

Н.М. Малюга

д-р екон. наук, академік АЕН України

І.В. Замулад-р екон. наук
м. Житомир

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СКЛАДОВИХ ПРИРОДНО-РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ: ІСТОРИКО-ПРАВОВІ ПЕРЕДУМОВИ

Актуальність теми дослідження. Складовими природно-ресурсного потенціалу є земельні, водні, лісові ресурси, надра та території видобування корисних копалин, біологічне різноманіття, атмосферне повітря. В умовах наростання екодеструктивних явищ сучасний економічний розвиток країни має враховувати проблеми збереження та охорони навколишнього природного середовища. Дослідження питань економічного спрямування, що стосуються природних ресурсів в Україні започатковані ще у XIX ст. працями С. А. Подолинського, у XX ст. їх продовжив В. І. Вернадський, до наших днів довів академік М. Д. Руденко. «Україна має світоглядно споріднену з антропоосмізом ... новітню наукову школу, — пише В. О. Шевчук, — що відкриває природні закони буття нації і цивілізації» [23, с. 6].

Збереження природно-ресурсного потенціалу передбачає раціональне управління процесами природокористування, що є неможливим без відповідного інформаційного забезпечення через систему бухгалтерського обліку з урахуванням правових особливостей здійснення екологічної діяльності.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Питанням обліку складових природно-ресурсного потенціалу присвятили дослідження Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, М. Я. Дем'яненко, К. П. Дудка, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, В. Г. Макаров, М. Ф. Огічук, В. К. Савчук, Я. В. Соколов, О. М. Чижевський, В. О. Шевчук та інші. Позитивно характеризуючи економічний напрям розвитку фізико-раціональної концепції для аграрної держави, слід констатувати, що в існуючих працях не приділяється увага бухгалтерському обліку складових природно-ресурсного потенціалу. Тому **метою** статті є формування методологічних засад бухгалтерського обліку складових природно-ресурсного потенціалу на основі дослідження правового поля для таких об'єктів в історичному аспекті.

Викладення основного матеріалу. Умовою відображення складових природно-ресурсного потенціалу в бухгалтерському обліку є встановлення права власності на них. «Побудова відносин власності в природокористуванні, — зазначають С. К. Харічков та А. І. Мартієнко, — є багатоплановим завданням, у сферу вирішення якого входить розроблення теоретико-методологічної бази і соціально-економічного механізму впровадження і функціонування даних відносин як єдиної системи, що лежить на стику різноманітних галузей знань» [21, с. 65].

Екологічне право, що набуло розвитку в Україні з 90-х рр. XX ст., а також Конституція чітко не встановлюють права власності на складові природно-ресурсного потенціалу: «земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об'єктами пра-

ва власності Українського народу, від імені якого права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених цією Конституцією України. Кожний громадянин має право користуватися природними об'єктами права власності народу відповідно до закону» [12, ст. 13].

Отже, передбачено загальнонародну власність на природні ресурси. Економічний прояв такої форми власності полягає у відносинах привласнення доходу від експлуатації власності на рівнях виробництва, розподілу, обміну і споживання. Основним завданням при цьому згідно з положеннями концепції стійкого розвитку є мінімізація негативного впливу на складові природно-ресурсного потенціалу поряд з максимізацією прибутку, що бажає отримати користувач ресурсу.

Розпорядження складовими природно-ресурсного потенціалу здійснюють державні органи влади, які виражають інтереси держави. Не будучи зацікавленими у збереженні кількості та якості його складових, що знаходяться у їх розпорядженні, вони не створюють сприятливих умов для формування та фінансування ефективних з позиції економіки й екології програм, спрямованих на оптимізацію використання природних ресурсів, максимізацію доходу від їх експлуатації і програм розподілу доходу на користь суспільства. Складові природно-ресурсного потенціалу передаються в довгострокове володіння, користування, розпорядження без обмежень, спрямованих на підтримку та покращання їх якості за певну плату користувачем за природний ресурс. Описана ситуація не сприяє збереженню природно-ресурсного потенціалу та потребує жорсткого контролю з боку державних органів.

Прояв права власності залежно від складових природно-ресурсного потенціалу наведено у табл. 1.

Земля є визначальною складовою національного багатства, що перебуває під особливою охороною держави. Сільськогосподарські підприємства, яких в Україні 7,8 % від загальної кількості підприємств усіх галузей економіки [20], використовують землі як основний фактор виробництва. Земля в таких підприємствах є визначальною умовою їх функціонування.

Таблиця 1

Прояв права власності залежно від складових природно-ресурсного потенціалу

№ з/п	Складові природно-ресурсного потенціалу	Прояв права власності
1	Земельні ресурси	Застосування як засобу виробництва і привласнення створеного продукту
2	Водні ресурси	Користування ресурсом і привласнення створеного продукту
3	Лісові ресурси	
4	Надра і території видобування корисних копалин	
5	Біологічне різноманіття	Право на забруднення
6	Повітря	

Прояв права володіння земельними ресурсами передбачає застосування їх як засобу виробництва і привласнення створеного продукту. Право володіння та використання є передумовою господарювання на землі.

У багатьох країнах світу власність на земельні ресурси належить державі. Формування земельних відносин у народів Сходу, Африки, Америки, Росії, окремих народів Західної Європи, як зазначають А. І. Добринін і Л. С. Тарасевич [24], відбувалося через створення державної системи сільських землеробських общин, які здійснювали землекористування.

В Росії види земельної власності визначалися способом заселення, який залежав від місцевих умов: там, де для розчищення місця поселення та ріллі необхідно було застосувати артільну працю, утворилась общинна передільна власність; в іншому випадку утворювалася общинна роздільна власність. Загальна земська власність для окремих осіб зводилася до права володіння. В обох випадках заселення було безкоштовним, але при обов'язковій сплаті податку.

У XV ст. Верховна влада встановила право розглядати земську землю як государеву і роздавати її дворянам за службу. Причинами, які перешкождали формуванню приватної власності на земельні ресурси, були:

підсічний спосіб землеволодіння, який застосовувався на Русі споконвіку;

верховній владі було вигідно покладатися не на власників, а на службовців, яким виділяли земельні ділянки у користування на час служби.

Право власності на землю дворяни отримали тільки в кінці XVII ст., коли зникла необхідність у їх військовій службі. Система земельних відносин в Росії включала три типи відносин: державну власність на землю, приватне землеволодіння й общинне землекористування. Відсутність приватної власності на землю та невизнання її товаром для Росії є традиційним.

Після реформи 1861 р. сформувався інститут приватної власності на землю. Але саме приватна власність на землю перешкождала свободі переливу капіталу і стримувала капіталізацію аграрної економіки. І зараз в багатьох країнах з розвинутою ринковою економікою переважає державна форма власності на землю.

У 1906 р. розпочалася реформа спрямована на закріплення індивідуальної власності на землю, забезпечення вільного виходу з общини, збереження великої поміщицької власності, забезпечення християн землею через переселення їх в інші місцевості, на вільні цілинні землі. Визналися загальна (общинна) власність на землю, надільна (сімейна) і особиста (індивідуальна) власність. Індивідуальний власник міг купити, продати землю, закласти її в Християнський банк. У результаті землевласники заборгували банкам 3,5 млн. рублів золотом, що складало 80 % вартості їх землі. Держателями банківських листів були в основному піддані Франції і Англії, вони і були фактично власниками цієї землі [22]. Реформа не була схвалена, не досягла мети і була завершена у 1916 р.

У 1917 р. був опублікований «Християнський наказ про землю», де були висунуті вимоги щодо відміни поміщицької власності на землю і встановлення рівноправного та безкоштовного землекористування. Вимоги стали основою «Декрету про землю» і «Закону про соціалізацію землі». У результаті земля була оголошена влас-

ністю народу. Поряд з безкоштовним землекористуванням дозволялася і оренда землі.

За часів Радянського союзу приватна власність на земельні ділянки відсутня.

У 90-х рр. XX ст. розпочалися земельні реформи. У 1990 р. Верховна Рада Української РСР видала Постанову «Про земельну реформу», якою оголосила всі землі Української РСР об'єктом земельної реформи. У незалежній Україні у 1992 р. Верховна Рада України постановою «Про прискорення земельної реформи та приватизацію землі» зобов'язала відповідні органи забезпечити здійснення земельної реформи і запровадити колективну і приватну форму власності. У цьому ж році прийнято Закон України «Про колективне сільськогосподарське підприємство», чим започатковано визначення майнового паю кожного члена КСП. Проголошено Укази Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформи у сфері сільськогосподарського виробництва» (1994 р.) та «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» (1999 р.), відповідно до якого планувалося здійснити організаційні заходи щодо реформування протягом 1999–2000 рр. колективних сільськогосподарських підприємств на засадах приватної власності на землю. Як зазначив заслужений працівник сільського господарства України О. Ковалів «усупереч здоровому глузду і народній мудрості, яка заповідає сім разів відміряти і лише один раз відрізати, в Україні розділили 26 мільйонів гектарів, у тому числі 18 мільйонів гектарів родючих великих полів, майже на сім мільйонів шматочків землі (переважно на папері, бо більшість полів не розмежовано)» [15].

На початку XXI ст., незважаючи на позитивні зміни, селяни змушені повсюдно віддавати землю в довгострокову оренду великим підприємствам, у тому числі іноземним суб'єктам господарювання.

Земельним кодексом України передбачено передачу земель у власність та користування за умови, що «використання власності на землю не може завдавати шкоди правам і свободам громадян, інтересам суспільства, погіршувати екологічну ситуацію і природні якості землі» [7, ст. 3], що створює умови для віднесення земель і прав користування ними до об'єктів бухгалтерського обліку.

Особливої гостроти набуває питання необхідності відображення в бухгалтерському обліку земель, зокрема, сільськогосподарського призначення. Останнім часом економічну природу теоретичних, методичних і прикладних аспектів становлення та розвитку земельних відносин в Україні у своїх працях розкривають В. Г. Андрійчук, П. І. Гайдуцький, В. М. Жук, В. В. Зіновчук, О. В. Крисальний, М. Й. Малік, В. Я. Месель-Веселяк, Л. В. Молдаван, О. М. Онищенко, В. А. Пулім, О. А. Роєнко, П. Т. Саблук, М. М. Федоров, О. М. Шпичак, А. А. Фесина, В. В. Юрчишин, В. Ярмоленко.

Перші відомості про бухгалтерський облік операцій з землею, за даними Т. П. Магазінщикова [14], містилися ще у Стародавньому світі. В його основу покладено інвентаризацію і пряму реєстрацію майна, до складу якого і входила земля. З появою приватної власності на засоби виробництва, земля стала основним засобом виробництва у сільському господарстві, і тому виникла необхідність ретельного її обліку окремими власниками землі та державою. В епоху феодалізму впроваджено

земельну реєстрацію, яка узаконювала право приватної власності на землю та вимагала ведення обліку земельних ділянок кожним власником. З переходом до капіталістичного способу виробництва, оскільки земля була основним джерелом прибутку, уряди держав вели земельні кадастри, які були докладним описом земельної власності з метою земельного оподаткування та для встановлення цін на землю з метою купівлі-продажу.

У Росії першим документом з обліку землі був опис земель періоду монголо-татарського ярма. За часів правління Петра I облік землі припинився у зв'язку зі зміною системи оподаткування. З кінця XIX ст., після здійснення земельно-оціночних робіт, в Росії були започатковані земельні кадастри, в яких вівся кількісний та якісний облік земель. Така практика обліку земель знайшла застосування і за часів Радянського союзу, що спричинено відсутністю приватної форми власності на земельні ділянки.

Отже, в історії бухгалтерського обліку питання обліку землі як засобу виробництва суб'єкта господарювання окремо не розглядалося. Хоча протягом всього проаналізованого часу люди займалися землеробством, що приносило їм продукти харчування та прибуток від продажу виробленої на землі продукції, але значне розповсюдження в усі часи мав облік земельних ресурсів на макрорівні. З 90-х рр. XX ст. в період незалежності України земля почала розглядатися як об'єкт бухгалтерського обліку, це твердження розвивалося та набувало все більшого розповсюдження. В цей період землю віднесено до складу основних засобів, також відбулася зміна форм власності на земельні ресурси, що активізувало розвиток земельних відносин та обліку операцій з землею.

Певний досвід у питанні бухгалтерського обліку операцій з землею є у країнах Європи. У Чехії, Словаччині, Республіці Болгарія, Угорщині, Німеччині, Румунії, Республіці Польща переважає, підтримується державою та набуває подальшого розповсюдження приватна власність на землю, що формує необхідність її обліку. В названих країнах передбачена оренда земельних ділянок з метою здійснення господарської діяльності на них. У Китаї земля є майном сімейних і колективних господарств. Держава створює необхідні умови для нормального функціонування зазначених господарств, регулює їх діяльність макроекономічними важелями через ринковий механізм, чого не вистачає суб'єктам господарювання в Україні.

Починаючи з періоду незалежності, українським урядом затверджено законодавчі акти із земельних відносин, проведено земельну реформу, але не забезпечено механізм реалізації норм прийнятих законодавчих актів. Одним із ефективних засобів приведення в дію норм законів щодо земельних ресурсів є включення їх до системи бухгалтерського обліку через створення відповідних методик.

У результаті дослідження виявлено, що за допомогою системи бухгалтерського обліку можна забезпечити виконання певних законодавчих норм.

Основними процедурами, які забезпечують виконання вимог законодавчих актів, є:

визнання земель об'єктом бухгалтерського обліку;
визначення порядку грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення з метою відображення їх в бухгалтерському обліку;

розробка методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та операцій з ними.

Для задоволення потреб землевласників і землекористувачів у інформації про земельні ресурси, їх якість і здатність приносити дохід, необхідно організувати належним чином бухгалтерський облік землі.

Існують проблеми, які перешкоджають відображенню в системі бухгалтерського обліку операцій з сільськогосподарськими угіддями. МСФЗ 41 «Сільське господарство» [16] визначає, що дія стандарту не поширюється на «землю, на якій з біологічними активами відбуваються процеси трансформації». Аналогічна думка перенесена у П (С) БО 30 «Біологічні активи» [18]. Таким чином, зі складу біологічних активів виключено земельні угіддя, а це суперечить дійсності та не відповідає основним положенням фізичної економії, еколого-економічної парадигми й теорії стійкого розвитку. Така точка зору проведена відомими українськими вченими О. Д. Гудзинським, Г. Г. Кірейцевим, В. К. Савчуком [10, с. 86]. Окрім того, П (С) БО 30 та методичні рекомендації до цього стандарту не передбачають методики обліку земельних ресурсів.

Серед нерегульованих залишається питання визнання земельних ресурсів активами. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4] та П (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [17] передбачено визнання активів як ресурсів, що контролюються підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. У зв'язку з тим, що землі згідно із законодавством України передаються у приватну, комунальну та державну власність і надаються у користування, їх не можна визнати активом підприємства, адже більша частка земельних ділянок України знаходиться у власності селян. Такі землі використовуються як власниками, так і сільськогосподарськими підприємствами на умовах оренди. Водночас, договір оренди землі найчастіше укладається на тривалий період, після закінчення якого орендар має переважне право на продовження оренди. Тобто орендар фактично отримує можливість використовувати земельні ділянки значний період часу у власних цілях, що можна вважати контролем над ними.

Таким чином, земельні ділянки суб'єктів господарювання відповідають визначенню активів як ресурсів, контрольованих підприємством у результаті минулих подій, і є активами, що надаються підприємству у власність або в оренду. А тому землі сільськогосподарського призначення підлягають відображенню в бухгалтерському обліку як власні (для власників земельних ділянок) або орендовані (для орендарів) активи.

Метою бухгалтерського обліку земельних ділянок, як зазначає В. М. Жук [3, с. 423], є надання відомостей про землю, необхідних для зовнішніх користувачів для забезпечення кредитної та інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств і внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення раціонального і ефективного використання земель. Погоджуючись з вченим, вважаємо за необхідне доповнити сформульовану ним мету бухгалтерського обліку земельних ділянок спрямуванням управлінських та інвестиційних рішень на покращання екологічного стану земель з метою запобігання їх екологічного забруднення та знищення.

Методологію бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення В. М. Жук [3, с. 409–436] розкриває у розрізі об'єктів бухгалтерського обліку, мети, зав-

дань, порядку прийняття на облік та відображення у звітності, об'єктів аналітичного обліку, оцінки. Автор приділяє увагу обліку якості земель, що надає інформацію про характеристики земельних угідь за природними та набутими властивостями, що впливають на їх продуктивність, економічну цінність, а також за ступенем забруднення. «З погляду теорії фізичної економії, такі негативні явища земельного ринку України (погіршення стану земель сільськогосподарського призначення — доповнено авторами), — зазначає В. М. Жук, — можна пояснити фактором ігнорування потреб землі (як «живого» активу) в отриманні на своє відновлення вартості ... В деяких розвинутих країнах та країнах СНД існують законодавчі вимоги щодо обов'язкового утримання певної кількості великої рогатої худоби залежно від обсягів використання сільгоспугідь. Таким чином формуються умови забезпечення землі органічними добривами. Немаловажним є й існування контролю за заходами щодо інших поліпшень землі...» [3, с. 416].

Головним завданням обліку якості земель автор визначає формування інформації для оцінки вартості права постійного користування для відображення в бухгалтерському обліку та за ознаками, які впливають на родючість. Хоча в наукових працях і актуалізується питання необхідності управління екологічною якістю земель сільськогосподарського призначення: «... зараз зберігається негативна тенденція до погіршення стану земель, що також посилює роль бухгалтерського обліку як одного із засобів інформаційного забезпечення та контролю, створення успішного досягнення цілей ... земельної реформи» [3, с. 416], залишаються невирішеними питання екологічної якості земель сільськогосподарського призначення.

Щодо методики відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та операцій з ними, то зазначене питання розглядалося в основному в періодичних виданнях, у яких зосереджується увага на особливостях обліку операцій з землями несільськогосподарського призначення та питаннях їх оподаткування.

В системі бухгалтерського обліку, що існує в Україні на сучасному етапі, знаходять відображення такі об'єкти земельних відносин:

- земельні ділянки;
- права користування земельними ділянками;
- капітальні витрати на поліпшення земель.

Відповідно до правового статусу землі В. М. Жук [3, с. 422–423] виділяє аналогічні групи об'єктів бухгалтерського обліку у сфері землекористування. При цьому автор формулює методологічні особливості, які необхідно врахувати при організації бухгалтерського обліку землі:

- 1) об'єктом бухгалтерського обліку є не земля в цілому, а земельні ділянки;
- 2) земельні ділянки в бухгалтерському обліку повинні відображатися як основні засоби;
- 3) вартість земельних ділянок не підлягає амортизації;
- 4) земельні ділянки не можуть бути ліквідовані;
- 5) збільшення первісної вартості земельної ділянки можливе лише у випадку її дооцінки;
- 6) капітальні витрати на поліпшення земель є окремим об'єктом бухгалтерського обліку та не включаються до первісної вартості земельних ділянок.

Земельні ділянки як об'єкти бухгалтерського обліку передбачені лише для підприємств, які є власниками

сільськогосподарських угідь. Документом, що підтверджує право власності на земельну ділянку, є Державний акт на право приватної власності на землю. На підставі цього документу земельні ділянки зараховуються до складу основних засобів. Відображення їх в бухгалтерському обліку переважно відповідає порядку, який застосовується для інших основних засобів, але має особливості, а саме:

- не встановлюється строк корисного використання (для сільськогосподарських угідь він необмежений);
- не визначається ліквідаційна вартість (земельні ділянки не підлягають ліквідації);
- не визначається вартість, що амортизується (грунт у процесі агрономічно обґрунтованої експлуатації не тільки не зношується, а, навпаки, покращує свої властивості).

Основними відмінними ознаками земельних ресурсів від інших активів, які визначає Г. Г. Кірейцев [10], є:

- 1) не є результатом процесу праці, а продуктом природи;
- 2) не може бути замінена іншими засобами виробництва;
- 3) не може бути відтворена штучно;
- 4) нетранспортабельна.

«Земля, — зазначає Г. Г. Кірейцев, — вимагає використання різних параметрів фізичного та інтелектуального потенціалу, вкладення різної кількості уречевленої в матеріальних активах праці для одержання однакової кількості якісної, придатної для життєдіяльності людини продукції. Вона як основний засіб виробництва має свою цінність (а не вартість) і може відображатися на бухгалтерських рахунках» [10].

Таким чином, земельні ділянки є відновлюваним активом, який має необмежений строк експлуатації. З метою збереження цього активу, який у сільськогосподарському виробництві визнається основним засобом, необхідно дотримуватись екологічних правил щодо експлуатації такого активу. Як справедливо відзначає В. О. - Шевчук, «Прикладні дослідження потрібно зосереджувати на створенні та запровадженні моделей господарювання, що спираються на природні закони економічного буття. Їх здійснення має сприяти, з одного боку, удосконаленню економіки природи, а з іншого, — «вписуванню» господарювання в довкілля» [23, с. 6]. Тому вважаємо необхідним зосередити увагу на дослідженні можливості збереження екологічного стану сільськогосподарських угідь через інформаційне забезпечення реалізації положень нормативних актів, а саме через систему бухгалтерського обліку. За влучним висловом В. К. Савчука, «втратити українську землю — значить підрубити своє коріння та приректи все українське на загибель» [6].

Користування землею може бути реалізовано в двох формах: постійного користування та оренди (відповідно до Земельного кодексу [7, гл. 15]). «Вільне підприємництво можливе, якщо склався механізм передачі землі в оренду. Відлагоджена система оренди землі дозволяє покращити її використання, робить її доступною для всіх, хто може займатися цим видом підприємництва. На Заході оренда землі застосовувалась як для приватних, так і для державних земель. Фермерські господарства використовують, як правило, орендовані землі. Був досвід оренди землі і в Росії. Проте реформатори вважали, що селянський уклад, який не дозволяв христия-

нам полишати християнський земельний наділ, стримує процес капіталізації села» [24].

Право постійного користування не має вартості та не може бути достовірно оцінене, що унеможливило відображення його у бухгалтерському обліку. Тому в обліку необхідно відображати не право, а земельну ділянку, яка знаходиться у постійному користуванні. «... Перед галузевою наукою з бухгалтерського обліку, — зазначає В. М. Жук, — постає завдання з обґрунтування та розробки методологічних підходів постановки на баланс саме орендованих земель» [3, с. 419]. Земельні ділянки також можуть залучатися через операційну оренду.

Водні та лісові ресурси можуть бути як власними, так і орендованими активами. Власні природні ресурси необхідно обліковувати на аналітичних рахунках до синтетичного 114 «Природні ресурси».

Для водних, лісових ресурсів, надр і територій видобування корисних копалин, а також біологічного різноманіття, аналогічно до земель сільськогосподарського призначення, передбачається застосування операційної оренди.

Операції з капітальними витратами на поліпшення земель в бухгалтерському обліку відображають за правилами, передбаченими П (С) БО 7 «Основні засоби». Капітальні витрати на поліпшення земель підлягають амортизації у порядку, встановленому п. 22 П (С) БО 7 «Основні засоби» [19].

Водні, лісові ресурси, надра і території видобування корисних копалин, а також біологічне різноманіття використовуються суб'єктами господарювання як ресурси, та відбувається привласнення створеного з їх використанням продукту (див. табл. 1).

Водним кодексом України [2, ст. 6] встановлено, що водні ресурси є виключно власністю народу України і надаються суб'єктам господарювання тільки у користування. Отже, в бухгалтерському обліку можуть бути відображені тільки права використання водних ресурсів на субрахунку 121 «Права користування природними ресурсами».

Лісові ресурси, як передбачено Лісовим кодексом України [13, ст. 7], є об'єктами права власності Українського народу та можуть перебувати в державній, комунальній і приватній власності. Суб'єктами права власності на лісі є держава, територіальні громади, громадяни та юридичні особи. Документом, що посвідчує право приватної власності на лісі, є Державний акт на право власності на землю, виданий на відповідну земельну ділянку, де розміщено ліс. В бухгалтерському обліку на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 101 «Земельні ділянки» мають бути відображені земельні ділянки під лісами. Самі лісові ресурси необхідно обліковувати у складі субрахунку 114 «Природні ресурси».

У випадку надання лісових ресурсів у користування в бухгалтерському обліку такі права відображаються на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 121 «Права користування природними ресурсами».

Кодексом України «Про надра» [11] передбачено, що користувачами надр і територій видобування корисних копалин можуть бути підприємства, установи, організації, громадяни України, а також іноземні юридичні особи та громадяни на підставі дозволів на користування надрами в межах конкретних ділянок, що надаються спеціалізованим підприємствам, установам і організаціям, а також громадянам, які мають відповідну

кваліфікацію, матеріально-технічні та економічні можливості для користування надрами. Звідси, в бухгалтерському обліку відображаються права користування надрами і територіями видобування корисних копалин.

У зв'язку з тим, що ресурси надр є невідновлюваними, надання у користування призводить до їх безповоротного вилучення зі складу об'єктів права власності народу України. Використовуючи невідновлювані природні ресурси, відповідні суб'єкти фактично реалізують за усіма ознаками саме права власника, а не тільки користувача, оскільки, використавши надані у користування відповідні природні ресурси за чинним законодавством, суб'єкт господарювання одержує усі права власника щодо добутих чи одержаних у інший спосіб природних ресурсів, і може розпоряджатися ними на власний розсуд. Тому вважаємо за необхідне крім прав користування надрами в бухгалтерському обліку відображати надра на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 114 «Природні ресурси».

Конституцією України передбачено, що «багатство природних ландшафтів є надбанням Українського народу, його природною спадщиною і має служити нинішньому та майбутнім поколінням» [12]. Законом України «Про рослинний світ» [5] передбачено загальне та спеціальне використання природних рослинних ресурсів.

У порядку загального використання природних рослинних ресурсів громадяни можуть збирати лікарську і технічну сировину, квіти, ягоди, плоди, гриби та інші харчові продукти для задоволення власних потреб, а також використовувати ці ресурси в рекреаційних, оздоровчих, культурно-освітніх та виховних цілях [5, ст. 9].

Спеціальне використання природних рослинних ресурсів здійснюється за дозволом юридичними або фізичними особами для задоволення їх виробничих та наукових потреб, а також з метою отримання прибутку від реалізації цих ресурсів або продуктів їх переробки. Спеціальне використання природних рослинних ресурсів загальнодержавного значення здійснюється за дозволом, що видається в порядку, який визначається Кабінетом Міністрів України. Отже, в бухгалтерському обліку необхідно відображати права користування об'єктами рослинного світу на аналітичному рахунку до субрахунку 121 «Права користування природними ресурсами».

Згідно із ст. 5 Закону України «Про тваринний світ» [6] об'єкти тваринного світу в Україні можуть перебувати у державній, комунальній та приватній власності. Об'єкти тваринного світу, які утримуються (зберігаються) підприємствами, установами та організаціями державної або комунальної форми власності, є об'єктом права державної або комунальної власності.

Об'єкти тваринного світу можуть перебувати у приватній власності юридичних і фізичних осіб. Законність набуття у приватну власність об'єктів тваринного світу повинна бути підтверджена відповідними документами, що засвідчують законність вилучення цих об'єктів з природного середовища, ввезення в Україну з інших країн, факту купівлі, обміну, отримання у спадок тощо, які видаються в установленому законодавством порядку. В бухгалтерському обліку об'єкти тваринного світу повинні бути відображені на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 114 «Природні ресурси».

На повітря як складову природно-ресурсного потенціалу передається право на забруднення згідно з

вимогами Кіотського протоколу [8]. Вважаємо за доцільне право на забруднення повітря відносити до складу нематеріальних активів і відображати на субрахунку 121 «Права користування природними ресурсами».

В процесі використання складові природно-ресурсного потенціалу підпадають під антропогенний вплив, який може бути як позитивним, так і негативним. Суб'єкти господарювання зобов'язані здійснювати заходи щодо зменшення негативного впливу. Це викликає необхідність здійснення операцій, пов'язаних з екологічною діяльністю, які підлягають відображенню в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання.

Охорона природних ресурсів в бухгалтерському обліку проявляється в операціях, що відображають:

діяльність підприємства щодо запобігання забрудненню природно-ресурсного потенціалу;

вплив діяльності підприємства на складові природно-ресурсного потенціалу;

діяльність підприємства з усунення наслідків негативного впливу на природно-ресурсний потенціал (рис. 1).

У межах діяльності із запобігання забрудненню здійснюється бухгалтерський облік складових природно-ресурсного потенціалу з метою контролю за їх наявністю і рухом, засобів і господарських операцій, які негативно або позитивно впливають на екологічний стан природно-ресурсного потенціалу.

У результаті ведення бухгалтерського обліку на етапі діяльності щодо запобігання забрудненню природно-ресурсного потенціалу формується інформація про позитивний або негативний вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище.

Якщо вплив був позитивним, то у підприємства виникають екологічні доходи у вигляді отримання додаткових доходів від виробництва та реалізації екологічно чистої продукції та матеріального стимулювання за покращання стану природно-ресурсного потенціалу.

У випадку негативного впливу на складові природно-ресурсного потенціалу, що відбувся як з вини так і не з вини підприємства, воно зобов'язане усунути наслідки зазначеного впливу, у результаті чого виникають екологічні зобов'язання та витрати.

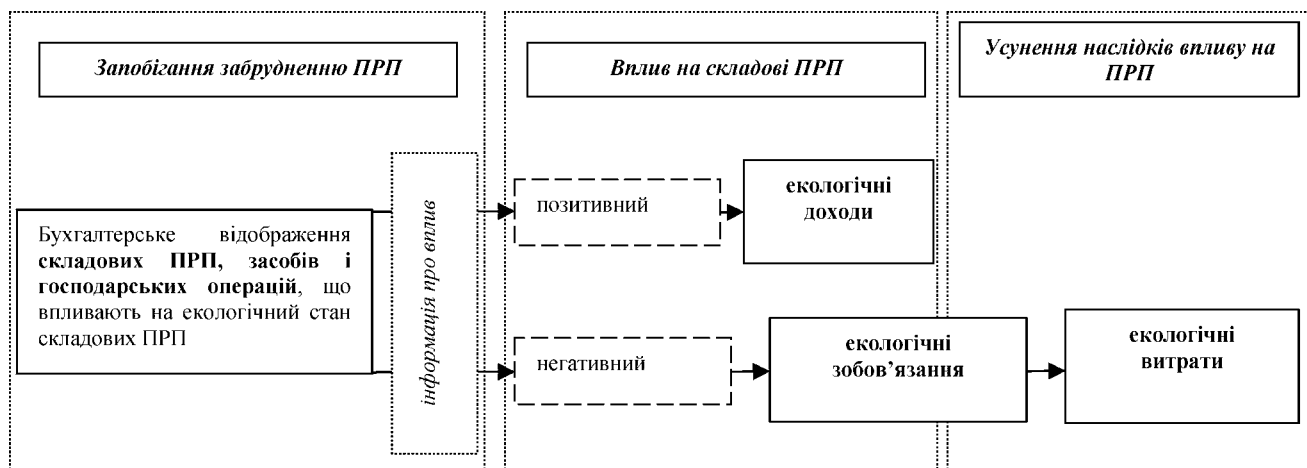


Рис. 1. Об'єкти бухгалтерського обліку операцій з охорони складових природно-ресурсного потенціалу від забруднення та знищення

Висновки. На основі дослідження прояву права власності для складових природно-ресурсного потенціалу в історичному аспекті сформовано методологічні засади бухгалтерського обліку таких об'єктів в частині визнання складових природно-ресурсного потенціалу об'єктами бухгалтерського обліку; визначення порядку їх грошової оцінки з метою відображення в бухгалтерському обліку; розробки методики відображення в бухгалтерському обліку складових природно-ресурсного потенціалу та операцій з їх руху.

Література

1. Баландин Р. К. Вернадский: жизнь, мысль, бессмертие / Р. К. Баландин. — М. : «Знание», 1979. — 176 с.
2. Водний Кодекс України від 06.06.1995 № 213/95-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=213/95-вр>.
3. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [монографія] / Валерій Миколайович Жук. — К. : ННЦ ІАЕ, 2009. — 648 с.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1993 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

5. Закон України «Про рослинний світ» від 09.04.1999 № 591-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=591-14>.

6. Закон України від 13.12.2001 р. № 2894-III «Про тваринний світ»

7. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14>.

8. Кіотський протокол до Рамкової конвенції Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату ратифіковано Законом № 1430-IV (1430-15) від 04.02.2004 р.

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

10. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : [монографія] / Г. Г. Кірейцев. — Житомир : ЖДТУ, 2007. — 236 с.

11. Кодекс України «Про надра» від 27 липня 1994 р. № 132/94-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=132/94-вр>.

-
12. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. — К. : Преса України, 1997. — 80 с.
13. Лісовий Кодекс України від 21.01.1994 р. № 3852-ХІІ [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3852-12>.
14. Магазинщиков Т. П. Земельний кадастр : [підручник] / Т. П. Магазинщиков. — Львів : Світ, 1991. — 452 с.
15. Малик Р. Болючий ювілей земельної реформи / Р. Малик // Урядовий кур'єр. — 2009. — № 225. — С. 9.
16. МСФЗ 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.pro-u4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ias41_.pdf.
17. П (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.proaudit.com.ua/buh/standart/psbo-1.html>.
18. П (С) БО 30 «Біологічні активи» від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu30>.
19. П (С) БО № 7 «Основні засоби» № 288/4509 від 18.05.2000 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.
20. Україна у цифрах у 2006 році. Статистичний довідник / за ред. О. Г. Осауленка. — К. : Консультант, 2007. — 239 с.
21. Харічков С. К. Інституційні основи формування концепції власності на об'єкти природно-ресурсного потенціалу / С. К. Харічков, А. І. Мартієнко // Економічна теорія. — 2006. — № 2. — С. 65–73.
22. Цифры о России. — Петроград, 1917/
23. Шевчук В. О. Глобальна місія України — на часі! / В. О. Шевчук // Дивосвіт. — 2008. — № 1 (25). — С. 2–4.
24. Экономическая теория / Под ред. Добрынина А. И., Тарасевича Л. С.: Учебник для вузов. — С-Пб : Изд. СПбГУЭФ, Изд. «Питер Пабблишинг», 1997. — 480 с. — С. 206–208.