

Пилипенко К.А.,

д.е.н., доцент кафедри організації обліку та аудиту,

Полтавська державна аграрна академія

м. Полтава, Україна

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ

Сучасне індустріальне суспільство базується на природних ресурсах, потрібних для підтримання життя людей, для виробництва товарів і послуг, що забезпечують більш розширені потреби соціуму. Природні ресурси розглядаються як «найважливіші компоненти навколишнього середовища, які використовуються в процесі виробництва з метою забезпечення матеріальних і духовних потреб суспільства» [1].

Під природними ресурсами слід розуміти ресурси у вигляді землі та земельних угідь, корисних копалин, лісів, водних багатств, повітряного простору, рослинного і тваринного світу тощо. Іншими словами, природні ресурси представляють собою природні багатства, які використовуються або можуть використовуватися в матеріальному виробництві, є основою матеріального виробництва.

Законом визначено, що природні ресурси України є власністю українського народу [2]. Питання визнання, класифікації та оцінки природних ресурсів не знаходять свого відображення в стандартах обліку більшості країн. Лише державні органи влади мають право давати дозвіл на розвідку і експлуатацію надр суб'єктам підприємницької діяльності.

Для обліку окремих об'єктів природокористування використовують Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» наведено наступні групи основних засобів: земля, будинки, виробниче обладнання, транспортні засоби тощо. Проте МСБО 16 не регулює питання визнання та оцінки активів, пов'язаних з розвідкою та оцінкою ресурсів та облік прав на корисні

копалини та запасів корисних копалин, таких як нафта, природний газ та подібні невідтворювані природні ресурси [3].

Серед МСФЗ є спеціальний стандарт для добувних галузей МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» [4]. Предметом його регулювання є перша з описаних проблем, оскільки сфера стандарту обмежується тільки стадією освоєння природних ресурсів.

Не можна сказати, щоб цей стандарт містив якесь певне рішення. Стандарт позиціонується Радою з МСФЗ як тимчасовий документ, який діятиме до розробки повномасштабного проекту в цій області. Стандарт випущений в цілях тимчасового закріплення тих підходів в обліку, які вже використовуються видобувними підприємствами. МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» виділяє активи, пов'язані з освоєнням природних ресурсів у відособлений клас. До нього відносяться ті активи, які забезпечують лише попереднє освоєння, тобто розвідку і оцінку природних ресурсів, коли їх видобуток ще не ведеться.

Умовно до невичерпних природних ресурсів належать вода, кисень атмосферного повітря, сонячна радіація, ресурси космосу. Вони невичерпні як фізичне тіло. Однак такі ресурси, як вода і повітря, зазнають впливу технічного прогресу, а при сильному забрудненні можливе виснаження цих видів ресурсів, що зумовлює їх перехід до категорії обмежених [5].

Такі невідтворювані природні ресурси не враховуються як об'єкт основних засобів за МСБО 16, але, разом з тим, і не підпадають під сферу впливу інших стандартів з обліку активів, зокрема МСБО 2 «Запаси», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» та ін.

Запаси природних ресурсів фактично не знаходять свого відображення і в українських Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Деякі земельні ділянки, на яких знаходяться природні ресурси, як частина поверхні землі, визнаються об'єктом основних засобів.

Виходячи з цього в Україні бухгалтерський облік традиційних відтворюваних природних ресурсів (земельних, лісових, водних, корисних копалин) регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7

«Основні засоби». В цьому документі при класифікації груп основних засобів та їх елементів, в складі інших необоротних матеріальних ресурсів згадується об'єкт бухгалтерського обліку – «природні ресурси» [6].

Визначення цього об'єкту обліку дає Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, в якій зазначено, що на субрахунку 114 «Природні ресурси» ведеться облік наявності та руху придбаних природних ресурсів для наступного видобутку (нафти, газу тощо) [7].

Вважаємо, що нормативно-правова база з бухгалтерського обліку природних ресурсів потребує значного вдосконалення, зокрема, в частині їх визнання, оцінки та облікового відображення у складі активів підприємства. На наш погляд, можливими є три варіанти регулювання обліку природних ресурсів: створення спеціального стандарту; вдосконалення існуючого стандарту з обліку основних засобів; внесення до нього посилання на спеціальний стандарт, в якому розкривається методологія обліку природних ресурсів.

На відміну від зарубіжного досвіду, повне відображення вітчизняними підприємствами у своїй звітності природних ресурсів є рідкісним явищем, оскільки зазвичай дані активи хоча й використовуються в діяльності підприємства, але в документації не наводяться в повній мірі.

Список використаних джерел

1. Царенко О. М. Основи екології та економіки природокористування : [навч. посібник] / О. М. Царенко, О. О. Несветов. – [2-ге вид., стереотипне]. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. – 400 с.

2. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25.06.1991 р. №1264-ХІІ [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://rada.gov.ua/>

3. Основні засоби : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://rada.gov.ua/>

4. Розвідка та оцінка запасів корисних копалин: Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_k52.

5. Дубас Р. Г. Економіка природокористування / Р. Г. Дубас. – К. : «МП Леся», 2007. – 448 с. 12. Черевко Г. В. Економіка природокористування / Г. В. Черевко, М. І. Яцків. – Львів : Світ, 1995. – 208 с.

6. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://rada.gov.ua/>

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://rada.gov.ua/>