землі та екосистеми, забруднення й відходи тощо. Центральна структура СЕЕО складається з низки різних рахунків, які, відповідно до концепції Системи національних рахунків, є інтегрованими й об'єднаними в єдину інформаційну систему шляхом застосування одних і тих самих концепцій, структур, правил і принципів бухгалтерського обліку до різних потоків екологічної інформації. Таким чином, Центральна структура СЕЕО є міжнародним статистичним стандартом для вимірювання навколишнього середовища у взаємозв'язку з економікою й охоплює вимір у таких трьох основних галузях:

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

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

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

Паралельно з Центральною структурою Технічного комітету SEEA на першому рівні міжнародного регулювання екологічного обліку діє Технічний комітет SEEA з експериментального обліку екосистем, завданням якого було затверджено у березні 2013 року

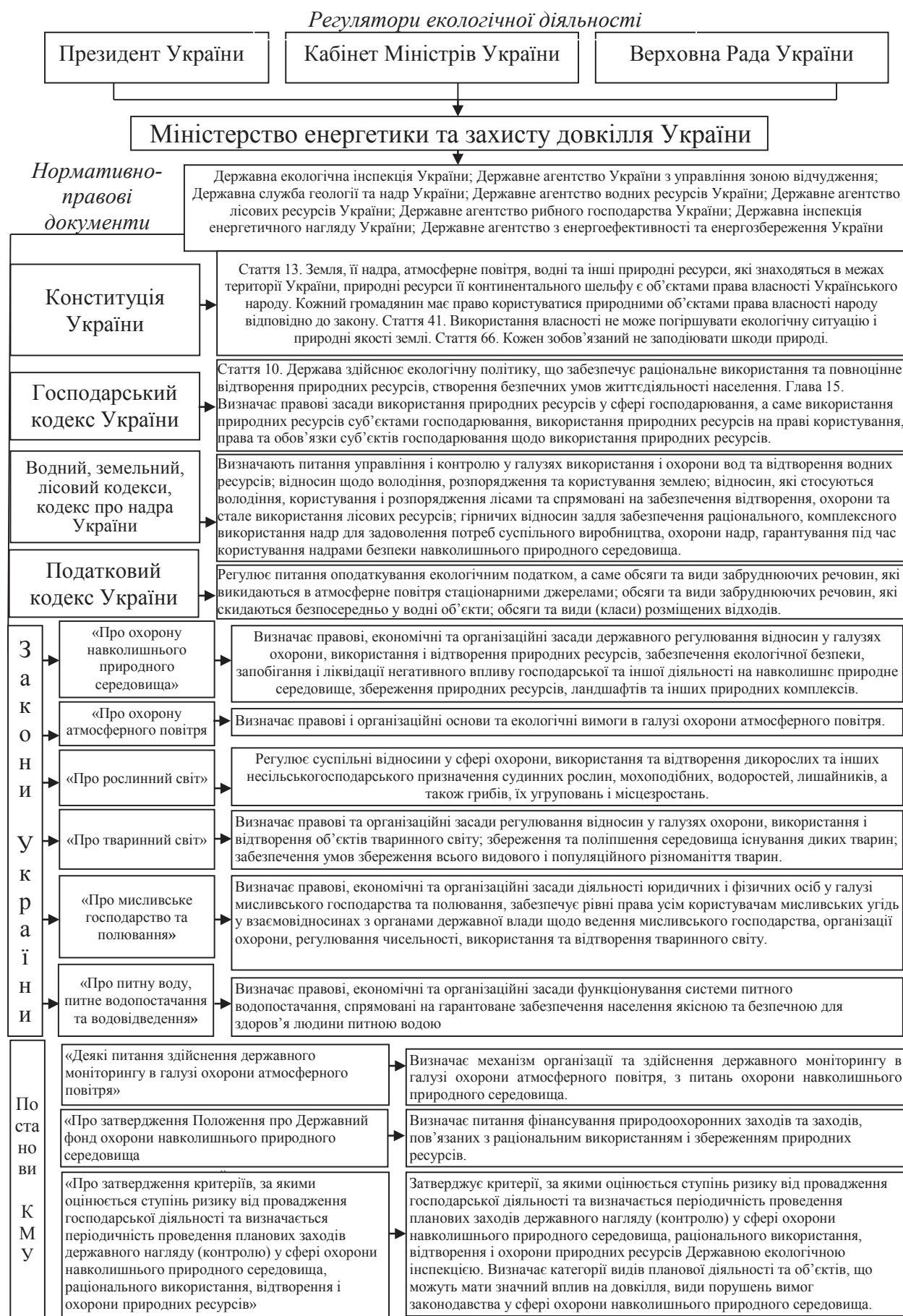


Рис. 1. Нормативно-правове регулювання екологічної політики України

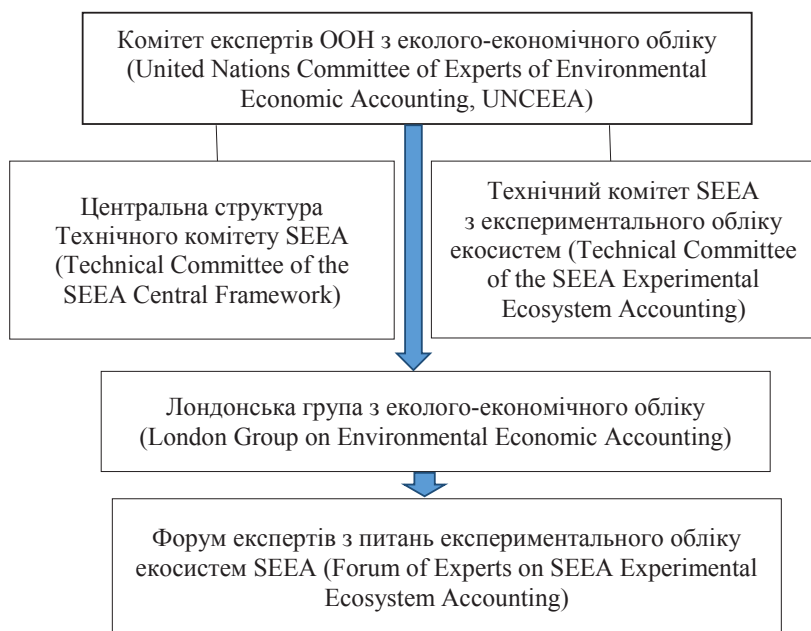


Рис. 2. Міжнародні органи управління нормативно-правовим забезпеченням обліку природного капіталу

Статистичною комісією ООН розроблення Системи еколого-економічного обліку. Експериментальний облік (СЕЕО) як основа для початку тестування й подальшого розвитку цієї нової галузі національного обліку був офіційно опублікований у 2014 році, маючи вигляд спільної публікації Організації Об'єднаних Націй, Європейської комісії, Продовольчої і сільськогосподарської організації Об'єднаних Націй, Організації економічного співробітництва і розвитку, Світового банку.

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

Форум експертів з питань експериментального обліку екосистем SEEA, який займає третій рівень міжнародної СЕЕО, покликаний об'єднати статистиків, дослідників та експертів щодо обліку екосистем, моделювання екосистем, просторового аналізу екосистемних послуг, економіки навколишнього середовища та екології, а також фахівців зі спостереження за землею задля виконання таких завдань:

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

Означені комітети ООН розробляють описані в СЕЕО ЕЕО рамкові документи з питань екологічного обліку, які повинні розглядатись як базис для порівняння та обговорення. Їх слід сприймати як керівництво до типів інформації, які можна організувати за логікою обліку, яка дасть змогу найбільш повно врахувати взаємозв'язок між екосистемами та економікою в конкретній країні.

На рівні суб'єктів господарювання в Україні під час організації екологічного обліку необхідно враховувати рамкові положення нормативних актів з організації обліку та контролю елементів природного капіталу, які ми пропонуємо розподілити за рівнями (міжнародний, міждержавний, державний та облік природного капіталу підприємства) (рис. 3). Перші три рівні визначають загальні правила ведення обліку природного капіталу, яких повинні дотримуватися всі підприємства незалежно від видів економічної діяльності та галузевих особливостей. На рівні підприємства

ці загальні правила ідентифікуються в розпорядчому документі, а саме Наказі про облікову політику, в якому доцільно детально прописати правила синтетичного й аналітичного обліку природного капіталу, як додатки навести робочий план рахунків, графік документообігу первинних документів, правила перенесення екологічних показників до різних форм звітності тощо.

Висновки. Результати здійсненого аналізу дають змогу зробити висновок, що погіршення екологічної ситуації на світовому рівні, підписання Асоціації з Європейським Союзом вимагають від України подальших кроків щодо впровадження державної стратегії екологічної політики та втілення гармонізованого з європейськими стандартами Національного плану дій (державної програми) з охорони довкілля, яка має базуватись на даних бухгалтерського обліку природного капіталу на кожному підприємстві. Налагодження дієвої обліково-звітної системи екологічних наслідків діяльності та природного капіталу сприятиме:

- розробленню стратегії екологічно свідомого управління підприємством;
- вчасній ідентифікації ризиків виникнення надмірного антропогенного впливу на навколишнє середовище й вжиттю обмежувачих та попереджувальних заходів;
- поглибленому аналізу фінансових результатів від природоохоронної діяльності й визначенню впливу цих витрат на ефективність підприємства та ціну товарів, готової продукції чи послуг в основних видах діяльності, які мають найбільший вплив на природний капітал;
- оцінюванню економічного збитку, що завдає забруднення навколишнього середовища;
- забезпеченню практичного зв'язку між показниками фінансової, екологічної звітності та звітності зі сталого розвитку.

Перспективи подальшого вивчення заявленої проблеми вбачаємо в розробленні робочого плану рахунків для обліку природного капіталу, форм первинних документів та алгоритмів перенесення інформації про його складові частини до різних форм звітності.

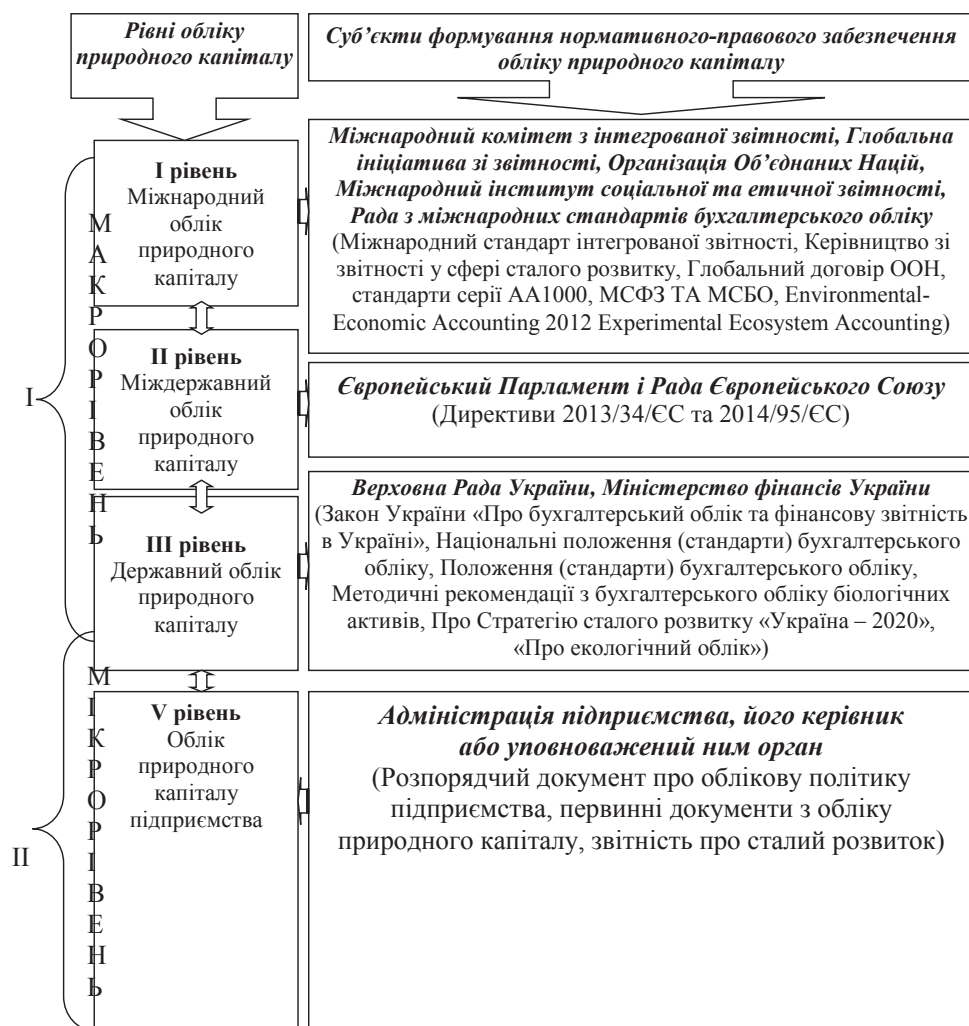


Рис. 3. Рівні нормативних актів з організації обліку та контролю елементів природного капіталу

Список використаних джерел:

1. Reuter K., Juhn D., Portela R., Venter J. Natural Capital Accounting across the Gaborone Declaration for Sustainability in Africa: A Desktop Scoping. Report Prepared for the Gaborone Declaration for Sustainability in Africa: Gaborone, Botswana. 2016. 188 p.
2. Нормативно-правове забезпечення збереження біорізноманіття в лісовому секторі України: аналіз та перспективи розвитку / Г. Бондарук, О. Кагало, Л. Проценко, А. Артов, Б. Проць. Львів : ТзОВ «Простір – М», 2013. 265 с.
3. Грицишен Д. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2015. 540 с.
4. Валух А. Модель формування державної стратегії розвитку природного капіталу України. *Теорія та практика державного управління*. 2018. Вип. 2. С. 96–104.
5. Нестеренко О. Інтегрована звітність: теорія, методологія, практика : монографія. Харків : Видавець Іванченко І.С., 2018. 410 с.
6. Гриценко О. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження. *Економіка і суспільство*. 2016. № 2. С. 678–683.
7. Букало Н. Екологічні витрати, їх економічна природа та стан. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2019. № 1. С. 128–137.
8. Крутова А., Нестеренко О. Методологічні засади відображення об'єктів природного капіталу у звітності підприємства. *Бізнес-інформ*. 2018. № 7. С. 177–184.
9. Natural Capital Accounting: Overview and Progress in the European Union. URL: https://ec.europa.eu/environment/nature/capital_accounting/pdf/MAES_INCA_2018_report_FINAL-fpub.pdf (дата звернення: 13.12.2019).
10. Natural Capital Accounting Helping Make Better Decisions for Sustainable Development. URL: <http://siteresources.worldbank.org/EXTSDNET/Resources/RIO-BRIEF-Nat-Capital.pdf> (дата звернення: 13.12.2019).
11. Ivo Havinga Assistant Director United Nations Statistics Division. Overview of the Natural Capital Accounting and the Valuation of Ecosystem Services project. URL: https://seea.un.org/sites/seea.un.org/files/Presentations/Inception_Mission/China/03_overview_of_the_natural_capital_accounting_and_valuation_of_ecosystem_services_project_v1.pdf (дата звернення: 13.12.2019).

References:

1. Reuter K., Juhn D., Portela R., Venter J. Natural Capital Accounting across the Gaborone Declaration for Sustainability in Africa: A Desktop Scoping. Report Prepared for the Gaborone Declaration for Sustainability in Africa: Gaborone, Botswana. 2016. 188 p. (accessed: 13.12.2019). (in English)
2. Bondaruk Gh., Kaghala O., Procenko L., Artov A., Procj B. (2013) Normatyvno-pravove zabezpechennja zbrezhennja bioriznomanittja v lisovomu sektori Ukrajinj: analiz ta perspektyvy rozvytku [Legal support for biodiversity conservation in Ukraine's forest sector: analysis and development prospects]. Ljviv: TzOV "Prostir – M", 265 p. (in Ukrainian)
3. Ghrycyszen D. (2015). Bukhghaltersjkyj oblik v systemi upravlinnja ekonomiko-ekologichnoju bezpekoju promyslovykh pidpryjemstv [Accounting in the system of management of economic and environmental safety of industrial enterprises]. Zhytomyr : ZhDTU, 540 p. (in Ukrainian)
4. Valjukh A. (2018). Modelj formuvannja derzhavnoji strateghiji rozvytku pryrodnogho kapitalu Ukrajinj [Model of formation of the state strategy of development of natural capital of Ukraine]. *Public administration theory and practice*. Vyp. 2. P. 96–104. (in Ukrainian)
5. Nesterenko O. (2018). Integhrovana zvitnistj: teorija, metodologhija, praktyka [Integrated reporting: theory, methodology, practice]. Kh.: Vydavec Ivanchenko I.S., 410 p. (in Ukrainian)
6. Ghrycenko O. (2016). Ekologichnyj oblik: vyznachennja perspektyv ta osnovnykh zasad uprovadzennja [Environmental accounting: defining the perspectives and main principles of implementation]. *Economy and society*. № 2. P. 678–683. (in Ukrainian)
7. Bukalo N. (2019). Ekologichni vytraty, jikh ekonomichna pryroda ta stan [Environmental costs, their economic nature and condition]. *Economic Journal of Lesya Ukrainka Eastern European National University*. № 1. P. 128–137. (in Ukrainian)
8. Krutova A., Nesterenko O. (2018). Metodologichni zasady vidobrazhennja ob'ektiv pryrodnogho kapitalu u zvitnosti pidpryjemstva [Methodological bases of reflection of natural capital objects in the enterprise reporting]. *Business-inform*. № 7. P. 177–184. (in Ukrainian)
9. Natural Capital Accounting: Overview and Progress in the European Union. URL: https://ec.europa.eu/environment/nature/capital_accounting/pdf/MAES_INCA_2018_report_FINAL-fpub.pdf (accessed: 13.12.2019). (in English)
10. Natural Capital Accounting Helping Make Better Decisions for Sustainable Development. URL: <http://siteresources.worldbank.org/EXTSDNET/Resources/RIO-BRIEF-Nat-Capital.pdf> (accessed: 13.12.2019). (in English)
11. Ivo Havinga Assistant Director United Nations Statistics Division. Overview of the Natural Capital Accounting and the Valuation of Ecosystem Services project. URL: https://seea.un.org/sites/seea.un.org/files/Presentations/Inception_Mission/China/03_overview_of_the_natural_capital_accounting_and_valuation_of_ecosystem_services_project_v1.pdf(accessed:13.12.2019). (in English)