

УДК 657

ПЕРСПЕКТИВА РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ ТА ІНШОГО МАЙНА ДЕРЖАВНОЇ ВЛАСНОСТІ

ХРИСТИНА СКОП,
аспірант кафедри обліку
і аудиту Львівського
національного університету
імені Івана Франка

Розглянуто існуючі проблеми бухгалтерського обліку природних ресурсів, іншого майна державної власності та здійснено критичний аналіз сутності пов'язаних з ними господарських операцій на підприємствах. Запропоновано конкретні рекомендації вдосконалення їхнього бухгалтерського відображення щодо доповнення П(С)БО 14 «Оренда» розділом «Оренда державної власності».

Ключові слова: бухгалтерський облік, природні ресурси, оренда, права користування, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи, майно державної власності.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Згідно з Конституцією України [1] 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 права власності Українського народу, а від імені Українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування. В зв'язку з цим можливість використання чи користування природними ресурсами для підприємств обумовлюється отриманням відповідного державного дозволу – *права*.

Це право є особливою економічною категорією для бухгалтерського обліку, оскільки активи, які використовує підприємство на основі цього права, не можуть бути, посилаючись на наведене вище, включені до складу майна підприємства, а саме субрахунку 114 «Природні ресурси» рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Поряд з цим, отримані природні ресурси та майно на основі такого права державного зразка не можуть бути відображені в бухгалтерському обліку підприємства як орендовані активи, згідно з п. 3 П(С)БО 14 «Оренда» [2]. Єдиним можливим способом бухгалтерської ідентифікації отриманих активів згідно з наявною практикою бухгалтерського обліку є відображення вартості прав на дані активи в складі субрахунків 121 «Права користування природними ресурсами» та 122 «Права користування майном» рахунку 12 «Нематеріальні ак-

тиви». Проте, посилаючись на принцип бухгалтерського обліку «превалювання сутності над змістом», об'єктом бухгалтерського обліку є саме природні ресурси, а права, які засвідчують можливість використання або користування ними, є складовими елементами їх бухгалтерської вартості. Тому виникає запитання: чи повинні права користування цілком матеріальними активами відображатися в бухгалтерському обліку як нематеріальні активи при можливості ідентифікації їх матеріальних носіїв?

Наукові дослідження економічної сутності складових природно-ресурсного потенціалу та методичних рекомендацій стосовно їх обліку здійснювали такі вчені як: Ф. Бутинець, П. Гайдуцький, С. Голов, М. Дем'яненко, К. Дудка, В. Жук, І. Замула [3–5], Г. Кірейцев [6], О. Крисальний, В. Макаров, М. Огігчук, О. Онищенко, Т. Польова [7], В. Савчук, Я. Соколов, О. Чижевський, В. Шевчук та ін. Зокрема, в роботі Г. Кірейцева [6] розглянуто економічну та правову сутність земельних ділянок, а також визначено можливі напрями їхнього бухгалтерського відображення. Особливої уваги заслуговують роботи І. Замули [3–5], в яких автор докладно розглянула економічний, правовий та бухгалтерський зміст господарських операцій з природними ресурсами та запропонувала нові методологічні підходи щодо розвитку еколого-економічних процесів на мікрорівні, що вирішують наукову проблему ігнорування ролі бухгалтерського обліку в побудові концепції сталого розвитку країни та управлінні екологічною діяльністю суб'єкта господарювання. Проте проблема бухгал-

терського обліку природних ресурсів досі є не вирішеною, тому наше дослідження є актуальним як для розвитку бухгалтерського обліку, так і для вдосконалення нормативно-правової бази України.

Мета статті – здійснення критичного аналізу економічної та бухгалтерської сутності складових природних ресурсів та іншого майна державної власності, яке використовує підприємство на основі відповідних прав, і наведення конкретних пропозицій та рекомендацій щодо налагодження процесу їхнього бухгалтерського відображення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Природні ресурси – сукупність об'єктів і систем живої і неживої природи, компоненти природного середовища, що оточують людину, які використовуються в процесі суспільного виробництва для задоволення матеріальних і культурних потреб людини і суспільства. Природні ресурси класифікують за різними критеріями: приналежністю до тих чи інших компонентів природи (мінеральні, кліматичні, лісові, водні тощо); можливістю відтворення в процесі використання – вичерпні (поновлювальні й непоновлювальні) і невичерпні тощо [8].

Природні ресурси є одним із найнеоднозначніших об'єктів бухгалтерського обліку, оскільки вони можуть бути відображені в складі рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» або рахунку 12 «Нематеріальні активи» на основі відповідного права.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [9], на субрахунку 114 «Природні ресурси» ведуть облік наявності та руху придбаних природних ресурсів для наступного видобутку (нафти, газу тощо). Тобто на цьому субрахунку ведуть бухгалтерський облік природних ресурсів надр та прав на їхнє використання/користування. Варто зазначити, що П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» регламентує фінансову звітність добувних компаній у частині специфічних активів і витрат [10], що виникають при розвідці й оцінці мінеральних ресурсів.

Проте *інші складові природних ресурсів*, точніше **права** на інші складові природних ресурсів, відображаються на субрахунках 121 «Права користування природними ресурсами» та 122 «Права користування майном» рахунку 12 «Нематеріальні активи».

До складу групи «**Права користування природними ресурсами**» згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», належать:

- 1) права користування надрами;
- 2) права користування іншими ресурсами природного середовища;
- 3) права користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією [11].

Зупинимось детальніше на економічній, правовій та бухгалтерській сутності активів і пов'язаних з ними господарських операцій, що відносяться до цієї групи.

Права користування надрами. Кодексом України «Про надра» [12] 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.

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 всіма ознаками саме права власника, а не тільки користувача, оскільки, використавши надані в користування відповідні природні ресурси за чинним законодавством, суб'єкт господарювання одержує всі права власника щодо добутих чи одержаних у інший спосіб природних ресурсів і може розпоряджатися ними на власний розсуд. В зв'язку з чим, а також посилаючись на положення Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, права використання/користування надрами повинні відображатися в складі **субрахунку 114 «Природні ресурси»**.

Права користування іншими ресурсами природного середовища включають права на користування:

- водних ресурсів;
- лісових ресурсів;
- біологічних ресурсів;
- повітряних ресурсів.

Водним кодексом України (ВКУ) встановлено, що *водні ресурси* є виключно власністю народу України і надаються суб'єктам господарювання тільки у користування [13]. Водокористувачами в Україні можуть бути підприємства, установи, організації та громадяни України, а також іноземці та особи без громадянства, іноземні юридичні особи. Водокористувачі можуть бути первинними і вторинними. Первинні водокористувачі – це ті, що мають власні водозабірні споруди і відповідне обладнання для забору води. Вторинні водокористувачі (абоненти) – це ті, що не мають власних водозабірних споруд і отримують воду з водозабірних споруд первинних водокористувачів та скидають стічні води в їх системи на умовах, що встановлюються між ними [13, розд. 3 гл. 9].

Економічна сутність господарської операції, пов'язаної з використанням водних ресурсів, полягає в їх кінцевому споживанні. Тому, на нашу думку, водні ресурси, які є власністю Українського народу, але належать на основі ліцензій Міністерства природи, Міністерства екологічної безпеки тощо певним юридичним особам, слід відображувати в бухгалтерському обліку даних юридичних осіб на відповідному аналітичному рахунку **субрахунку 114 «Природні ресурси» як операція оренди**.

Лісові ресурси, як передбачено Лісовим кодексом України (ЛКУ), є об'єктами права власності українського народу та можуть перебувати в державній, комунальній і приватній власності [14]. Суб'єктами права власності на ліси є держава, територіальні громади, громадяни та юридичні особи. Крім того, ЛКУ визначається також право користування лісами, яке може здійснюватися в порядку постійного та тимчасового користування лісами [14, ст. 16 гл. 2]. Тобто господарська операція користування (постійним або тимчасовим) територією, на якій розміщені лісові ресурси (фактично господарська операція користування землею, на якій вони розміщені), підлягає бухгалтерському відображенню як операція оренди земельної ділянки (П(С)БО 14 «Оренда») регламентує порядок бухгалтерського відображення оренди землі. Проте, на нашу думку, якщо підприємство не користується, а використовує, тобто займається вирубкою лісових ресурсів, то в такому разі лісові ресурси на основі відповідних ліцензій Державного комітету лісового господарства, Міністерства природи, Міністерства екологічної безпеки України,

слід відображувати в складі **субрахунку 114 «Природні ресурси» рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»**.

До *біологічних ресурсів* належать ресурси рослинного та тваринного світу. Конституцією України передбачено, що «багатство природних ландшафтів є надбанням Українського народу, його природною спадщиною і має служити нинішньому та майбутнім поколінням» [1]. Законом України «Про рослинний світ» передбачено загальне та спеціальне використання природних рослинних ресурсів [15].

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, тобто загальне використання природних рослинних ресурсів в обліку не відображується.

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 і, на нашу думку, підлягає відображенню в бухгалтерському обліку **як операція оренди**.

Згідно із ст. 5 Закону України «Про тваринний світ» об'єкти тваринного світу в Україні можуть перебувати у державній, комунальній та приватній власності [16]. 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. Бухгалтерське відображення об'єктів тваринного світу є

більш прозорим, оскільки законодавство визначає можливість приватної власності, тому їх слід відображувати в складі **субрахунку 114 «Природні ресурси» рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»**.

Крім того, необхідно зауважити, що **«біологічні активи»** та **«біологічні ресурси»** являють собою відмінні трактування об'єктів бухгалтерського обліку, так як поняття «біологічні активи», згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» ідентифікує собою тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати *сільськогосподарську продукцію* та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [17]. Тобто біологічні активи безпосередньо пов'язані з сільськогосподарською діяльністю підприємств і регламентуються П(С)БО 30 «Біологічні активи», тоді як біологічні ресурси є природними ресурсами, які слід відображувати згідно з чинною практикою бухгалтерського обліку на основі П(С)БО 7 «Основні засоби» [18].

Тобто ми вважаємо, що природні ресурси, які може використовувати підприємство в своїй діяльності, а саме: надра, водні, лісові та біологічні ресурси повинні відображатися в бухгалтерському обліку на окремо відведеному для них субрахунку, а саме: 114 «Природні ресурси». Вартість прав на можливість використання або користування вище зазначеними активами має бути складовою їх загальної балансової вартості.

Отже, наші пропозиції передусім полягають у тому, щоб:

1. Сформуванню чіткої і зрозумілої системи бухгалтерського відображення природних ресурсів. Для можливості реалізації цієї пропозиції налагодження бухгалтерського відображення природних ресурсів, **пропонуємо доповнити П(С)БО 14 «Оренда» окремим розділом**

«Оренда державної власності»,

який би визначав методологічні засади формування бухгалтерської інформації про оренду природних ресурсів, а також іншого майна державної власності, яким користується або розпоряджається підприємство і таким чином дозволив би відображати господарську операцію оренди державної власності підприємствами як оренду в бухгалтерському обліку.

2. Забезпечити ідентифікацію матеріальних активів на рахунках матеріальних активів і, відповідно, ідентифікацію нематеріальних активів на рахун-

ках нематеріальних активів. Ми виходимо з того припущення, посилаючись на МСБО 38 «Нематеріальні активи» [19], що нематеріальні активи можуть бути ідентифіковані на основі відповідних правозахисних документів (тобто наявність правозахисних документів спрощує можливість ідентифікації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку), але сама наявність таких правозахисних документів для матеріальних активів не повинна розглядатися як нематеріальний актив. Тобто реалізація цієї пропозиції або швидше логічного побажання можлива при практичному вирішенні попереднього пункту (окремий розділ до П(С)БО 14 «Оренда»), виключенням таких груп нематеріальних активів як «Права користування природними ресурсами» та «Права користування майном» зі складу рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Деякий інший спосіб бухгалтерського відображення притаманний **повітряним ресурсам**, на можливість користування якими передається право на забруднення. Право на забруднення, а саме право на здійснення викидів за допомогою квот, не зважаючи на семантичну подібність із переліченими вище правами користування природними ресурсами, має достатньо складний механізм бухгалтерського визначення та відображення. Україна є учасником другого періоду Кіотського протоколу та бере на себе зобов'язання щодо скорочення викидів парникових газів до 2020 р. на 20 % порівняно з викидами у 1990 р. [20] і може торгувати квотами на здійснення викидів.

Варто звернутися до Концептуальних тлумачень міжнародної фінансової звітності КТМФЗ (IFRIC) 3 – «Права на здійснення викидів» [21, с. 899–902], які були прийняті в 2004 р. і розглядали облік прав на здійснення викидів, що виникали в межах програми обмеження викидів за допомогою квот. Проте КТМФЗ (IFRIC) 3 – «Права на здійснення викидів» зіткнулися із значним опором, що призвело до їх відкликання у червні 2005 р., незважаючи на те, що Комітет Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку вважає її «правильною інтерпретацією існуючих міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)». КТМФЗ (IFRIC) 3 виходили з того, що програма обмеження викидів за допомогою квот не призводить до виникнення чистого активу або зобов'язання, але призводить до виникнення різних статей, які повинні відображатися в обліку окремо:

1) **актив** за наявними дозволами: дозволи, які надані державою і які придбані, повинні розглядатися як нематеріальні активи і обліковуватися відповідно до МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи»;

2) **державна субсидія**, якщо дозволи видаються за компенсацію, вартість якої є нижчою за справедливу. Різниця між сплаченою сумою і справедливою вартістю являє собою державну субсидію, яку слід ураховувати згідно з МСБО (IAS) 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [22]. Спочатку субсидію слід відображувати на балансі як доходи майбутніх періодів, а згодом їх треба визнавати як дохід на систематичній основі протягом обумовленого терміну дії дозволів незалежно від того, чи залишилися ці дозволи у підприємства чи були продані;

3) **зобов'язання** щодо забезпечення наявності дозволів, які відповідають об'єму здійснених викидів: у міру здійснення викидів зобов'язання має визнаватися як резерв відповідно до МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [23]. Зобов'язання потрібно оцінювати, виходячи з найкращої оцінки витрат, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на звітну дату. Зазвичай, така оцінка відповідає поточній ринковій ціні дозволів, які покривають усі викиди, здійснені до звітної дати.

Основними причинами відкликання КТМФЗ (IFRIC) 3 були розбіжності в процесі визнання, а саме:

➤ розбіжність в оцінці активів і зобов'язань, відображених відповідно до Інтерпретації IFRIC 3;

➤ розбіжність у відношенні того, де відображується доходи та витрати від таких активів;

➤ можлива розбіжність термінів, оскільки дозволи повинні будуть визнаватися при їх отриманні, зазвичай, на початку року, в той час, як зобов'язання за викидами має визнаватися протягом року у міру його виникнення.

У зв'язку з цим робота Комітету МСБО, що пов'язана з правами на здійснення викидів і державними субсидіями, була відкладена. Підприємства, які брали участь в програмі обмеження викидів за допомогою квот, враховуючи відсутність рекомендацій бухгалтерського обліку прав на здійснення викидів, почали використовувати на практиці такі методи обліку:

- методи «чистого зобов'язання»;
- метод «державних субсидій» або «державного гранту» [21, с. 900–901].

Відповідно до *методу «чистого зобов'язання»* дозволи на здійснення викидів, отримані за рахунок субсидій, обліковуються за номінальною вартістю, і підприємство визнає зобов'язання тільки тоді, коли фактичні викиди перевищують права на здійснення викидів, наявні у підприємства. Ми вважаємо, що підприємство може застосовувати метод «чистого зобов'язання», оскільки вказівки щодо порядку обліку прав на здійснення викидів відсутні, а МСБО (IAS) 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» дозволяє оцінку отриманих немонетарних державних субсидій і відповідних активів (прав на здійснення викидів) за номінальною вартістю (тобто нульовою) [22].

Згідно з МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [23], зобов'язання щодо забезпечення наявності дозволів слід оцінювати, виходячи з «найкращої оцінки витрат, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на звітну дату». У цій ситуації відтік грошових коштів або інших ресурсів відбудеться тільки в тому випадку, якщо викиди підприємства перевищать наявні у нього права на здійснення викидів. Критики методу «чистого зобов'язання» відзначають, що згідно з МСБО (IAS) 20 права на здійснення викидів визнаються завжди або за справедливою вартістю, або за номінальною вартістю. Крім того, на їх думку, згідно з вимогами МСБО (IAS) 37 найкраща оцінка витрат, необхідних для врегулювання існуючого зобов'язання, повинна визначатися виходячи з «суми, яку підприємство заплатило би при врегулюванні зобов'язання або його переуступці третій особі на звітну дату». Вони вважають більш правильним визнавати зобов'язання в повному обсязі за його наведеною справедливою вартістю (тобто відповідно до підходу, запропонованого у Тлумаченнях КТМФЗ (IFRIC) 3) [21, с. 900–901].

Метод «державної субсидії» або «державного гранту» визнає права на здійснення викидів, наданих державою, за їх справедливою вартістю з відображенням відповідної державної субсидії на балансі. Елемент державної субсидії визнається у складі доходів згідно з вимогами МСБО (IAS) 20. У цьому випадку застосовується підхід, передбачений

КТМФЗ (IFRIC) 3, однак замість оцінки зобов'язання щодо забезпечення наявності дозволів за поточною ринковою ціною цих дозволів зобов'язання оцінюється виходячи з балансової вартості прав на здійснення викидів, визнаних як активи, які використовуються для врегулювання зобов'язання [21, с. 901]. На нашу думку, саме метод «державної субсидії» є найбільш придатним для відображення прав на здійснення викидів у бухгалтерському обліку підприємств України. Проте, як і у випадку використання методу «чистого зобов'язання», критики заявляють, що цей підхід не відповідає положенню МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», оскільки «найкращою оцінкою витрат, необхідних для погашення теперішньої заборгованості, є сума, яку підприємство заплатило би при врегулюванні зобов'язання або його передачі третій стороні на звітну дату».

Отже, методика бухгалтерського обліку використання / користування повітряними ресурсами, а саме прав на здійснення викидів в Україні є тільки на початковій стадії становлення. Проблем для можливості врегулювання цього питання є кілька, перша і основна з яких – це відсутність нормативно-правового регулювання. Проте ми вважаємо, що підприємства України, які мають на балансі права на здійснення викидів, для бухгалтерського відображення можуть використовувати один з наведених вище методів, а саме «чистого зобов'язання» або «державної субсидії». Варто зазначити, що метод «державної субсидії» є достатньо близьким до зазначених пропозицій стосовно доповнення П(С)БО 14 «Оренда» розділом «Оренда державної власності», що, на нашу думку, є додатковою підставою для реформування бухгалтерського обліку майна державної власності.

Права користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією, на нашу думку, за всіма ознаками та принципами бухгалтерського обліку, зокрема принципу превалювання сутності над формою, згідно з яким дані права отримуються підприємством з метою використання наявної інформації, даних та знань (а не матеріальних активів), в процесі своєї поточної діяльності **відповідають сутності поняття «нематеріальні активи»** та повинні відображатися в складі відповідного субрахунку рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Згідно з Конституцією України [1] *земля* є скла-

довою природних ресурсів, проте у бухгалтерському обліку земельні ділянки відображаються в складі субрахунку 101 «Земельні ділянки» рахунку 10 «Основні засоби», а права на користування ними (в тому випадку, якщо підприємство не володіє даною земельною ділянкою на основі права постійного користування) – у складі субрахунку 122 «Права користування майном» рахунку 12 «Нематеріальні активи», попри те, що згідно з пп. 2 п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби» «реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів» включаються до його первісної вартості [18; 11]. На субрахунку 122 «Права користування майном», згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», відображаються:

- право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до земельного законодавства;
- право користування будівлею;
- право на оренду приміщень тощо [11].

Право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, можна розуміти як **право тимчасового користування земельною ділянкою**. Згідно з гл. 15 Земельного кодексу України (ЗКУ), існує два види прав користування земельною ділянкою:

- 1) право постійного користування земельною ділянкою [24, ст. 92];
- 2) право оренди земельної ділянки [24, ст. 93], про яке йдеться в П(С)БО 8.

Право оренди земельної ділянки – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для провадження підприємницької та іншої діяльності [24]. На основі наведеної вище інформації, можна дійти висновку, що і **бухгалтерський облік тимчасового права користування земельною ділянкою**, а, згідно з наведеним вище, **сама права оренди земельної ділянки відповідає визначенню операційної оренди і повинно визначатися П(С)БО 14 «Оренда» та відображувати свою вартість в складі відповідного субрахунку рахунку «Основні засоби»**. Попри те, що наявні положення П(С)БО 14 поширюються згідно з пп. 1 п. 3 на оренду земельних ділянок, ми вважаємо (пропонуємо) **відображувати їх відповідно до вимог розділу «Оренда державної власності»**.

Проте крім права постійного користування земельною ділянкою та права оренди земельної ділянки глава 16 ЗКУ виділяє також **право земельного сервітуту**, яке визначається як право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою (ділянками) [24]. Тобто цей вид права є відмінним від двох вище перелічених і може включати в себе:

- право проходу та проїзду на велосипеді;
- право проїзду на транспортному засобі по наявному шляху;
- право прокладання та експлуатації ліній електропередачі, зв'язку, трубопроводів, інших лінійних комунікацій;
- право прокладати на свою земельну ділянку водопровід із чужої природної водойми або через чужу земельну ділянку;
- право відводу води зі своєї земельної ділянки на сусідню або через сусідню земельну ділянку;
- право забору води з природної водойми, розташованої на сусідній земельній ділянці, та право проходу до природної водойми;
- право поїти свою худобу із природної водойми, розташованої на сусідній земельній ділянці, та право прогону худоби до природної водойми;
- право прогону худоби по наявному шляху;
- право встановлення будівельних риштувань та складування будівельних матеріалів з метою ремонту будівель та споруд;
- інші земельні сервітуту [24].

Сервітут може бути встановлений договором, законом, заповітом або рішенням суду; може належати власникові (володільцеві) сусідньої земельної ділянки, а також іншій конкретно визначеній особі (особистий сервітут). Договір про встановлення земельного сервітуту підлягає державній реєстрації в порядку, встановленому для державної реєстрації прав на нерухоме майно [24, ст. 100].

На нашу думку, бухгалтерський облік земельних сервітутів має бути побудований на основі принципу послідовності. Тобто **насамперед метод відображення зазначеного вище права повинен бути визначений обліковою політикою підприємства, де слід враховувати умови та можливість зарахування вартості земельного сервітуту до складу первісної або переоціненої вартості матеріально-**

го активу, який є причиною його отримання. Наприклад, підприємство прокладає лінії Інтернет комунікацій для певного житлового комплексу населеної території. Для цього йому необхідно здійснити певні встановлювальні та монтувальні роботи на території приватної власності. Для того щоб така діяльність була легальною та відповідала всім державним нормам юридичного регулювання приватної власності, воно (підприємство) повинно отримати сервітут для можливості прокладання, а згодом і експлуатації ліній Інтернет комунікацій, які знаходяться на території приватної власності. **В такому випадку ми вважаємо за необхідне включати вартість земельного сервітуту до складу первісної вартості ліній Інтернет комунікацій.**

Проте, якщо підприємство не в змозі визначити матеріальний об'єкт, для якого було отримане дане право, або таких об'єктів є велика кількість і питання розподілу цієї вартості серед таких об'єктів є складним як з методологічної, так і з практичної точки зору, то вартість земельного сервітуту варто включати, на нашу думку, **до складу витрат поточного періоду.** Ми вважаємо, що право користування земельною ділянкою, в тому числі й земельні сервітуту не відповідають економічній сутності нематеріального активу і відносяться до супровідних елементів первісної вартості матеріальних активів; для цілей бухгалтерського обліку це супровідні елементи субрахунку 101 «Земельні ділянки» рахунку 10 «Основні засоби».

Право користування будівлею за своєю економічною та юридичною сутністю відповідає визначенню права найму або оренди будівлі, бухгалтерський облік якого повинен визначатися П(С)БО 14 «Оренда», пропонуваним вище розділом «Оренда державної власності», та Законом України «Про оренду державного і комунального майна», якщо йдеться про права користування цілісним майновим комплексом. Крім того, необхідно враховувати той факт, що таке право одержується саме для можливості користування матеріальним активом (принцип превалювання сутності над формою), тому, як ми вважаємо, воно не містить в собі жодної нематеріальної складової, в зв'язку з чим не повинно розглядатися в бухгалтерському обліку в складі статі нематеріальних активів. Це твердження стосується також і прав на оренду приміщень.

Отже, згідно з наведеним вище групи нематеріальних активів «Права користування природними ресурсами» та «Права користування майном» являють собою тільки вартість документів державного зразка про можливість користування (підлягає визначенню «оренди») матеріальними активами підприємства. У даному випадку при укладанні угоди на отримання права користування природними ресурсами або майном державної власності виступають дві особи:

1) орендодавець – держава (органи державної влади та органи місцевого самоврядування);

2) орендар – підприємство.

Тому саме право на користування природними ресурсами чи матеріальним майном і його вартість є **складовою частиною орендованих природних ресурсів чи матеріального майна**. Дещо відмінний механізм правового, а, отже, і бухгалтерського регулювання для земельних сервітутів, бухгалтерський облік яких, на нашу думку, доцільно визначати обліковою політикою підприємства, що дасть змогу відносити їх вартість до складу матеріального активу, для якого таке право одержувалося, або на витрати відповідного періоду.

ВИСНОВКИ

У статті детально розглянуто особливості використання / користування підприємствами України природних ресурсів, а також наявні та можливі шляхи їх бухгалтерського відображення. Зокрема, визначено, що для бухгалтерського обліку природних ресурсів та прав на їх використання слід використовувати субрахунок 114 «Природні ресурси» рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а не субрахунки рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Для практичного застосування зазначених рекомендацій нами зроблено пропозицію стосовно впровадження додаткового розділу «Оренда державної власності» до П(С)БО 14 «Оренда». Це внесе чіткість та прозорість у процес бухгалтерського відображення будь-яких активів, які є державною власністю. Крім того, на нашу думку, впровадження цього розділу дасть змогу позбутися матеріальних складових статті фінансової звітності «Нематеріальні активи», що таким чином забезпечить як розвиток правових відносин у сфері державного майна, так і розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Конституція** України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.96 р. – К.: Преса України, 1997. – 80 с.

2. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затв. наказом Міністерства фінансів України 28.07.2000 р. № 181, із змінами та доповненнями станом на 27.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

3. **Замула І.В.** Бухгалтерське відображення еколого-економічних процесів у контексті сталого розвитку: теорія, методологія, організація // Реферат циклу наукових праць / І.В. Замула. – К.: ЖДТУ, 2010. – 11 с.

4. **Замула І.В.** Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: [монографія] / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.

5. **Замула І.В.** Методологічні засади бухгалтерського обліку складових природно-ресурсного потенціалу / І.В. Замула // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир:

ЖДТУ, 2011. – №2(56). – С.90–94.

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

7. **Польова Т.В.** Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Т.В. Польова. – Харків, 2006. – 23 с.

8. **Природні ресурси** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/Природні_ресурси

9. **Інструкція** про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291, із змінами та доповненнями станом на 27.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

10. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», затв.

наказом Міністерства фінансів України 26.08.2008 р. № 1090, із змінами та доповненнями станом на 09.12.2011 р. № 1591. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu33/>

11. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України 18.10.99 р., із змінами та доповненнями станом на 31.05.2012 р.

12. **Кодекс** України «Про надра», введений в дію Постановою Верховної Ради України № 133/94-ВР від 27.07.94 р., із останніми змінами, внесеними згідно із Законом № 5456-VI від 16.10.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/132/94-%D0%B2%D1%80>

13. **Водний** кодекс України, введений в дію Постановою Верховної Ради України № 214/95-ВР від 06.06.95 р. із останніми змінами, внесеними згідно із Законом № 365-VII від 02.07.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/213/95-%D0%B2%D1%80>

14. **Лісовий** кодекс України, введений в дію Постановою Верховної Ради України № 3853-XII від 21.01.94 р., із останніми змінами, внесеними згідно із Законом № 365-VII від 02.07.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>

15. **Про рослинний** світ: Закон України від 09.04.99 р. із останніми змінами, внесеними згідно із Законом № 406-VII від 04.07.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/591-14>

16. **Про тваринний** світ: Закон України від 13.12.2001 р. із останніми змінами, внесеними згідно із Законом № 5456-VI від 16.10.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2894-14>

17. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 30

«Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України 18.11.2005 р. № 790, із останніми змінами та доповненнями наказу № 1591 від 09.12.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

18. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, із останніми змінами та доповненнями наказу № 627 від 27.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

19. **Міжнародний** стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ias38.pdf

20. **Україна** бере на себе зобов'язання щодо скорочення викидів парникових газів до 2020 року на 20%/ Урядовий портал. Новини Уряду [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=245878721&cat_id=244276429

21. **Применение** МСФО: в 3 т.; пер. с англ. – 2-е стер. изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – Ч. 1: Применение МСФО. – 1124 с.

22. **Міжнародний** стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_041

23. **Міжнародний** стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_051

24. **Земельний** кодекс України, прийнятий Верховною Радою України 25.10.2001 р., із змінами та доповненнями станом на 20.11.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

Рассмотрены существующие проблемы бухгалтерского учета природных ресурсов и другого имущества государственной собственности и осуществлен критический анализ сущности связанных с ними хозяйственных операций на предприятиях. Предложены конкретные рекомендации совершенствования их бухгалтерского отражения путем дополнения П(С)БУ 14 «Аренда» разделом «Аренда государственной собственности».

Ключевые слова: бухгалтерский учет, природные ресурсы, аренда, права пользования, нематериальные активы, прочие необоротные материальные активы, имущество государственной собственности.

Considered existent problems of accounting of natural resource and other assets of state property and conducted a critical analysis of the nature business operations. Suggests concrete recommendations to improve their accounting reflected by supplementing of National accounting standard 14 «Rent» section of «Rent of state property».

Keywords: accounting, natural resources, rent, rights of use, intangible assets, other non-current assets, state property.