

Integrated Reporting in Natural Capital Management

Abstract. In recent decades, society has faced large-scale natural and social problems and therefore demand greater responsibility from enterprises in using natural resources. The purpose of the article is to substantiate the prospects for the development of integrated reporting to ensure the formation of reliable information for the management of natural capital. The practice of formation and disclosure of financial and non-financial information by the largest agricultural enterprises of Ukraine was assessed. The study shows that Ukrainian enterprises are actively introducing the preparation of non-financial and integrated reporting into their accounting practice; such reports are freely available on the company's website. However, the format of non-financial and integrated reporting is different for different agricultural enterprises, which indicates the use of an individual approach to the disclosure of information in reports. The system of indicators for assessing the cost of natural resources was substantiated. The basis for the reflection of natural capital in integrated reporting was determined due to non-financial indicators that form the value of natural capital of agricultural enterprises. In particular, the system of non-financial indicators for assessing the natural capital of agricultural enterprises includes indicators for assessing agrarian land and indicators of the ecological state of natural capital. It has been proven that a balanced scorecard (financial, qualitative, quantitative, analytical and management performance indicators) forms a general idea of the natural capital of an enterprise and is the basis for determining the overall assessment of natural capital in monetary terms. Each indicator has its own economic content and an objective basis and directly impacts the final integrated general indicator of the cost of the enterprise's natural capital.

Keywords: non-financial reporting, integrated reporting, accounting information, stakeholders, agricultural business management, natural capital, sustainable development.

Suggested Citation

Shevchuk, N. (2022). Integrated Reporting in Natural Capital Management. *Oblik i finansi*, 1(95), 32-41. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1\(95\)-32-41](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1(95)-32-41)

Наталія ШЕВЧУК

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

Інтегрована звітність в управлінні природним капіталом

Анотація. В останні десятиліття суспільство стикнулося з масштабними природними та соціальними проблемами, а тому почало вимагати більшої відповідальності від підприємств у використанні природних ресурсів. Мета статті – обґрунтувати перспективи розвитку інтегрованої звітності в частині забезпечення формування достовірної інформації для управління природним капіталом. Оцінено практику формування і оприлюднення фінансової і нефінансової інформації найбільшими аграрних підприємствами України. Дослідження показує, що підприємства України активно впроваджують у свою облікову практику підготовку нефінансової та інтегрованої звітності; такі звіти розміщуються у вільному доступі на сайті підприємства. Однак, формат нефінансової та інтегрованої звітності є різним для різних аграрних підприємств, що свідчить про застосування індивідуального підходу до розкриття інформації у звітах. Обґрунтовано систему показників оцінки вартості природних ресурсів. Визначено засади відображення природного капіталу в інтегрованій звітності через нефінансові показники, які формують вартість природного капіталу аграрних підприємств. Зокрема, система нефінансових показників оцінки природного капіталу аграрних підприємств включає показники оцінки земель аграрного виробництва та індикатори екологічного стану природного капіталу. Доведено, що збалансована система показників (фінансових, якісних, кількісних, аналітичних та індикаторів ефективності управління) формує загальну уяву про природний капітал підприємства та є основою для визначення загальної оцінки природного капіталу у грошовій оцінці. Кожен показник має свій економічний зміст та об'єктивну основу і спричиняє неопосередкований вплив на кінцевий інтегрований узагальнюючий показник вартості природного капіталу підприємства.

Ключові слова: нефінансова звітність, інтегрована звітність, облікова інформація, стейкхолдери, управління аграрним бізнесом, природний капітал, сталий розвиток.

¹ Nataliia SHEVCHUK, “Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine.

ORCID 0000-0002-4223-3174

E-mail: shievchuk.n@ukr.net (Corresponding author)

Постановка проблеми. Суспільство все більше усвідомлює природні та соціальні проблеми та вимагає більшої відповідальності від підприємств у використанні природних ресурсів. Проблема ефективного використання природного капіталу стала настільки актуальною, що для зменшення шкідливого впливу від виробничих підприємств на навколишнє середовище 14 липня 2021 р. Європейський Союз ухвалює положення про стійке розкриття ризиків у Європейській зеленій угоді (European Green Deal) [25]. Сьогодні управлінці та інвестори хочуть чітко розуміти звідки походить результативність бізнесу, які фактори сприяли створенню або зниженню вартості природного капіталу, яким чином відбувається його рух.

Належне управління природними ресурсами є критично важливим для аграрних підприємств. За даним Державної служби статистики України станом на 2020 рік в Україні функціонують 49452 аграрних підприємства із наявною площею сільськогосподарських угідь у 19960,2 тис. га та із площею ріллі 4456,0 тис. га [15]. Доля аграрного виробництва у ВВП у 2020 році становила 9,3 % [10]. Аграрні підприємства знаходяться в умовах розвитку та інтенсифікації виробництва, мають значний вплив на стан земель, водойм, безпеку і здоров'я населення, клімат, тому повинні усвідомлювати всі економічні та соціально-економічні наслідки своєї діяльності. З іншого боку управління природним капіталом передбачає потребу у фінансових, нефінансових та ключових показників ефективності (Key Performance Indicators – KPI), які зможуть як найкраще відобразити природні ресурси та привернути увагу інвесторів, клієнтів, інших стейкхолдерів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці природного капіталу та інтегрованої звітності присвячені дослідження таких вчених вчені, як П.Й. Агамас, К.В. Безверхий, Ю.С. Бездушна, О.В. Будько, О.О. Веклич, Л.М. Горбач, С.І. Дорогунцов, Т.В. Давидюк, Н.Ю. Єршова, В.М. Жук, І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.А. Зоріна, Р.О. Костирко, В.М. Костюченко, О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук, Н.О. Лоханова, Н.М. Малюга, О.О. Нестеренко, М.А. Проданчук, С. Адамс (*S. Adams*), Р. Екклз (*R. G Eccles*), Т. Лессидренска, С.А. Кузнецова, В.А. Мелихов, Т.В. Шимоханська.

Незважаючи на численні дослідження, питання формату і структури відображення природного капіталу у бухгалтерській звітності для українських підприємств є відкритим.

Мета статті – обґрунтувати перспективи розвитку інтегрованої звітності в частині забезпечення формування достовірної інформації для управління природним капіталом.

Викладення основного матеріалу. Облік природного капіталу на аграрному підприємстві – це процес обчислення загальних запасів природного капіталу, що знаходиться у господарському розпорядженні та приймає участь у процесі створення вартості та є джерелом економічних вигод.

Природний капітал – економічний термін, що використовується для позначення запасів відновлюваних і невідновлюваних ресурсів (наприклад, землі, лісових угідь, рослин, тварин, повітря, води, ґрунтів, мінералів, корисних копалин). Цінність, яку висвітлює підхід підприємства до природного капіталу, може бути економічною, соціальною, екологічною або культурною, і може бути виражена як фінансових, так і в нефінансових показниках.

Розуміння структури та закономірностей формування і накопичення природного капіталу підприємством дає можливість менеджерам ефективно керувати аграрним бізнесом. З цього приводу праця Р. Репетто зазначено, що «капітал у вигляді природних ресурсів, якщо ним правильно управляти, може приносити значний дохід. Його втрати повинні відбиватися в балансових звітах країни» [22, с. 63].

Оцінка формування вартості природного капіталу є досить непростим завданням. А. Сміт, розглядаючи вартість природних благ, писав: «Чому вода, яка настільки необхідна, що без неї неможливе життя, має таку низьку ціну, у той час як у алмазів, які абсолютно не потрібні, така висока ціна?» [5, с. 7].

М. Руденко звертає увагу на необхідність відновлення природних ресурсів, на вкладання коштів у відновлення родючості землі, він пише: «капіталіст бачить, що погано удобрена земля не дає прибутків. Економічний інтерес природного напрямку: спочатку треба нагодувати землю, а потім вона нагодує суспільство. Капітал веде найсуворіший облік доходам та витратам» [23, с. 144].

Сьогодні все ще не існує уніфікованої формули, за якою б можна було визначити грошову оцінку природних ресурсів. Наразі формування методології бухгалтерського обліку земель є фрагментарним, що відчутно нівелює інформаційну функцію управління аграрними ресурсами. Ю.С. Бездушна обґрунтовує необхідність розвитку бухгалтерського обліку і звітності на галузевому рівні: «Складна та розгалужена галузева структура економіки висуває відповідні вимоги до інформаційного забезпечення функціонування окремих галузей. Не викликає сумнівів той факт, що характер і склад такої інформації не можуть бути спільними для всіх галузей економіки. А отже, і уніфікована, стандартна для всіх галузей система бухгалтерського обліку – явище в певній мірі нереальне в плані можливості стовідсоткового задоволення потреб її користувачів [4, с. 18].

Модель інтегрованої звітності передбачає розширене відображення фінансових і нефінансових показників діяльності підприємства, таким способом, щоб могли задовольняти потреби управлінців, аналітиків та інвесторів у відповідній інформації про драйвери вартості, нематеріальні активи й прогнозовані майбутні грошові потоки. Аграрні підприємства України вже розпочали роботу в цьому напрямку, формуючи свою власну систему показників (табл. 1).

Формування та оприлюднення фінансової і нефінансової інформації найбільшими аграрними підприємствами України

дані станом на 1.09.2021

№ п/п	Підприємство	Вид економічної діяльності	Обсяг земельних ресурсів, тис. га.	Розкриття інформації стосовно стандартів зі звітності (GRI)	Формування інтегрованої звітності	Залученням інвестицій	Оприлюднення бухгалтерської звітності на вебсайті
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Kernel	Виробництво та експорт соняшникової олії	530	+	-	+	+
2.	Ukrlandfarming	Вирощування зерна, виробництво яєць, молока та м'яса, виробництво продуктів харчування	500	-	-	+	-
3.	МХП	Виробництво і експорт курятини	370	+	+	+	+
4.	Національна академія аграрних наук України	Дослідження й експериментальні розробки у сфері інших природничих і технічних наук	362,6	-	-	-	+
5.	Агропросперис	Виробництво і експорт сільськогосподарських культур	300	-	-	-	-
6.	Астарта-Київ	Сільськогосподарське виробництво, виробництво цукру, тваринництво, переробка сої, біоенергетика	235	+	+	+	+
7.	Континентал Фармерз Груп	Виробництво сільськогосподарських культур	195	-	-	+	-
8.	Епіцентр Агро	Вирощування зернових, бобових та олійних культур	160	-	-	-	-
9.	Harv East	Вирощування пшениці, соняшнику, бобових, кукурудзи; молочне тваринництво; насінництво (вирощування та доопрацювання насіння); садівництво	127	-	-	-	-
10.	ІМК	виробництво сільськогосподарських культур (кукурудза, пшениця, соняшник, соя); зберігання сільськогосподарських культур; виробництво молока	124	-	-	+	+
11.	Укрпромінвест-Агро	Виробництво сільськогосподарських культур; виробництво цукру та борошна; молочне та м'ясне тваринництво	120	-	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8
12.	Агротон	Сільське господарство, тваринництво та виробництво продуктів харчування	110	-	-	+	+
13.	Агрейн	Вирощування і зберігання зернових (пшениці, кукурудзи, сояшнику, сої), м'ясне скотарство	110	-	-	-	-
14.	Аграрні системні технології	Вирощування зернових та технічних культур	110	-	-	-	-
15.	Приват-АгроХолдинг	Вирощування сільгоспкультур, молочне і м'ясне тваринництво	85	-	-	-	-
16.	Vitagro	Авто, агрохолдинги, трейдери, агрохімія, посівний матеріал	85	-	-	-	-
17.	ТАС АГРО	виробництво сільськогосподарських культур (пшениця, ячмінь, кукурудза, соя, сояшник)	83	-	-	-	-
18.	Нібулон	Зберігання, доробка та перевалка зерна, торговельна діяльність, суднобудівництво, тваринництво та виробництво кормів	82,5	+	-	+	+
19.	АгроВиста	виробництво зерна і олійних культур, тваринництво; торгівля зерном; виробництво цукру	81	-	-	-	-
20.	Світанок	виробництво пшениці, ячменю, кукурудзи, гороху, сої, цукрового буряку, картоплі, овочів, квітів; тваринництво і переробна промисловість	80	-	-	-	-

Джерело: вебсайти агропідприємств.

Дослідження показує, що підприємства України активно впроваджують у свою облікову практику підготовку нефінансової і інтегрованої звітності, яку розміщують у вільному доступі на своєму сайті. Зазначимо, що формат нефінансової та інтегрованої звітності є різним для різних аграрних підприємств із індивідуальним підходом до розкриття інформації у звітності. Аграрне підприємство Миронівський хлібопродукт (МХП) застосовує сучасні практики складання звітності і формує інтегровану звітність відповідно до вимог Лондонської фондової біржі. Підприємства Кернел, Астарта-Київ, Індустріальна молочна компанія готують звітність відповідно до вимог Варшавської фондової біржі. За інформацією Согроате Register, глобального онлайн-каталогу корпоративних звітів 22 українські підприємства за 2016-2020 рр. опублікували 114 звітів про корпоративне управління, за стандартами IIRC – 2 підприємства опублікувало 2 інтегрованих звіти у 2016 році, за стандартами GRI, GRI G3 & 2002, GRI G4 – 17 підприємств за 2014-2018 рр. 65 звітів [24]. Порівняно з періодом 2013-2017 рр. кількість підприємств, що долучилися до підготовки і

оприлюднення своїх корпоративних звітів зросло лише на 8 одиниць.

Поки, що український бізнес надає перевагу корпоративним звітам про сталий розвиток за стандартами Глобальної ініціативи щодо звітності GRI (Global Reporting Initiative). Розкриття інформації стосовно стандартів GRI поступово стає нормою. Стандарти GRI мають ряд переваг порівняно з іншими стандартами звітності: легкі у використанні; регламентують широкий перелік показників, які підприємству слід розкрити у звітності; надають детальну методологію по визначенню показників: їм притаманна позитивна історія практики складання звітності; оприлюднюють каталоги сформованих звітів, які можуть бути прикладом для інших підприємств та підприємств, що складають звітність за стандартами GRI вперше. Впроваджуючи практику складання нефінансової та інтегрованої звітності підприємства України підтримують впровадження глобальних ініціатив із сталого розвитку та здійснюють посильний внесок у реалізацію їх Цілей.

Запровадження в Україні «Звіту про управління» за підсумками діяльності підприємства у 2018 році є

результатом імплементації Директиви 2013/34/ЄС. Звіт про управління покликаний розкривати фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, відображати основні ризики і невизначеності його діяльності. Даний звіт складається у довільній формі. Затверджені Міністерством фінансів України Методичні рекомендації № 982 [16] надають лише перелік із 10 інформаційних пунктів, які підприємствам слід розкрити у Звіті про управління.

Ресурси, що залучені в процес виробництва, які надані природою, представляють собою сукупність елементів, які є різними за своєю специфікою, які класифікують за різними ознаками: за походженням, за характером використання, за видом виробництва; за способом відтворення, за вичерпаністю, за найкращим видом господарського освоєння, за рівнем дефіцитності, за поновлюваністю та іншими критеріями.

В обліковій практиці існує декілька підходів до визначення вартості природного капіталу (ринкова оцінка, рента (дохідний підхід), витратний підхід, альтернативна вартість, загальна економічна цінність) та кілька методів оцінки за справедливою вартістю природних ресурсів і сільськогосподарської продукції (оцінка здійснюється на цінах активного ринку; в разі відсутності активного ринку за останньою ринковою ціною операції з такими активами; за ринковими цінами на подібні активи; за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію; у разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу) [17].

Існуюча фінансова звітність відображає природний ресурсний потенціал підприємства загалом, не відокремлюючи інформацію щодо земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Усі земельні ділянки сільськогосподарського і несільськогосподарського призначення відображаються у складі основних засобів. Фінансові показники відображають балансову вартість природних ресурсів та суми витрат: на охорону навколишнього природного середовища; охорону атмосферного повітря і проблеми зміни клімату; очищення зворотних вод; поводження з відходами (включаючи переробку низько радіоактивних відходів, компостування сміття, утилізацію); захист і реабілітація ґрунту, підземних і поверхневих вод; зниження шумового і вібраційного впливу (за винятком заходів з метою охорони праці); збереження біорізноманіття і середовища існування; радіаційна безпека; науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування; частку повернутих екологічних витрат (екологічні платежі в собівартості); частку неповернутих екологічних витрат (частка екологічних платежів, виплачених з прибутку).

Нефінансові показники відображають: політику енергоефективності та енергозбереження; стан

природного середовища, в якому знаходиться підприємство, до і після реалізації запланованої стратегії розвитку; загальну площу сільськогосподарських угідь, на якій були застосовані добрива та пестициди (m^2 , га); перелік сільськогосподарських культур під вирощування яких були застосовані добрива та пестициди; землеємність виробництва; коефіцієнт небезпеки відходів; число впроваджених заходів з попередження забруднення; повторне і оборотне використання прісної води; здійснення підприємством діяльності щодо утворення, поводження з відходами; поводження з відходами: збирання, утилізація, видалення; наявність установок для поводження з відходами; рівень фізичного (електромагнітного, радіаційного, теплового) впливу на середовище; надійність та соціально-екологічну безпеку виробничих систем, великих техногенних утворень – гідротехнічних споруд, газо-, нафтопроводів, тунелів тощо; наявність осадів промислових стоків у сухій речовині; перелік наявних забруднюючих речовин і парникових газів у підприємства; перелік видів добування водних біоресурсів за видами; перелік видів продажу і споживання світлих нафтопродуктів і газу; оцінка дотримання цілей глобальної програми сталого розвитку.

Кількісні показники відображають фактичну наявність природних ресурсів у натуральному вимірнику, як в загальній кількості, так і в структурі. Кількісні показники надають характеристику фактичної матеріально-уречевленої пропорції економічного стану природних ресурсів.

Аналітичні показники природного капіталу відображають ефективність використання природних ресурсів та екологічну ефективність.

Використання підходу збалансованої системи показників фінансових, нефінансових та аналітичних надає можливість оцінити природні ресурси підприємства та визначити реальну вартість природного капіталу підприємства. Розглянемо відображення природних ресурсів у інтегрованій звітності через показники, що відображають вартість природного капіталу. Система показників оцінки вартості природних ресурсів підприємства наведено у таблиці 2.

Сьогодні дотримання правил і принципів відповідального ведення бізнесу в області ESG (захисту навколишнього середовища, вирішення соціальних питань та управління), які налаштовані на успішну ділову активність у системних і якісних комунікаціях між бізнесом і широкою аудиторією, розкривається переважно через інтегровану та нефінансову звітність. Формат інтегрованої звітності відповідно до стандарту <IR> передбачає обов'язкове висвітлення інформаційної складової стосовно створення комерційної вартості на основі бізнес-процесів, в тому числі і формування природного капіталу. Також, важливим є відображення оцінки впливу підприємства на навколишнє середовище, враховуючи його вплив на добробут людей.

Система показників оцінки вартості природних ресурсів

Підходи до економічної оцінки природних ресурсів	Економічний зміст	Показник і методика його розрахунку
1	2	3
Економічний витратний підхід до оцінки 1 га землі	Витратна концепція оцінки природних ресурсів базується на обсягах вкладеної праці і засобів виробництва для відтворення самих природних ресурсів	$P = K \left(\frac{Y}{T} / \frac{Y_i}{T_i} \right)$ <p>де: P – ціна землі; K – середня по країні вартість освоєння 1га землі в сучасних умовах, грн.; Y/T і Y_i/T_i – відношення урожайності до затрат на виробництво продукту, відповідно на оцінюваній ділянці і по країні</p>
Витратний підхід до оцінки на основі приведених витрат	Підхід до оцінки природних ресурсів, що враховує місце та значення ресурсів у загальному природному комплексі, вплив на них антропогенної діяльності та вартість природоохоронних заходів	$Z_i = C_i + E_n K_i + T$ <p>де: Z_i – ціна природних ресурсів; C_i – поточні витрати з освоєння та експлуатації природного об'єкту, грн.; K_i – капітальні вкладення з освоєння та експлуатації природного об'єкта; E_n – галузевий нормативний коефіцієнт ефективності капітальних вкладень; T – транспортні витрати (транспортна оцінка району), грн.</p>
Економічний підхід до оцінки природних ресурсів на основі рентної концепції	Рентний підхід використовується при оцінці земельних ресурсів, корисних копалин. Рентна концепція оцінки базується на обчисленні диференційної ренти	$P = \frac{R}{r}$ <p>де: P – ціна землі; R – величина річної ренти; r – коефіцієнт (дисконтування, капіталізації).</p> $R = pq - (1 - b) * K$ <p>де: R – рента, яку одержують з одиниці площі, грн/га; p – ціна одержаної продукції, грн./од.; q – натуральна віддача одиниці площі, од./га; b – середня норма прибутку; K – рівень вкладених капітальних ресурсів в одиницю площі, грн./га</p>
Ринковий підхід до оцінки природних ресурсів	Оцінка землі за нормативами. Нормативна ціна землі з урахуванням еталонної прибутковості одиниці земель та визначеного відсотка капіталізації чистого прибутку від землі	$Z_s = (R : P) * 100$ <p>де: R – рента; P – банківський процент.</p> <p>Оцінка земель промисловості, транспорту та зв'язку:</p> $Ц = P * T_k * K_f * K_m * П_d$ <p>де: Ц – грошова оцінка земельної ділянки, грн.; P – рентний дохід від облаштування земельної ділянки, грн.; T_k – термін капіталізації рентного доходу (33 роки); K_f – коефіцієнт функціонального використання земельної ділянки (для земель промисловості є 1,2); K_m – коефіцієнт, що враховує положення земельної ділянки; П_d – площа земельної ділянки, га.</p> $P = (ТП - 3 - 3 * K_{np}) * V_{on} : V_{of}$ <p>де: ТП – обсяг товарної продукції підприємства-власника або користувача земельної ділянки з розрахунку на 1 м²; V_{on} – балансова вартість будівель і споруд у межах земельної ділянки та інженерно-транспортної інфраструктури за межами ділянки, котра перебуває на балансі даного Підприємства</p>

1	2	3
Комплексний підхід до оцінки	Концепція економічної природних ресурсів загалом загальної вартості	$TEV = UV + NV$ де: TEV – загальна економічна цінність (вартість); UV – вартість використання; NV – вартість невикористання. Де вартість використання є сумою трьох складових: $UV = DV + IV + OV$ де: DV – пряма вартість використання; IV – непряма вартість використання; OV – вартість відкладеної альтернативи (потенціальна цінність). Величина загальної економічної цінності визначається: $TEV = DV + IV + OV + EV$ де: EV – соціальні аспекти значущості природи для суспільства

Джерело: складено автором на основі [8, с. 25-31; 12, с. 34-40; 14; 13; 19; 21].

Інтегрований звіт дозволяє підприємствам за допомогою збалансованої системи фінансових і нефінансових показників та ключових показників ефективності управління (КПІ) побудувати власну інформаційну архітектуру для управління природним капіталом, яка відобразить балансову вартість природних ресурсів та суми витрат на їх відновлення. Моніторинг та перегляд ключових показників ефективності (КПІ) в управлінні природним капіталом забезпечить цілісний підхід до аналізу та управління продуктивністю. Відтак, кожне аграрне підприємство буде спроможне забезпечити персоналізовані інформаційні потреби кожного стейкхолдера.

Кожний нефінансовий показник має свій економічний зміст і об'єктивну основу, що спричиняє неопосередкований вплив на фінансовий показник вартості природного капіталу підприємства. При розробці методології інтегрованої звітності підприємство повинно зосередитися на своїх унікальних галузевих показниках, які найкраще відповідають стратегії підприємства. Засади відображення природного капіталу в інтегрованій звітності через нефінансові показники, які формують вартість природного капіталу, наведено у табл. 3.

Нефінансові показники відображають фактичну наявність природного капіталу у натуральному вимірюванні як, в загальній кількості, так і в структурі.

Кількісні показники надають характеристику фактичної матеріально-уреченої пропорції економічного стану природного капіталу.

Висновки. Збалансована система показників (фінансових, якісних, кількісних, аналітичних та індикаторів ефективності управління КПІ) природних ресурсів формує загальну уяву про природний капітал підприємства та є основою для визначення загальної оцінки природного капіталу у грошовій оцінці. Кожен показник має свій економічний зміст та об'єктивну основу і спричиняє неопосередкований вплив на кінцевий інтегрований узагальнюючий показник вартості природного капіталу підприємства.

Збалансована система фінансових та нефінансових показників управління природними ресурсами є одночасно важливою для співробітників, суспільства, економіки в цілому, адже, відображає екологічний стан навколишнього середовища підприємства та вплив на нього. Так, інтегрована звітність через збалансовану систему фінансових і нефінансових показників повинна показати реальні масштаби і структуру природного капіталу підприємства, його використання або споживання, відновлення та стійкість. З іншого боку, реалізація адекватної грошової оцінки природних ресурсів в аграрних підприємствах, яка легко трансформується у фінансовий капітал, забезпечить раціональне природокористування.

Таблиця 3

Система нефінансових показників оцінки природного капіталу аграрних підприємств

Показник	Зміст показника
1	2
Оцінка земель аграрного виробництва	<ul style="list-style-type: none"> - Загальна площа земель і земельних ділянок в т. ч. с.-г. призначення (рілля, перелogi, багаторічні насадження (садів, виноградників, інших багаторічних насаджень), площа під сіножаті, пасовища, ліси та інші та лісовкриті площі, (лісові землі, чагарники) орендовані, здані в оренду (м², га); площа земель природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного, історико-культурного призначення, забудови(м², га). - Загальна площа с. г. угідь, на якій були застосовані добрива та пестициди (м², га).

1	2
Екологічний стан природного капіталу	<ul style="list-style-type: none"> - Число впроваджених заходів з попередження забруднення навколишнього середовища. - Стан природного середовища, в якому знаходиться підприємство, до і після реалізації запланованої стратегії розвитку: <ul style="list-style-type: none"> - екологічний стан (наприклад, відбір проб та моніторинг якості повітря, води, ґрунту та шуму); - зміна використання землі/земної ділянки; - екологічна відповідність (екологічний аудит); - внесення мінеральних та органічних добрив; - внесення пестицидів; - підземні та чисті води (наприклад, водозбірні, водопостачання та екологічні потоки); - очищення води, зливові та стічні води; - управління забрудненими ділянками; - викиди парникових газів і концентрації в атмосфері; - рекультивация/реабілітація ділянки. - Число впроваджених заходів з попередження забруднення; повторне і оборотне використання прісної води; здійснення підприємством діяльності щодо утворення, поводження з відходами. <ul style="list-style-type: none"> - Поводження з відходами: <ul style="list-style-type: none"> - збирання, утилізація, видалення; - наявність установок для поводження з відходами; - обсяг утворення відходів; - поводження з твердими та небезпечними відходами; - переробка та вторинне використання відходів. - Утворення відходів 1-3 класу небезпеки: на одну особу, кг.; на одиницю площі, т. - Утилізація відходів 1-3 класів небезпеки, тис. т. - Спалювання відходів 1-3 класів небезпеки, т. - Рівень фізичного (електромагнітного, радіаційного, теплового) впливу на середовище. - Надійність та соціально-екологічна безпека виробничих систем, великих техногенних утворень – гідротехнічних споруд, газо-, нафтопроводів, тунелів тощо. - Наявність осадів промислових стоків у сухій речовині. - Перелік наявних забруднюючих речовин і парникових газів у підприємства.

Джерело: результати досліджень автора.

4 Список використаних джерел

1. Атамас П. Й. Інтегрована корпоративна звітність: проблеми впровадження. *Академічний огляд*. 2015. № 1(42). С. 78–85.
2. Безверхий К. В. Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття. *Науковий вісник НАСОО*. 2016. № 4(51). С. 43-58.
3. Бездушна Ю. С. Інформаційне забезпечення управління в аграрному секторі економіки: стан та перспективи удосконалення. *Облік і фінанси*. 2017. № 4(78). С. 6–12.
4. Бездушна Ю. С. Нормативні засади структуризації економіки як передумова розробки галузевих стандартів бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 2. С. 17-20.
5. Дарбалаева Д. А., Романова Т. Г., Яковлева В. Б. Природный капитал в устойчивом развитии эколого экономической системы. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2012. 134 с.
6. Драгер Х. Интегрированная отчетность должна работать для всех. *Экономические стратегии*. 2017. № 3. С.176-186. URL: <http://www.inesnet.ru/summary/integrated-reporting-should-work-for-everybody/>
7. Жук В. М. Інтегрована звітність: ретроспектива і перспектива в Україні. *Облік і фінанси*. 2019. № 1(83). С. 20-27.
8. Коренюк П. І., Федулова С. О. Економіка природокористування: навчальний посібник. Дніпропетровськ: Акцент ПП, 2014. 274 с.
9. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. Київ: Інтерсервіс, 2016. 276 с.

10. Куницкий А. ВВП Украины сократился на 4% в 2020 году. <https://forbes.ua/ru/news/vvp-ukraini-skorotivsyana-4-v-2020-rotsi-yaki-galuzi-naubilshe-vpali-23032021-1206>
11. Лоханова Н. Интегрирована корпоративна звітність – практичні аспекти складання в Україні. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2019. № 2. С. 128-143.
12. Макарова Н. С., Гармідер Л. Д., Михальчук Л. В. Економіка природокористування: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2007. 322 с.
13. Мельник Л. Г. Економіка природних ресурсів. Суми: Університетська книга, 2010. 348 с.
14. Олійник Т. Г., Мельник І. О., Горобченко О. А. Регіональна економіка: курс лекцій. Миколаїв: МНАУ, 2017. 119 с.
15. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
16. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління: наказ Міністерства фінансів України № 982 від 07.12.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>
17. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>
18. Про оцінку впливу на довкілля: Закон України від 23.05.2017 р. № 2059-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2059-19#Text>
19. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV. URL: <https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>
20. Проданчук М. Розвиток функцій бухгалтерського обліку в управлінні бізнесом. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2019. Вип. 3. С. 111–125.
21. Регіональна економіка: підручник / за ред. Є. П. Качана. К.: Знання, 2011. 670 с.
22. Репетто Р. Природные ресурсы в системе национальных счетов. *В мире науки*. 1992. № 8. С. 62-63.
23. Руденко М. Д. Енергія прогресу. Гносис і сучасність. Метафізична поема. Публіцистика. К.: Журналіст України, 2008. 176 с.
24. Corporate Register, the global online directory of corporate responsibility (CR) reportsastandpresent. URL: <http://www.corporateregister.com/>
25. European Commission website. URL: https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal/delivering-european-green-deal_en
26. Prodanchuk M., Tripak M., Hutsalenko L., Myskiv L., Shevchuk N. Organization aspects of the integrated reporting formation. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*. 2021. № 5(40). pp. 110–119.

4 References

1. Atamas, P. J. (2015). Intehrovana korporativna zvitnist: problem vprovadzhennia [Integrated Corporate Reporting: Implementation Issues]. *Akademichnyi ohliad*, 1(42), 78–85.
2. Bezverkhyj, K. V. (2016). Intehrovana zvitnistj pidpryjemstva: ekonomichna sutnistj ponjattja [Integrated Reporting of Company: Economic Essence of the Concept]. *Naukovyj visnyk NASOA*, 4(51), 43-58.
3. Bezduzhna, Yu. S. (2017). Informacijne zabezpechennja upravlinnja v aghrarnomu sektori ekonomiky: stan ta perspektvyvyu doskonalennja [Information Support of Management of the Agrarian Sector of Economy: State and Prospects of Improvement]. *Oblik i finansi*, 4(78), 6–12.
4. Bezduzhna, Yu. S. (2010). Normatyvni zasady strukturyzacji ekonomiky jak peredumova rozrobky ghaluzevykh standartiv bukhghaltersjckogho obliku [Regulatory principles of structuring the economy as a prerequisite for the development of industrial standards of accounting]. *Oblik i finansi APK*, 2, 17-20.
5. Darbalaeva, D. A., Romanova, T. G., Yakovleva, V. B. (2012). Prirodnyiy kapital v ustoychivom razvitii ekologo ekonomicheskoy sistemy [Natural capital in the sustainable development of the ecological and economic system]. Sankt-Peterburg: SPbGUEF.
6. Draher, Kh. (2017). Intehryrovannaia otchetnost dolzhna rabotat dlia vseh [Integrated reporting should work for everyone]. *Ekonomicheskije stratehii*, 3, 176-186. Retrieved from <http://www.inesnet.ru/summary/integrated-reporting-should-work-for-everybody/>
7. Zhuk, V. M. (2019). Intehrovana zvitnist: retrospektyva i perspektyva v Ukraini [Integrated Reporting: A Retrospective and Perspective in Ukraine]. *Oblik i finansi*, 1(83), 20-27. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-20-27](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-20-27)
8. Korenjuk, P. I., Fedulova, S. O. (2014). Ekonomika pryrodokorystuvannja [Economics of nature management]. Dnipropetrovsjk: Akcent.
9. Koriahin, M. V., Kutsyk, P. O. (2016). Problemy ta perspektyvy rozvytku bukhghalterskoi zvitnosti [Problems and prospects of financial statements development]. Kyiv: Interservis.
10. Kunyckyj, A. (2021). VVP Ukraiyy sokratytsja na 4% v 2020 ghotu [Ukraine's GDP shrank by 4% in 2020. Which industries have fallen the most?]. Retrieved from <https://forbes.ua/ru/news/vvp-ukraini-skorotivsyana-4-v-2020-rotsi-yaki-galuzi-naubilshe-vpali-23032021-1206>

11. Lokhanova, N. (2019). Integrovana korporativna zvitnistj – praktychni aspekty skladannja v Ukrajinii [Integrated corporate reporting - practical aspects of compilation in Ukraine]. *Naukovyj visnyk Odesjkogho nacionaljnogho ekonomichnogho universytetu*, 2, 128-143.
12. Makarova, N. S., Gharmider, L. D., Mykhaljchuk, L. V. (2007). *Ekonomika pryrodokorystuvannja* [Economics of nature]. Kyiv: Centr uchbovoji literatury.
13. Meljnyk, L. Gh. (2010). *Ekonomika pryrodnykh resursiv* [Economics of natural resources]. Sumy: Universytetsjka knygha.
14. Olijnyk, T. Gh., Meljnyk, I. O., Ghorobchenko, O. A. (2017). *Rehionaljna ekonomika* [Regional economics]. Mykolajiv: MNAU.
15. Official site of the State Statistics Service of Ukraine. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua>
16. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (07.12.2018). Pro zatverdzhennja Metodychnykh rekomendacij zi skladannja zvituv pro upravlinnja [Methodical recommendations for compiling a management report]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>
17. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (18.11.2005). Pro zatverdzhennja Nacionaljnogho polozhennja (standartu) bukhghaltersjkogho obliku 30 «Biologichni aktyvy» [National Accounting Standard 30 “Biological Assets”]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>
18. Verkhovna Rada Ukrainy. (23.05.2017). Pro ocinku vplyvu na dovkillja: Zakon Ukrainy [On Environmental Impact Assessment: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2059-19#Text>
19. Verkhovna Rada Ukrainy. (11.12.2003). Pro ocinku zemelj: Zakon Ukrainy [On land valuation: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>
20. Prodanchuk, M. (2019). Rozvytok funkcij bukhghaltersjkogho obliku v upravlinni biznesom [Development of accounting functions in business management]. *Visnyk Ternopiljskogh onacionaljnogho ekonomichnogho universytetu*, 3, 111–125.
21. Kachan, Je. P. (ed.). (2011). *Rehionaljna ekonomika* [Regional economy]. Kyiv: Znannja.
22. Repetto, R. (1992). Prirodnyie resursy v sisteme natsionalnykh schetov [Natural resources in the system of national accounts]. *V mire nauki*, 8, 62-63.
23. Rudenko, M. D. (2008). Energhija prohresu. Ghnosys i suchasnistj. Metafizychna poema. Publicystyka [The energy of progress. Gnosis and modernity. Metaphysical poem. Journalism]. Kyiv: Zhurnalist Ukrainy.
24. Corporate Register, the global online directory of corporate responsibility (CR) reports past and present. Retrieved from <http://www.corporateregister.com/>
25. European Commission website. Retrieved from https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal/delivering-european-green-deal_en
26. Prodanchuk, M., Tripak, M., Hutsalenko, L., Myskiv, L., Shevchuk, N. (2021). Organization aspects of the integrated reporting formation. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, 5(40), 110–119.