

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ВІДОБРАЖЕННЯ ОБ'ЄКТІВ ПРИРОДНОГО КАПІТАЛУ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

©2018 КРУТОВА А. С., НЕСТЕРЕНКО О. О.

УДК 657:006.32(477)

Крутова А. С., Нестеренко О. О. Методологічні засади відображення об'єктів природного капіталу у звітності підприємства

Метою статті є розробка методологічних аспектів класифікації та розкриття природного капіталу в інтегрованій звітності вітчизняних суб'єктів господарювання. Розглянуто еволюцію природного капіталу та визначено питання впровадження державної стратегії екологічної політики відповідно до вимог Директив Європейського Союзу. Визначено основні завдання бухгалтерського обліку природного капіталу. Розроблено схему взаємозв'язку функцій природного капіталу, до яких на мікрорівні віднесено функції забезпечення безперервності діяльності, захисту, контролюючу, розподільчу, регулюючу та інноваційну. Розроблено рекомендації щодо розкриття інформації про природний капітал в інтегрованій звітності в тривимірному часовому просторі. З метою комплексного врахування багатогранної структури природного капіталу при формуванні інтегрованої звітності розроблено класифікацію природного капіталу за об'єктами обліку: активи оборотні, активи необоротні та пасиви. Досліджено участь природного капіталу у формуванні фінансового результату для забезпечення сталого розвитку діяльності суб'єкта господарювання.

Ключові слова: інтегрована звітність, природний капітал, біорізноманіття, природні ресурси, функції природного капіталу, класифікація природного капіталу за об'єктами обліку.

Рис.: 3. Бібл.: 25.

Крутова Анжеліка Сергіївна – доктор економічних наук, професор, завідувачка кафедри фінансів, аналізу та страхування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: ankrutova@ukr.net

Нестеренко Оксана Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри фінансів, аналізу та страхування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: akseniya72@gmail.com

УДК 657:006.32(477)

Крутова А. С., Нестеренко О. А. Методологические аспекты отражения объектов природного капитала в отчетности предприятия

Целью статьи является разработка методологических аспектов классификации и раскрытия природного капитала в интегрированной отчетности отечественных субъектов хозяйствования. Рассмотрена эволюция природного капитала и определены вопросы внедрения государственной стратегии экологической политики согласно требованиям Директив Европейского Союза. Определены основные задачи бухгалтерского учета природного капитала. Разработана схема взаимосвязи функций природного капитала, к которым на микроуровне отнесены функции обеспечения непрерывности деятельности, защитная, контролирующая, распределительная, регулирующая и инновационная. Разработаны рекомендации относительно раскрытия информации о природном капитале в интегрированной отчетности в трехмерном временном пространстве. С целью комплексного учета многогранной структуры природного капитала при формировании интегрированной отчетности разработана классификация природного капитала по объектам учета: активы оборотные, активы необоротные и пассивы. Исследовано участие природного капитала в формировании финансового результата для обеспечения устойчивого развития деятельности субъекта хозяйствования.

Ключевые слова: интегрированная отчетность, природный капитал, биоразнообразие, природные ресурсы, функции природного капитала, классификация природного капитала по объектам учета.

Рис.: 3. Библ.: 25.

Крутова Анжелика Сергеевна – доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой финансов, анализа и страхования, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: ankrutova@ukr.net

Нестеренко Оксана Александровна – кандидат экономических наук, доцент, докторант кафедры финансов, анализа и страхования, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: akseniya72@gmail.com

UDC 657:006.32(477)

Krutova A. S., Nesterenko O. O. The Methodological Aspects of Reflection of Natural Capital Objects in Enterprise's Reporting

The article is aimed at developing methodological aspects of classification and disclosure of natural capital in the integrated reporting of domestic economic entities. The evolution of natural capital is considered and the issues of introduction of the State strategy of ecological policy according to requirements of European Union directives are defined. The basic tasks of accountance of natural capital are defined. The scheme of interconnection of functions of natural capital is developed, to which at micro-level belong the functions of maintenance of continuity of activity, protective, controlling, distributive, regulating and innovative. Recommendations on disclosure of information on natural capital in the integrated reporting in a three-dimensional time space have been developed. In order to complex account the multifaceted structure of natural capital while forming integrated reporting, the classification of natural capital is developed according to the following accounting objects: turnover assets, non-negotiable assets, and liabilities. Participation of natural capital in the formation of financial results to ensure sustainable development of an economic entity has been researched.

Keywords: integrated reporting, natural capital, biodiversity, natural resources, functions of natural capital, classification of natural capital by accounting objects.

Fig.: 3. Bibl.: 25.

Krutova Anzhelika S. – D. Sc. (Economics), Professor, Head of the Department of Finance, Analysis and Insurance, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: ankrutova@ukr.net

Nesterenko Oksana O. – PhD (Economics), Associate Professor, Candidate on Doctor Degree of the Department of Finance, Analysis and Insurance, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: akseniya72@gmail.com

Для управління змінами на шляху до побудови стійкої глобальної економіки шляхом поєднання довгострокової прибутковості із соціальною справедливістю та захистом навколишнього природного середовища життєво важливе значення має розкриття нефінансової інформації. Тому згідно з Директивою 2014/95/ЄС щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами та групами з метою підвищення відповідності та порівнянності нефінансової інформації, що підлягає розкриттю, на всій території Європейського Союзу великі підприємства повинні готувати нефінансовий звіт, який міститиме інформацію щодо охорони навколишнього середовища та прогнозовані наслідки діяльності даного підприємства на навколишнє природне середовище [1]. Сьогодні питання охорони навколишнього середовища та збереження природного капіталу стали наріжним каменем управління на мезо-, макро- та мікрорівнях і основним аспектом уваги суспільства. У 2013 р. ТЕЕВ (*The Economics of Ecosystems and Biodiversity* – економіка екосистем та біорізноманіття) для бізнес-коаліції опублікував знамениту доповідь, в якій стверджувалося, що первинні виробничі та переробні сектори у світі несуть відповідальність за витрати «екологічні екстерналії» на загальну приголомшливу суму 7300 млрд дол. на рік [2]. Через рік результати дослідження, опублікованого в журналі глобальних змін навколишнього середовища, показали, що загальна вартість екосистемних послуг у світі склала в два рази більше світового сукупного ВВП – до 124,8 трильйонів доларів на рік [3]. Згідно з доповіддю Міжнародного фонду дикої природи «Жива планета – 2012», щороку ми витрачаємо на 50% більше ресурсів, ніж планета може відновити за цей період [4]. Щорічно темпи виснаження природного капіталу збільшуються та, за приблизними прогнозами, за період 2009–2035 рр. енергоспоживання виросте на 55%, а населення планети складе близько 8 млрд осіб до 2030 р. І якщо не вживати жодних заходів з охорони навколишнього середовища, то до 2030 р. для існування людству буде потрібен природний капітал, обсяг якого еквівалентний двом планетам Земля.

Коли ми витрачаємо дуже багато фінансового капіталу, у нас виникають борги, які, у кінцевому підсумку, можуть призвести до банкрутства. З природним капіталом, коли ми «емітуємо» занадто багато акцій нашого природного середовища, у нас виникають борги, які неодмінно необхідно повертати, наприклад шляхом підсадки лісів або поповнення водоносних горизонтів після використання води. Витрачання природного капіталу без належного відновлення може стати причиною місцевого, регіонального або навіть глобального колапсу екосистеми.

При неефективному управлінні природний капітал стає не тільки об'єктом екологічної відповідальності, а й соціальної та економічної. Надмірна експлу-

атація природного капіталу може мати катастрофічні наслідки не тільки з точки зору втрати біорізноманіття, а й загрожує катастрофічними наслідками для продуктивності екосистем і зниження конкурентоспроможності та втрати економічної незалежності найбільш схильних до екстремальних явищ регіонів. Крім того, як справедливо зазначає І. Шуїнар, реальні зміни прийдуть лише тоді, коли подібні розрахунки, які зараз здійснюються під егідою високих міжнародних організацій, стануть невід'ємною частиною бухгалтерського обліку кожної компанії [5]. Вищезазначене актуалізує розгляд перспектив формування адекватної та достовірної інформації про наявний природний капітал і розробку способів доведення такої інформації до широкого загалу.

Багато наукових досліджень сьогодні присвячено визначенню сутності природного капіталу як важливої складової національного багатства. Перше посилання на природний капітал є в дослідженні британського економіста Е. Ф. Шумахера «Малий є прекрасним», в якому вчений стверджував, що незамінні запаси природного капіталу складають велику частину всього капіталу компанії, а сучасні економісти помилково ставляться до їх виснаження як до доходу. Науковець запропонував виділення двох видів природного капіталу – по-перше, видобуток вуглеводородів та інших видів палива, які швидко виснажуються, по-друге, здатність природних систем до відновлення під загрозою нових хімічних речовин, щодо яких природа не має захисту [6].

І. Г. Черваньов, В. О. Боков та О. О. Карасьов пропонують під природним капіталом розуміти сукупність тіл та властивостей природних або антропозованих систем, які здатні створювати нові цінності (додану вартість та природну ренту) або модифікувати наявні ресурси, надаючи їм додаткової споживчої вартості [7, с. 78]. На думку Т. В. Воробьової та Є. Н. Крючкова, природний капітал – це сукупність природних компонентів та явищ, які використовуються або можуть використовуватися у виробництві товарів та послуг, а також надавати екосистемі й «духовні» послуги [8, с. 14]. На економічній та екологічній функції природного капіталу базується і змістовне наповнення досліджуваного поняття О. В. Кривень, яка визначає природний капітал як сукупність наземних екологічних систем (екосистем), що є вихідним капітальним активом (запасом природних ресурсів), з якого ресурси залучаються в господарський оборот (потік ресурсів, похідний актив) і нарівні з іншими активами (традиційним фізичним капіталом) беруть уже безпосередню участь у виробництві [9].

Як бачимо, сучасні вітчизняні науковці розглядають природний капітал у контексті життєдіяльності людини як елемент забезпечення її різноманітних потреб. Такої точки зору додержуються і представники зарубіжних наукових шкіл, а саме: Е. Барріос

(E. Barrios) [10], Х. Сандху, С. Вреттен, Р. Кален, Б. Кейс (H. Sandhu, S. Wratten, R. Cullen, B. Case) [11], С. Свінтон, Ф. Лупі, Ф. Робертсон, С. Гамільтон (S. Swinton, F. Lupi, G. Robertson, S. Hamilton) [12], В. Рейдермейхер, А. Стерер (W. Radermacher, A. Steurer) [13]. Більш досконалою є точка зору Р. Костанзи, Р. Гротта, П. Саттона (R. Costanza, R. de Groot, P. Sutton), які запропонували розуміти під природним капіталом сукупність ресурсів та послуг екосистеми та заклали основи оцінки елементів природного капіталу для подальшого їх розкриття у звітності компаній [14, р. 154–155].

Природний капітал за своєю сутністю є відмінним від інших форм капіталу, які в кінцевому рахунку доповнюють, а не замінюють один одного. Недостатньо просто встановити ціну на природний капітал та імплементувати його в конкурентоспроможні межі ринку. Замість цього економічні інститути повинні адаптуватися до того, що природний капітал є незамінним і краще генерує потік суспільних благ і послуг, коли він захищається корпоративними зусиллями [15]. Незважаючи на те, що природа безцінна, для того, щоб екологічні інтереси збереження природного капіталу були «конкурентоспроможними» з економічними інтересами збільшення добробуту, потрібно їх оцінювати за допомогою економічних параметрів. Саме через систему адекватних оцінок цінності ресурсів докілька можна впливати на прийняття потрібних з екологічної точки зору економічних рішень [16, с. 99].

Разом з тим, дотепер бракує досліджень з питань фінансового розрахунку вартості природного капіталу з екологічної, соціальної та економічної точок зору, а також його розкриття у звітності суб'єктів господарювання. Тому метою статті стала розробка методологічних аспектів класифікації та розкриття природного капіталу в інтегрованій звітності вітчизняних суб'єктів господарювання.

Підписання Угоди про асоціацію з Європейським Союзом вимагає від України подальших кроків у напрямку співпраці з ЄС з питань упровадження державної стратегії екологічної політики до 2020 р. і втілення гармонізованого з європейськими стандартами Національного плану дій (державної програми) з охорони довкілля. Реалізація цього плану дій передбачає розробку науково обґрунтованої класифікації екосистемних товарів і послуг, яка стане базисом напрацювання методологічних засад оцінки та обліку природного капіталу. Вирішенню означених питань сприяє міжнародний ТЕЕВ-проект в Україні (*The Economics of Ecosystems and Biodiversity*), який покликаний забезпечити системне інтегрування екологічної оцінки біорізноманіття в рішення відповідних органів влади в країні та в загальну систему еколого-економічних розрахунків, що вимагає, перш за все, розробки методологічних засад обліку окремих елементів природного капіталу та їх розкриття у звітності суб'єктів господарювання.

У 2014 р. Інститутом присяжних бухгалтерів у сфері управлінського обліку (СИМА) спільно з Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), Об'єднанням з проблем природного капіталу (*Natural capital coalition*) і міжнародною аудиторською компанією «Ernst & Young» була підготовлена доповідь «Природний капітал: очевидність, яка не береться до уваги» [17]. У доповіді обґрунтована неприпустимість безкоштовного (або платного, але з неадекватно низькою ціною) користування природними ресурсами, а також необхідність відображення витрат природного капіталу в обліку підприємств. Але, як справедливо стверджував А. Ейнштейн, «наука є не що іншим, як впорядкуванням мислення» [18]. Тому основою методологічних засад бухгалтерського обліку природного капіталу та його розкриття в інтегрованій звітності має стати науково обґрунтована класифікація його елементів у відповідності до виконуваних функцій і видів екосистемних ресурсів та послуг.

Більшість науковців пропонують класифікувати природний капітал за критеріями використання у виробничому процесі. Так, Н. П. Іванцова та А. А. Пугачова пропонують виділяти такі види природного капіталу, як мінерально-сировинний та екологічний [19, с. 80]. Дещо нетрадиційно підходить до цього питання А. Г. Харін. У запропонованій ним класифікації природний капітал розподілено на комерціалізований (природні ресурси) та некомерціалізований (природні умови), що, на думку автора, дозволяє сформувати економічно обумовлену концептуальну основу для побудови комплексних моделей оцінки й управління вартістю компанії [20, с. 53]. Найбільш ємну та деталізовану класифікацію природного капіталу розроблено Ю. В. Разовським та К. Ю. Горенковою, в якій елементи природного капіталу згруповано в 7 класів, у рамках яких виділено 15 їх видів та 29 підвидів [21, с. 32]. У даній класифікації враховано і такі капітали, як космічний (орбітальний, місячний, марсіанський та астероїдний) або повітряний (навколосемний та стратосферний), які є глобальними за своєю природою та вплив яких на діяльність окремих суб'єктів господарювання оцінити неможливо. Проте, незважаючи на високу деталізацію елементів природного капіталу, в ній, як і в інших класифікаціях, не враховано потреби оцінки та відображення природного капіталу в обліку та інтегрованій звітності. Така ситуація пояснюється тим, що існуюча методологія обліку та структура фінансової звітності в частині розкриття інформації про природний капітал формувалася в той час, коли природні ресурси сприймалися як вільне (безкоштовне) благо, яке не закінчиться ніколи, в повному розумінні слова «дари природи» [17]. Крім того, традиційно підтримувалася концепція орієнтованості менеджменту на короткостроковий фінансовий результат, що також призводить до нераціонального використання при-

родного капіталу компаніями. Сприяти подоланню таких негативних наслідків минулого здатна інноваційна концепція звітності сталого розвитку, яка отримала назву інтегрованої.

Інтегрована звітність вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про природний капітал у тривимірному часовому просторі – скільки природного капіталу використано чи було в наявності в минулому звітному періоді, скільки задіяно у виробничому процесі чи є в наявності у звітному періоді, скільки буде задіяно та використано в прогнозованому звітному періоді. Така тривимірна система оцінки потребує налагодженої інтегрованої облікової системи, яка базується на класифікації природного капіталу за об'єктами бухгалтерського обліку не на рівні держави чи планети в цілому, а на рівні суб'єкта господарювання.

Сучасні науковці долучалися до розробки класифікації природного капіталу для потреб організації обліку [22, с. 142–143; 23, с. 200; 24, с. 165–166]. Проте в усіх запропонованих класифікаціях зосереджено увагу лише на систематизації природного капіталу за видами засобів праці, а саме – основних засобів підприємства. Лише в окремих працях враховано роль елементів природного капіталу у формуванні фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання [25]. Але неможливо заперечувати суттєву роль природного капіталу в забезпеченні підприємств предметами праці – сировиною, матеріалами, поточними біологічними активами. Виникають у суб'єктів господарюванні у зв'язку з використанням природного капіталу і чисельні зобов'язання. Тому, з метою комплексного врахування багатогранної структури природного капіталу при формуванні інтегрованої звітності, в розробленій авторами класифікації виділено таку класифікаційну ознаку, як об'єкти обліку: активи (необоротні), активи (оборотні) та пасиви (рис. 1 – рис. 3).

Усі елементи природного капіталу включені в господарську діяльність, яка характеризується множиною господарських процесів. Господарські процеси, як об'єкти бухгалтерського обліку, характеризують рух засобів у системі кругообігу природного капіталу та є класичними для будь-якого бізнесу. Участь природного капіталу в господарських процесах постачання, виробництва та реалізації як єдиного цілого в кінцевому підсумку приводить до отримання фінансового результату.

ВИСНОВКИ

Сьогодні людству потрібна докорінна зміна мислення, яка допоможе суб'єктам господарювання адаптуватися до ризиків і можливостей, що породжуються проблемою виснаження природного капіталу та зменшенням біорізноманіття. Україні також

необхідно долучитися до участі в міжнародних дебатах через зв'язки з міжнародними та професійними організаціями та обговорення проблем знецінення природного капіталу внаслідок господарської діяльності на державному та світовому рівнях. Запропонована класифікація природного капіталу дозволить вітчизняним суб'єктам господарювання підтримати інтеграцію природного капіталу в бухгалтерський облік шляхом коригування робочих планів рахунків підприємств, формувати інтегровану звітність згідно з міжнародними нормами, забезпечити методологічний базис формування агрегованих показників використання природного капіталу країни в системі національних рахунків та відстежувати інформаційні потоки за конкретним внеском елементів природного капіталу в бізнес-моделі інституційних одиниць за етапами відтворювального процесу.

Перспективи подальших досліджень вбачаються в розробці облікових методів оцінювання природного капіталу на підприємстві, вимірюванні матеріальних наслідків використання природного капіталу, перегляді виробничого ланцюжка на предмет виявлення проблемних для природного капіталу компанії сегментів. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Directive 2014/95/EU «On disclosure of non-financial and diversity information». URL: <http://eurlex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>
2. Natural Capital at Risk: The Top 100 Externalities of Business. URL: <https://www.trucost.com/publication/natural-capital-risk-top-100-externalities-business/>
3. What is natural capital? URL: <http://naturalcapitalforum.com/about/>
4. Живая планета 2012 – краткое содержание. URL: http://www.footprintnetwork.org/content/images/uploads/LPR_2012_Russian_sum.pdf
5. Шуинар И., Эллисон Дж., Риджвэй Р. Экономика истинных издержек / пер. с англ. Harvard Business Review. 2011. № 12. URL: <https://hbr-russia.ru/innovatsii/upravlenie-innovatsiyami/a11130>
6. Schumacher E. F. Small is Beautiful: Economics as if People Mattered. New York: Harper Perennial, 2010. 352 p.
7. Черваньов І. Г., Боков В. О., Карасьов О. О. Нематеріальне природокористування – ресурс розвитку інформаційного суспільства і об'єкт конструктивної географії. *Людина та довкілля. Проблеми неоекології*. 2013. № 3-4. С. 78–82.
8. Природный капитал в экономике / Т. В. Воробьева, Е. Н. Крючков, Н. Н. Дебелова и др. *Известия Томского политехнического университета. Серия «Инжиниринг георесурсов»*. 2009. Т. 315. № 6. С. 13–18.
9. Кривень О. В. Еволюція поняття «природний капітал». *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка та менеджмент»*. 2004. Вип. 3-4. С. 208–214.
10. Barrios E. Soil biota, ecosystem services and land productivity. *Ecological Economics*. 2007. No. 64. P. 269–285.

Класифікація природного капіталу за об'єктами обліку	А К Т И В И	Необоротні	Основні засоби природо-охоронного призначення	Станції біологічного, фізико-хімічного та механічного очищення виробничих і комунальних зворотних вод
				Оборотні системи водопостачання
				Устаткування для вловлювання і знешкодження забруднювальних речовин із газів
				Об'єкти поводження з відходами
				Поля фільтрації та акумулювальні місткості
			Устаткування та обладнання для проведення моніторингу охорони та раціонального використання водних ресурсів, атмосферного повітря тощо	
		Біорізноманіття	Земельні ділянки	
			Водні екосистеми та екологічні комплекси	
			Тварини	
			Багаторічні насадження	
		Природні ресурси	Родовища корисних копалин	
			Ресурси енергії природних процесів	
			Рекреаційні ресурси (місця відпочинку)	
			Повітряні ресурси	
		Нематеріальні активи (право користування природними ресурсами)	Право землекористування	
			Право лісокористування	
			Право водокористування	
			Право користування надрами	
			Право користування тваринним світом	
			Право користування рослинним світом	
			Право користування територіями та об'єктами природно-заповідного фонду	
		Капітальні інвестиції природоохоронного характеру	Витрати на охорону та раціональне використання земель	
			Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	
			Капітальне будівництво природоохоронних об'єктів, будівель і споруд; придбання машин та обладнання, інших робіт та витрат з охорони довкілля капітального характеру	
			Витрати на охорону та раціональне використання водних ресурсів	
			Витрати на охорону атмосферного повітря	
			Витрати на охорону та раціональне використання природних рослинних та тваринних ресурсів	
			Витрати на охорону та збереження природно-заповідного фонду	
			Витрати на раціональне використання, зберігання та знешкодження відходів виробництва та побутових відходів	

Рис. 1. Класифікація природного капіталу за об'єктами обліку (активи необоротні)

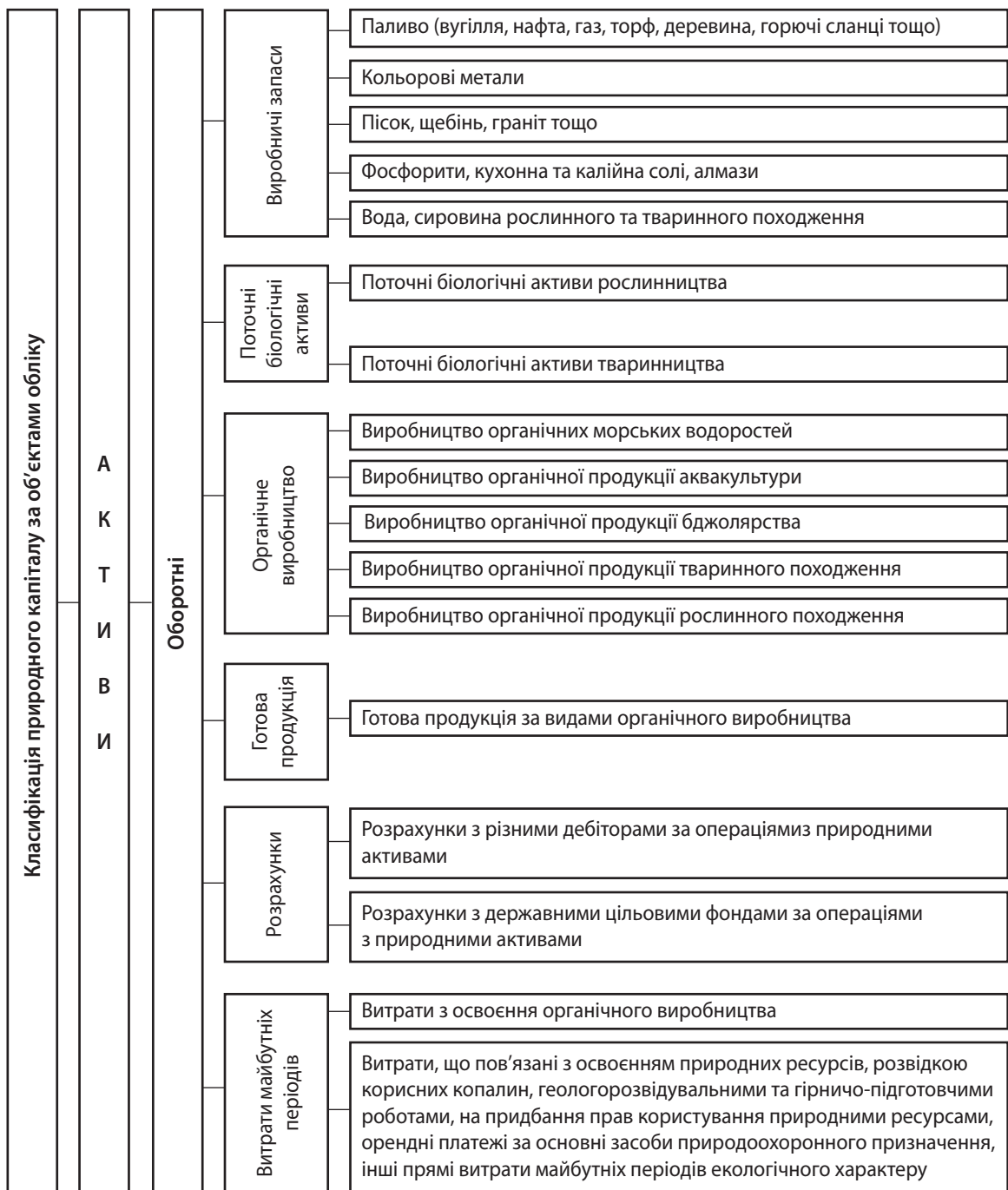


Рис. 2. Класифікація природного капіталу за об'єктами обліку (активи оборотні)

11. Sandhu H., Wratten S., Cullen R., Case B. The future of farming: the value of ecosystem services in conventional and organic arable land. An experimental approach. *Ecological Economics*. 2008. No. 64. P. 835–848.

12. Swinton S., Lupi F., Robertson G., Hamilton S. Ecosystem services and agriculture: cultivating agricultural ecosystems for diverse benefits. *Ecological Economics*. 2007. No. 64. P. 245–252.

13. Radermacher W., Steurer A. Do we need natural capital accounts1, and if so, which ones? // Eurostat Paper for HLEG meeting, 22-23 Sept. 2014 in Rome, Session 1: Do we need capital accounts for other types of capital than economic capital (e.g. human capital, natural capital, social capital)? URL: https://unstats.un.org/unsd/envaccounting/londongroup/meeting20/LG20_BK_g.pdf

14. Changes in the global value of ecosystem services obverts / R. Costanza, R. de Groot, P. Sutton et al. *Global Environmental Change*. 2014. Change 26. P. 152–158.

15. Farley J. Natural Capital. Berkshire Publishing Group, 2012. URL: <http://www.uvm.edu/~jfarley/publications/Natural-Capital-Farley.pdf>.

16. Фізична економія у вимірах теорії і практики господарювання : колективна монографія / за ред. Ю. О. Лупенка, В. М. Жука, В. О. Шевчука та О. В. Ходаківської. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 502 с.

17. Accounting for natural capital: the elephant in the boardroom. URL: <http://www.cimaglobal.com/naturalcapital>

18. Эйнштейн А. Сущность теории относительности. М. : ИЛ, 1955. 160 с.

Класифікація природного капіталу за об'єктами обліку	ПАСИВИ	Капітал	Природний капітал	Первинний природний капітал
			Відтворений природний капітал	
			Природний капітал у дооцінках	Дооцінка (уцінка) основних засобів природоохоронного призначення
				Дооцінка (уцінка) прав користування природними ресурсами
			Додатковий природний капітал	Безоплатно одержані основні засоби природоохоронного призначення
				Безоплатно одержані права користування природними ресурсами
			Вилучений природний капітал	Вилучені власниками (акціонерами) основні засоби природоохоронного призначення
				Вилучені власниками (акціонерами) права користування природними ресурсами
			Забезпечення відновлення природного капіталу	Забезпечення відновлення водних ресурсів
				Забезпечення відновлення біологічних активів
				Забезпечення відновлення природних ресурсів
				Забезпечення матеріального заохочення працівників зайнятих у природоохоронній діяльності
				Забезпечення за обтяжливими природоохоронними контрактами
			Цільове фінансування природоохоронних заходів	Кошти з державного бюджету на фінансування природоохоронних заходів
				Кошти з державних цільових фондів на фінансування природоохоронних заходів
				Кошти з місцевих бюджетів на фінансування природоохоронних заходів
				Благодійна допомога на фінансування природоохоронних заходів
				Кошти постачальників фінансового капіталу на фінансування природоохоронних заходів
		Довгострокові зобов'язання	Довгострокові зобов'язання з оренди	Зобов'язання з фінансової оренди основних засобів природоохоронного призначення
				Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів природоохоронного призначення
				Зобов'язання з оренди природних, культурно-історичних, соціальних рекреаційних ресурсів
		Поточні зобов'язання	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Розрахунки з вітчизняними постачальниками природних ресурсів
				Розрахунки з іноземними постачальниками природних ресурсів
				Розрахунки з вітчизняними підрядниками за будівництво об'єктів природоохоронного призначення
				Розрахунки з іноземними підрядниками за будівництво об'єктів природоохоронного призначення
			Розрахунки за податками та зборами	Екологічний податок
				Збір за спеціальне використання води
				Збір за спеціальне використання лісових ресурсів
			Розрахунки за страхуванням	За страхуванням майна природоохоронного призначення
				За страхуванням природних ресурсів
			Розрахунки за виплатами працівникам	Розрахунки за заробітною платою працівникам зайнятими в природоохоронній діяльності
		Доходи майбутніх періодів	Доходи від права користування природними ресурсами	
			Авансова плата рентних платежів за природні ресурси	
			Абонентна плата за користування рекреаційними ресурсами	
			Авансові платежі за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи природоохоронного призначення	

Рис. 3. Класифікація природного капіталу за об'єктами обліку (пасиви)

19. Иватанова Н. П., Пугачева А. А. Теоретико-методологическое обоснование необходимости эколого-экономической оценки природного капитала. *Известия ТулГУ. Серия «Экономические и юридические науки»*, 2013. № 3-1. С. 77–87.

20. Харин А. Г. Методические проблемы учета природного капитала в управлении стоимостью бизнеса. *Финансы и кредит*. 2012. № 36. С. 51–58.

21. Разовский Ю. В., Горенкова Е. Ю. Классификация природного капитала. *Экономика и управление: проблемы и решения*. 2014. № 2. С. 29–36.

22. Фостолович В. А., Агапова М. В. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств. *Інноваційна економіка*. 2013. № 1. С. 141–144.

23. Ардадьєва Т. І. Теоретико-методичні основи обліку основних засобів природоохоронного призначення. *Економіка будівництва і міського господарства*. 2013. Т. 9. № 3. С. 197–206.

24. Андел І. В. Природоохоронний ефект від модернізації основного капіталу регіону // Международная конференция «Экономическое развитие стран Евросоюза и стран СНГ в условиях глобализации» (Берн, 31 мая 2013 г.) Женева : Международное научное объединение экономистов «Консилиум», 2013. С. 162–166. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=24472813>

25. Цюга Н. М. Класифікація природоохоронних витрат в бухгалтерському обліку. URL: <http://конференция.com.ua/pages/view/617>.

REFERENCES

"Accounting for natural capital: the elephant in the boardroom". <http://www.cimaglobal.com/naturalcapital>

Andel, I. V. "Pryrodookhoronnyi efekt vid modernizatsii osnovnogo kapitalu rehionu" [Environmental protection from the modernization of the capital stock of the region]. *Mezhdunarodnaya konferentsiya «Ekonomicheskoye razvitiye stran Yevrosoyuza i stran SNH v usloviyakh globalizatsii»*. 2013. <https://elibrary.ru/item.asp?id=24472813>

Ardatieva, T. I. "Teoretyko-metodychni osnovy obliku osnovnykh zasobiv pryrodookhoronnoho pryznachennia" [Theoretical and methodological bases of accounting of basic means of nature protection purposes]. *Ekonomika budivnytstva i miskoho hospodarstva*. Vol. 9, no. 3 (2013): 197-206.

Barrios, E. "Soil biota, ecosystem services and land productivity". *Ecological Economics*, no. 64 (2007): 269-285.

Chervanov, I. H., Bokov, V. O., and Karasov, O. O. "Nematerialne pryrodokorystuvannia – resurs rozvytku informatsiinoho suspilstva i ob'ekt konstruktivnoi heohrafi" [Intangible use of nature – the resource of the development of the information society and the object of constructive geography]. *Liudyna ta dovkillia. Problemy neoeokolohii*, no. 3-4 (2013): 78-82.

Costanza, R. et al. "Changes in the global value of ecosystem services obverts". *Global Environmental*, no. 26 (2014): 152-158.

"Directive 2014/95/EU «On disclosure of non-financial and diversity information»". <http://eurlex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>

Eynshteyn, A. *Sushchnost teorii otositelnosti* [The essence of the theory of relativity]. Moscow: IL, 1955.

Farley, J. "Natural Capital" Berkshire Publishing Group, 2012. <http://www.uvm.edu/~jfarley/publications/Natural-Capital-Farley.pdf>

Fyzychna ekonomiiia u vymirakh teorii i praktyky hospodariuvannia [Physical economy in terms of theory and practice of management]. Kyiv: NNTs «Instytut ahrarnoi ekonomiky», 2013.

Fostolovych, V. A., and Ahapova, M. V. "Ekolohichnyi oblik yak element innovatsiinoho pidkhodu ekoloho-ekonomichnoi systemy upravlinnia silskohospodarskykh pidpriemstv" [Environmental accounting as an element of the innovative approach of the ecological and economic management system of agricultural enterprises]. *Innovatsiina ekonomika*, no. 1 (2013): 141-144.

Ivatanova, N. P., and Pugacheva, A. A. "Teoretiko-metodologicheskoye obosnovaniye neobkhodimosti ekoloho-ekonomicheskoy otsenki prirodnogo kapitala" [Theoretical and methodological substantiation of the need for environmental and economic assessment of natural capital]. *Izvestiya TulGU. Seriya «Ekonomicheskoye i yuridicheskoye nauki»*, no. 3-1 (2013): 77-87.

Kharin, A. G. "Metodicheskoye problemy ucheta prirodnogo kapitala v upravlenii stoimostyu biznesa" [Methodical problems of accounting for natural capital in the management of business value]. *Finansy i kredit*, no. 36 (2012): 51-58.

Kryven, O. V. "Evolutsiia poniattia «pryrodniy kapital»" [Evolution of the concept of "natural capital"]. *Visnyk Sumskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Seriya «Ekonomika ta mnedzhment»*, no. 3-4 (2004): 208-214.

"Natural Capital at Risk: The Top 100 Externalities of Business". <https://www.trucost.com/publication/natural-capital-risk-top-100-externalities-business/>

Radermacher, W., and Steurer, A. "Do we need natural capital accounts1, and if so, which ones?" Eurostat Paper for HLEG meeting. 2014. https://unstats.un.org/unsd/envaccounting/londongroup/meeting20/LG20_BK_g.pdf

Razovskiy, Yu. V., and Gorenkova, Ye. Yu. "Klassifikatsiya prirodnogo kapitala" [Classification of natural capital]. *Ekonomika i upravleniye: problemy i resheniya*, no. 2 (2014): 29-36.

Sandhu, H. et al. "The future of farming: the value of ecosystem services in conventional and organic arable land. An experimental approach". *Ecological Economics*, no. 64 (2008): 835-848.

Schumacher, E. F. *Small is Beautiful: Economics as if People Mattered*. New York: Harper Perennial, 2010.

Shuinar, I., Ellison, Dzh., and Ridzhvey, R. "Ekonomika istinnykh izderzhek" [The economy of true costs]. *Harvard Business Review*. 2011. <https://hbr-russia.ru/innovatsii/upravlenie-innovatsiyami/a11130>

Swinton, S. et al. "Ecosystem services and agriculture: cultivating agricultural ecosystems for diverse benefits". *Ecological Economics*, no. 64 (2007): 245-252.

Tsiuha, N. M. "Klasyfikatsiia pryrodookhoronnykh vytrat v bukhgalterskomu obliku" [Classification of environmental costs in accounting]. <http://конференция.com.ua/pages/view/617>

Vorobeva, T. V. et al. "Prirodnyy kapital v ekonomike" [Natural capital in the economy]. *Izvestiya Tomskogo politekhnicheskogo universiteta. Seriya «Inzhiniring georesurov»*. Vol. 315, no. 6 (2009): 13-18.

"What is natural capital?". <http://naturalcapitalforum.com/about/>

"Zhivaya planeta 2012 – kratkoye soderzhanie" [Live planet 2012 – a summary]. http://www.footprintnetwork.org/content/images/uploads/LPR_2012_Russian_sum.pdf