

Key words: sustainable development, environmental issues, Ivano - Frankivsk region, a component of sustainable development.

Гречаник Н.Ю. ЭКОЛОГИЧЕСКОЕ ИЗМЕРЕНИЕ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ: МАРКЕТИНГОВЫЙ ПОДХОД

Цель исследования. Углубление теоретического обоснования концепции устойчивого развития, рассмотрение проблематики устойчивого развития в контексте ее экологического измерения на примере Ивано – Франковской области.

Методика исследования. Для достижения поставленной цели в работе использованы следующие научные приемы и методы исследования: методы теоретического обобщения - для изучения и анализа концепции устойчивого развития; метод системного подхода - при структуризации подходов к концепции устойчивого развития как единого комплекса к решению проблем взаимосвязи и сбалансирования социальных, экономических и экологических факторов развития региона; методы логического и исторического подходов - для выявления процесса актуализации устойчивого развития, обоснование его важности его задач решения современных проблем общества.

Результаты. Определены доминанты концепции устойчивого развития в основе которой лежит глобальный, комплексный подход к решению современных проблем общества на основе согласования и гармонизации экономической, социальной и экологической составляющих с целью удовлетворения потребностей настоящего и будущего поколений. В исследовании внимание обращено на экологическое измерение устойчивого развития.

Научная новизна. Состоит в теоретическом обосновании экологического измерения устойчивого устойчивого развития на основе определения основных экологических проблем Ивано - Франковской области.

Практическая значимость. Результаты исследования могут быть использованы для разработки региональных программ устойчивого развития региона. Стоит отметить, что экономический рост вполне совместимый с защитой окружающей среды на основе концепции непрерывного, сбалансированного, т.е. устойчивого развития.

Ключевые слова: устойчивое развитие, экологические проблемы, Ивано - Франковская область, компонента устойчивого развития.

УДК 657

*Порохнавец Я.А.,
аспірант* кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет,
асистент кафедри обліку та фінансів,
Мукачівський державний університет*

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Постановка проблеми. Природні ресурси є важливим об'єктом бухгалтерського обліку, особливо у підприємствах видобувної галузі. А достовірна інформація про наявність природних ресурсів значною мірою визначає їх конкурентоспроможність. Але, на відміну від підприємств розвинених країн, в українській практиці існують значні проблеми, пов'язані з відображенням в обліку даних активів. Відповідно, актуальності набуває питання визнання в обліку природних ресурсів, а також виявлення проблемних аспектів їх подальшої оцінки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичному обґрунтуванню питання визнання в системі обліку природних ресурсів приділяється увага в працях науковців Брадул О. М. [1], Кафки С. М. [2], Коцкулич Т. Я. [3], Пилипів Н. І. [4], Шатохіної О. І. [5], Юрченко О. В. [6], Маковей С. А., Сухаревої О. А. та інших вітчизняних і зарубіжних вчених. З цього приводу існують різні думки і погляди, проте майже відсутніми є позиції з питань особливостей обліку таких необоротних активів в окремих галузях економіки, зокрема у видобувній галузі. Це свідчить про актуальність та складність цієї проблеми.

* Науковий керівник: Крупка Я.Д. – д.е.н., професор

Постановка завдання. Метою статті є дослідження особливостей визнання в обліку природних ресурсів, користуючись вітчизняною нормативною базою обліку – П(С)БО та зарубіжними – МСФЗ та US GAAP.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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» [7, с. 154].

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.

Схоже визначення поняття «природні ресурси» запропоновано В. Н. Холіною, А. Ю. Скопіним, А. Н. Гунею, І. Н. Волковою та іншими науковцями у фундаментальному підручнику «Основи економіки природопользования», під якими автори розуміють елементи та властивості природи, використовувані людиною для отримання матеріальних та інших благ. При цьому наголошується, що природні ресурси мають природне походження, але щоб їх перетворити у сировину, паливо, енергію та інше, необхідно понести певні витрати праці на їх пошук, вивчення та освоєння, видобування, відтворення та збереження [8, с. 354]. Такого роду витрати зі сторони суспільства перетворюють елементи природного середовища у елементи соціально-економічного середовища, тобто природні ресурси у економічному контексті одночасно належать до двох сфер – природної та соціально-економічної.

Визначення термінів «природа» та «природні ресурси» у законодавстві України не передбачено. Проте у Законі України «Про охорону навколишнього природного середовища» визначена сутність поняття «навколишнє природне середовище», як сукупність природних і природно-соціальних умов та процесів, природні ресурси, як залучені в господарський обіг, так і не використовувані в економіці в даний період (земля, надра, води, атмосферне повітря, ліс та інша рослинність, тваринний світ), ландшафти та інші природні комплекси. Також цим законом визначено, що природні ресурси України є власністю українського народу [9, с. 5].

Питання визнання, класифікації та оцінки природних ресурсів не знаходять свого відображення в стандартах обліку більшості країн. На нашу думку, це в деякій мірі зумовлено домінування державного права власності на традиційні природні ресурси та їх вилученням з обороту. Адже тільки державні органи влади мають право давати дозвіл на розвідку і експлуатацію надр суб'єктам підприємницької діяльності.

Розглянемо вітчизняну та зарубіжну практику визнання в бухгалтерському обліку окремих об'єктів природокористування.

В 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 [10, с. 1].

Зважаючи на це, доцільно розкрити вичерпність і відновлюваність природних ресурсів, як одну з їх класифікаційних ознак. До вичерпних ресурсів відносяться:

1) відновлювальні ресурси, які підлягають відтворенню у природних процесах і підтримуються у певній постійній кількості, що визначається рівнем їх щорічного відтворення і споживання. Дубас Р. Г. пропонує виділити серед відновлювальних ресурсів такі їх групи: ресурси, які складають біосферу і вимагають дбайливого відношення (ґрунти, рослинний і тваринний світ); ресурси, які визначають можливість існування життя (сонячна радіація, атмосфера, вода); недостатньо вивчені геотермічні джерела [11, с. 43-44].

2) невідтворювані ресурси – характеризуються обмеженими запасами, використовувати їх можна лише раз (багатства надр);

3) відносно відновлювальні ресурси, які здатні до відтворення значно нижчими темпами, ніж темпи споживання.

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 [12, с. 47-48].

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» [13, с. 5].

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) [14, с. 5].

Але, так само, як і МСБО 16, П(С)БО 7 не поширюється на невідтворювані природні ресурси. Крім того, треба зазначити, якщо МСБО 16 не застосовують до «прав на корисні копалини та запасів корисних копалин, таких як нафта, природний газ та подібні невідтворювані природні ресурси», то П(С)БО 7 не поширюється безпосередньо на «невідтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку». Проте питання щодо обліку невідтворюваних природних ресурсів не висвітлено, на жаль, в жодному іншому П(С)БО.

Більш широко представлені такі ресурси в американській системі обліку, що регулюється стандартами обліку US GAAP. Згідно з ними об'єктами основних засобів є: земля, покращення земельної ділянки, обладнання, прилади, меблі, природні ресурси та ін. Також є низка спеціальних стандартів для нафтодобувних компаній, відповідно яким підприємство повинно додатково розкривати інформацію про об'єм і вартість доведених нафтових і газових запасів. Крім того надається інформація щодо придбання запасів мінеральних ресурсів, добування корисних копалин чи продаж запасів [15, с. 14].

Водночас, у вітчизняній та американській облікових системах використовуються подібні підходи до групування і класифікації об'єктів основних засобів – в залежності від характеру використання їх у виробничій діяльності підприємства. Природні ресурси, не зважаючи на їх залежність від земельної ділянки, на якій вони знаходяться, виділені в окремий об'єкт основних засобів за П(С)БО та US GAAP (рис. 1). Але в US GAAP методологія обліку природних ресурсів і розкриття інформації про них у фінансовій звітності розглядається додатково в спеціальних стандартах для нафтодобувних підприємств, а в П(С)БО ці питання не розкриваються. Тобто, сучасний пакет П(С)БО не дає повної уяви бухгалтеру як сформулювати і надати достовірну інформацію про наявність, вартість і рух природних ресурсів для прийняття управлінських рішень.

За МСФЗ облік активів і зобов'язань реалізується на основі загальних стандартів, а регулювання специфічних об'єктів обліку здійснюється спеціальними стандартами. Так, починаючи з 2006 року, діє Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин». Цей стандарт регламентує облік активів і витрат добувального підприємства на стадії розвідки та оцінки запасів. Як відзначають розробники стандарту, витрати до початку розвідки та оцінки запасів корисних копалин та витрати після доведення технічної можливості здійснення видобування корисних копалин не входять в сферу регулювання МСФЗ 6 [16, с. 1].



Рис. 1. Кваліфікація природних ресурсів за П(С)БО, МСФЗ та US GAAP

Джерело : узагальнено автором

Слідом за прийняттям МСФЗ 6 в Україні з 01 січня 2009 року набуло чинності Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку корисних копалин». Воно визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості корисних копалин, її розкриття у фінансовій звітності. Як і МСФЗ 6, дія П(С)БО 33 поширюється лише на етап розвідки запасів корисних копалин, залишаючи поза увагою етап дослідно-промислової розробки родовищ, власне, добування природних ресурсів та етап ліквідації родовища і проведення робіт з відновлення природного середовища [17, с. 2]. За таких умов підприємства самостійно розробляють способи і методи обліку витрат, пов'язаних з природокористуванням і закріплюють їх в своїй обліковій політиці. Це породжує значні розбіжності в практиці обліку, як на добувних підприємствах різних галузей, так і, навіть, всередині однієї і тої ж галузі економіки. Зрозуміло, що це ставить під сумнів порівнянність показників такої фінансової звітності.

Підсумовуючи вищевикладене, 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 (рис. 2).

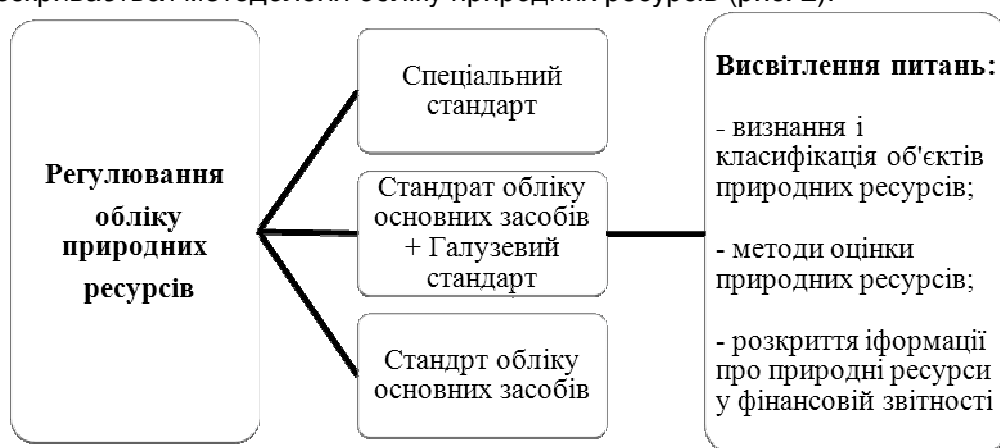


Рис. 2. Можливі варіанти регулювання обліку природних ресурсів

Джерело : узагальнено автором

Розглянувши стандарти вітчизняного та зарубіжного регулювання бухгалтерського обліку окремих об'єктів природокористування, можемо стверджувати що природні ресурси мають характерні риси основних засобів, проте, в той же час, мають місце суттєві розбіжності (табл. 1). Безумовно, в табл. 1 наведено не всі відмінні властивості, а лише необхідні для визнання об'єкта в бухгалтерському обліку. На нашу думку, наведені характеристики, не дозволяють однозначно відповісти на питання: визнавати природні ресурси як самостійний об'єкт обліку чи як вид основних засобів.

Таблиця 1

Характерні риси природних ресурсів як об'єкту необоротних активів

Характеристики природних ресурсів	
Спільні з основними засобами	Відмінні від основних засобів
<ul style="list-style-type: none"> • матеріальна форма; • використання у процесі виробництва; • очікуваний строк використання більше одного року; • здатність приносити економічні вигоди. 	<p><u>Невідновні природні ресурси:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • відсутність фізичного та морального зносу; • не створені людиною. <p><u>Відновні природні ресурси:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • відсутність морального зносу; • здатність кількісно змінюватися під дією природних факторів.

Джерело : узагальнено автором

Можливо, нерозривний зв'язок із землею, матеріальна форма та довгостроковий строк використання стали причинами для визнання природних ресурсів як об'єктів основних засобів за П(С)БО та US GAAP. В той же час МСФЗ зробили акцент на якостях, відмінних від визнання об'єкта основних засобів через відсутність зносу та нерукотворний характер створення.

Питання визнання в бухгалтерському обліку та відображення у звітності інформації про цілком матеріальні об'єкти обліку – природні ресурси (родовища корисних копалин, ресурси рослинного і тваринного світу тощо) є безперечно відкритим та актуальним. Адже об'єм, якість та доступність природних ресурсів впливають на ефективність та результативність діяльності видобувних підприємств. Як відзначає Сухарева О. А., вартість акцій видобувних підприємств, що котируються на біржі, прямо залежить від підтверджених запасів корисних копалин в надрах родовищ, що їм належать, та змінюється в міру надходження інформації про підтвердження кількості цих запасів [18, с. 34].

Саме тому у квітні 2010 року Комітет з МСФЗ опублікував проект нового стандарту для обговорення «Видобувна галузь», присвячений розкриттю багатьох специфічних питань з обліку діяльності добувних підприємств, адже МСФЗ 6 не містить вимог щодо розкриття інформації про запаси мінеральних корисних копалин. В проекті для обговорення розглядаються наступні питання:

- визнання природних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку;
- первісна і наступна оцінка природних ресурсів;
- розкриття інформації про природні ресурси у фінансовій звітності.

Основні рекомендації з обліку природних ресурсів, запропоновані цим проектом для обговорення, включають такі положення:

1. В якості визначень запасів і ресурсів для цілей фінансової звітності повинні використовуватися визначення, розроблені Комітетом з міжнародних стандартів звітності про запаси (CRIRSCO).

2. Мінеральні ресурси визнаються після отримання юридичного права на ведення пошуково-розвідувальних робіт. Інформація, отримана в ході діяльності з розвідки та оцінки запасів мінеральних ресурсів, а також в ході діяльності з розробки родовищ, представляє собою уточнення величини активів, пов'язаних з розвідкою.

3. Компонентний підхід, який використовується при обліку основних засобів, застосовується до компонентів мінеральних ресурсів.

4. Мінеральні ресурси оцінюються за первісною вартістю, при цьому у фінансовій звітності додатково розкривається інформація про обсяги та поточну вартість запасів [19, с. 28].

Без сумніву, міжнародні системи обліку та звітності володіють більш повним пакетом інструментів з визнання в обліку природних ресурсів. Тому, можна зробити припущення, що після доопрацювання проекту для обговорення «Видобувна галузь» мінеральні ресурси будуть визнаватися як самостійний об'єкт необоротних активів.

Висновки з проведеного дослідження. 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. Вважаємо, що нормативно-правова база з бухгалтерського обліку природних ресурсів потребує вдосконалення, зокрема, в частині їх визнання. У зв'язку з цим, доцільно розробити методичні рекомендації, що забезпечать

удосконалення та уніфікацію облікового відображення природних ресурсів як специфічного об'єкта основних засобів.

Разом з тим, варто внести доповнення до П(С)БО 7 «Основні засоби» в частині розкриття інформації про визнання природних ресурсів або ж прийняти окремий галузевий стандарт, який би регулював дискусійні питання.

Подальшого дослідження в даному контексті потребує методичне забезпечення процесу відображення оцінки природних ресурсів в бухгалтерському обліку.

Бібліографічний список

1. Брадул О. М. Удосконалення обліку затрат і калькулювання собівартості в гірничодобувній промисловості в умовах ЕОМ / О. М. Брадул // Економіка: проблеми теорії та практики : [зб. наук. праць]. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2002. – Вип. 127. – С. 16-24.

2. Кафка С. М. Особливості обліку витрат на нафтовидобувних підприємствах / С. М. Кафка // Вісн. ЖДТУ. Екон. науки. – 2004. – № 4 (30). – С. 86-93.

3. Коцкулич Т. Я. Планування та контроль витрат на будівництво нафтових і газових свердловин у системі гнучкого бюджетування / Т. Я. Коцкулич // Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства : Збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції. – Тернопіль – Мукачево : ТАНГ, 2004. – С. 142-147.

4. Пилипів Н. І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах : [монографія] / Н. І. Пилипів. – Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.

5. Шатохіна О. І. Склад та облік затрат основної діяльності з видобутку вугілля / О. І. Шатохіна // Науковий вісник ДАСОА. Щоквартальний збірник наукових праць. – 2005. - № 3 (8). - С. 61-71.

6. Юрченко О. В. Методологічні підходи до удосконалення обліку витрат виробництва і формування собівартості продукції в лісовому господарстві / О. В. Юрченко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - № 5(107). – С. 236-242.

7. 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.

8. Холина В. Н. Основы экономики природопользования : [учебник для вузов] / В. Н. Холина. – СПб. : Питер, 2005. – 672с.

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

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

11. 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.

13. 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/>

14. 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/>

15. Маковой С. А. Учет производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии со стандартами бухгалтерского учета США : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / С. А. Маковой. - М., 2007. - 30 с.

16. Розвідка та оцінка запасів корисних копалин : Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://rada.gov.ua/>

17. Витрати на розвідку запасів корисних копалин : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://rada.gov.ua/>
18. Сухарева О. А. Специфические проблемы бухгалтерского учета в добывающих отраслях и их регулирование в МСФО / О. А. Сухарева // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 10. – С. 33-37.
19. Discussion Paper DP/2010/1 «Extractive Activities», International Accounting Standards Board, April 2010 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.ifrs.org/>

References

1. Bradul, O. M. (2002), "An improvement of account of expenses and calculation of prime price is in mining industry in the conditions of COMPUTER", *Ekonomika: problemy teorii ta praktyky*, issue 127, pp. 16-24.
2. Kafka, S. M. (2004), "Features of account of charges are on oil-extracting enterprises", *Visnyk ZhDTU*, issue 4(30), pp. 86-93.
3. Kotskulych, T. Ya. (2004), "Planning and control of charges is on building of petroleum and gas mining holes in the system of the flexible budgeting", *Udoskonalennia systemy obliku, analizu ta audytu yak skladovoi informatyzacii suspilstva*: [Improving the system of accounting, analysis and audit as part of information society], *Zbirnyk materialiv mizhnarodnoi mizhvuzivskoi naukovo-praktychnoi konferencii* [Proceedings of the international inter-university Scientific Conference], TANG, Ternopil – Mukachevo, pp. 142-147.
4. Pylypiv, N. I. (2007), *Oblik i control zatrat na hazotransportnykh pidpruiemstvakh* [An account and control of expenses are on gas-transport enterprises], monograph, VDB TSIT, Ivano-Frankivsk, 364 p.
5. Shatokhina, O. I. (2005), "Composition and account of expenses of basic activity are from mining", *Naukovyi visnyk DASOA*, issue 3(8), pp. 61-71.
6. Yurchenko, O. V. (2010), "The methodological going is near the improvement of account of charges of production and forming of unit cost in forestry", *Aktualni problemy ekonomiky*, issue 5(107), pp. 236-242.
7. Tsarenko, O. M. and Necvietov, O. O. (2004), *Osnovy ekolohii ta ekonomiky pryrodokorystuvannia* [Bases of ecology and economy of the use of nature], tutorial, VTD "Universytetska knyha", Sumy, 400 p.
8. Kholina, V. N. (2005), *Osnovy ekonomiky pryrodokorystuvannia* [Bases of economy of the use of nature], tutorial, Piter, St.-Peterburg, Russia, 672p.
9. Verkhovna Rada Ukrainy, (2012), "Pro okhoronu navkolyshnoho pryrodnoho seredovyscha" : Zakon Ukrainy vid 25.06.1991 p. №1264-XII, available at: <http://rada.gov.ua/>
10. Osnovni zasoby : Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 16, available at: <http://rada.gov.ua/>
11. Dubas, R. H. (2007), *Ekonomika pryrodokorystuvannia* [Economy of the use of nature], MP Lesia, Kyiv, 448 p.
12. Cherevko, H. V. and Yatskiv, M. I. (1995), *Ekonomika pryrodokorystuvannia* [Economy of the use of nature], Svit, Lviv, 208 p.
13. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2000), Osnovni zasoby : Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7, available at: <http://rada.gov.ua/>
14. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2014), Instruksiiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktiviv, zoboviazan i hospodarskykh operacii pidpriemstv i orhanizacii, available at: <http://rada.gov.ua/>
15. Makovei, S. A. (2007), "Accounting for investments by the Russian oil companies in accordance with U.S. accounting standards", Thesis abstract of Cand. Sc. (Econ.), 08.00.12, Moscow, Russia, 30 p.
16. Rozvidka ta otsinka zapasiv korusnykh kopalyn : Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 6, available at: <http://rada.gov.ua/>
17. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2008), Vytraty na rozvidky zapasiv korysnykh kopalyn : Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 33, available at: <http://rada.gov.ua/>
18. Sukhareva, O. A. (2009), "Specific problems of record-keeping in extractive industries and their adjusting are in IAS", *Mezhdunarodnyi bukhhalterskii uchet*, issue 10, pp. 33-37.

19. Discussion Paper DP/2010/1 «Extractive Activities», International Accounting Standards Board, April 2010, available at: <http://www.ifrs.org/>

Порохнавець Я.А. ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Мета. Метою статті є дослідження особливостей визнання в обліку природних ресурсів, користуючись вітчизняною нормативною базою обліку – П(С)БО та закордонними – МСФЗ та US GAAP.

Методика дослідження. Теоретичною і методологічною основою дослідження стали теорія та базові принципи бухгалтерського обліку, а також застосовувались методи: індуктивний – при зборі, систематизації та обробці інформації; дедуктивний – при теоретичному осмисленні проблеми; аналізу та синтезу – при поєднанні складових економічних явищ в єдиному процесі; історичний і логічний – при вивченні розвитку й взаємозв'язку об'єктів бухгалтерського обліку; графічний – при формуванні схем; системного підходу – при розробці процедури визнання об'єктів обліку як системи. У роботі використані законодавчі та нормативні акти з питань вітчизняного та зарубіжного бухгалтерського обліку.

Результати. Розглянувши вітчизняну та зарубіжну практику визнання в бухгалтерському обліку окремих об'єктів природокористування, можемо ствердити, що українські (П(С)БО) та американські (US GAAP) стандарти відносять природні ресурси до складу необоротних активів, тоді як міжнародні стандарти (МСФЗ) взагалі не поширюється на такі активи. Можливо, нерозривний зв'язок із землею, матеріальна форма та довгостроковий строк використання стали причинами для визнання природних ресурсів як об'єктів основних засобів за П(С)БО та US GAAP. В той же час МСФЗ зробили акцент на якостях, відмінних від визнання об'єкта основних засобів через відсутність зносу та нерукотворний характер створення.

Наукова новизна. Запропоновано, на основі аналізу положень П(С)БО 7 «Основні засоби», внести доповнення до нього в частині розкриття інформації про визнання природних ресурсів як об'єктів обліку або ж прийняти окремий галузевий стандарт, який би регулював дискусійні питання.

Практична значущість. Результати проведеного порівняльного аналізу основних положень вітчизняної та зарубіжної облікових систем доцільно використовувати для формування раціональної облікової політики на підприємствах видобувної галузі, що допоможе уникнути багатьох коригувань щодо відображення господарських операцій з приводу визнання та оцінки природних ресурсів.

Ключові слова: природні ресурси, визнання, видобувна галузь, об'єкти природокористування, розвідка та оцінка запасів, оцінка природних ресурсів.

Porokhnavets Ya.A. RECOGNITION FEATURES OF NATURAL RESOURCES IN THE ACCOUNTING SYSTEM

Purpose. The purpose of the article is to study the characteristics of recognition in accounting of natural resources, according to the domestic regulatory framework of accounting – P (S) and foreign – IFRS and US GAAP.

Methodology of research. The theoretical and methodological basis of the research is the theory and basic accounting principles; such methods were also used: inductive – in collecting, organizing and processing the information; deductive – in the theoretical understanding of the problem; analysis and synthesis – while combining the components of economic phenomena in a single process; historical and logical – in the study of the relationship of objects and accounting; graphics – when forming schemes; system approach – the development of accounting procedures for the recognition of objects as a system. In this paper we used laws and regulations on domestic and foreign accounting.

Findings. Having reviewed the domestic and foreign practice of the accounting recognition of individual objects of nature we can admit that Ukrainian (P (S)) and American (US GAAP) standards include natural resources to the fixed assets, while international standards (IFRS) do not apply to such assets. Probably, the inseparable relationship with the land, material form and the long term use became the reasons for the recognition of natural resources as fixed assets by P (S) and US GAAP. At the same time, IFRS have focused on qualities other than the recognition of a fixed asset due to the lack of strength and non-made character creation.

Originality. We have made the analysis of the items of the P (S) 7 "Main means" and suggested to make additions to it in terms of disclosure of recognizing natural resources as accounting objects or to adopt a separate industry standard regulating controversial issues.

Practical value. The results of such analysis it is expedient to draw on for forming of rational registration politics on the enterprises of extractive industry that will help to avoid many adjustments in relation to the reflection of economic operations concerning recognition and evaluation of natural resources.

Key words: natural resources, recognition, mining industry, objects of nature, exploration and evaluation of reserves, evaluation of natural resources.

Порохнавец Я.А. ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Цель. Целью статьи является исследование особенностей признания в учете природных ресурсов, пользуясь отечественной нормативной базой учета – П(С)БУ и зарубежными – МСФО и US GAAP.

Методика исследования. Теоретической и методологической основой исследования стали теория и базовые принципы бухгалтерского учета, а также применялись методы: индуктивный – при сборе, систематизации и обработке информации; дедуктивный – при теоретическом осмыслении проблемы; анализа и синтеза – при сочетании составных экономических явлений в единственном процессе; исторический и логический – при изучении развития и взаимосвязи объектов бухгалтерского учета; графический – при формировании схем; системного подхода – при разработке процедуры признания объектов учета как системы. В работе использованы законодательные и нормативные акты по вопросам отечественного и зарубежного бухгалтерского учета.

Результаты. Рассмотрев отечественную и зарубежную практику признания в бухгалтерском учете отдельных объектов природопользования можем утвердить, что украинские (П(С)БУ) и американские (US GAAP) стандарты относят природные ресурсы в состав необоротных активов, тогда как международные стандарты (МСФО) вообще не распространяются на такие активы. Возможно, неразрывная связь с землей, материальная форма и долгосрочный срок использования стали причинами для признания природных ресурсов как объектов основных средств за П(С)БУ и US GAAP. В то же время МСФО сделали акцент на качествах, отличающихся от признания объекта основных средств из-за отсутствия износа и нерукотворный характер их создания.

Научная новизна. Предложено, на основе анализа положений П(С)БУ 7 «Основные средства», внести дополнения к нему в части раскрытия информации о признании природных ресурсов как объектов учета или принять отдельный отраслевой стандарт, который бы регулировал дискуссионные вопросы.

Практическая значимость. Результаты проведенного сравнительного анализа основных положений отечественной и зарубежной учетных систем целесообразно использовать для формирования рациональной учетной политики на предприятиях добывающей отрасли, что поможет избежать многих корректировок по отражению хозяйственных операций по поводу признания и оценки природных ресурсов.

Ключевые слова: природные ресурсы; признание; добывающая отрасль; объекты природопользования; разведка и оценка запасов; оценка природных ресурсов.

УДК 674.8

Свинтух М.Б.,
стажист-дослідник кафедри економіки докiлля,
природних ресурсів і менеджменту природокористування,
Тернопільський національний економічний університет

СВІТОВИЙ ДОСВІД ВИКОРИСТАННЯ ВІДХОДІВ ДЕРЕВИНИ

Постановка проблеми. Проблема енергозабезпечення в найближчому майбутньому стане однією з найбільш вагомих як на глобальному, так і на місцевому рівні особливо для країн обмежених у власних ресурсах. Зростаючі темпи споживання викопних джерел енергії і обмеженість їх запасів вимагають активного впровадження альтернативної енергетики. Відповідно до прогнозу, розробленого світовою енергетичною радою, в 2050 р. споживання енергії на планеті зросте більш ніж в 2 рази, при цьому більше 40% енергетичних потреб буде забезпечуватися за рахунок поновлюваних джерел енергії, у тому числі 32% становитиме внесок біоенергетики [3].

Однією з особливостей розвитку сучасного світу є підвищена увага світової спільноти до проблем раціональності і ефективності використання енергоресурсів, впровадження технологій енергозбереження та пошуку поновлюваних джерел енергії, зокрема лісових ресурсів.

Системною проблемою у розвитку лісового комплексу, яка стримує економічне зростання лісопромислового виробництва та ефективне використання лісових ресурсів, є