

*Н.М. Малюга,
д.е.н., професор,
Національна академія статистики,
обліку та аудиту
І.В. Замула,
д.е.н., професор,
Житомирський державний
технологічний університет*

ПЕРЕДУМОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СКЛАДОВИХ ПРИРОДНО-РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ

Актуальність проблеми. В умовах наростання екодеструктивних явищ сучасний економічний розвиток країни має враховувати проблеми збереження та охорони навколишнього природного середовища (НПС). Дослідження питань економічного спрямування, що стосуються природних ресурсів в Україні, започатковані ще у ХІХ ст. працями С.А. Подолинського, у ХХ ст. їх продовжив В.І. Вернадський, до наших днів довів академік М.Д. Руденко. “Україна має світоглядно споріднену з антропокосмізмом ... новітню наукову школу, – пише В.О. Шевчук, – що відкриває природні закони буття нації і цивілізації” [20, с. 6].

Аналіз останніх досліджень. Економічному аспекту складових природно-ресурсного потенціалу (ПРП) 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. Огійчук, В.К. Савчук, Я.В. Соколов, О.М. Чижевський, В.О. Шевчук та інші.

Позитивно характеризуючи економічний напрям розвитку фізіократичної концепції для аграрної держави, слід констатувати, що в існуючих працях не приділяється увага питанням економічного контролю складових ПРП. Тому актуальним є формування бухгалтерського обліку складових ПРП.

Виклад основного матеріалу. Необхідною умовою відображення складових ПРП в бухгалтерському обліку є

© Н.М. Малюга, І.В. Замула, 2013

встановлення права власності на них. Екологічне право, що набуло розвитку в Україні з 90-х рр. ХХ ст., а також Конституція України передбачає 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 ПРП поряд з максимізацією прибутку, що бажає отримати користувач ресурсу.

Розпорядження складовими ПРП здійснюють державні органи влади, які виражають інтереси держави. Не будучи зацікавленими у збереженні кількості та якості складових ПРП, 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 ПРП передаються в довгострокове володіння, користування, розпорядження без обмежень, спрямованих на підтримку та покращання їх якості за певну плату користувачем за природний ресурс. Вважаємо, що описана ситуація не сприяє збереженню ПРП та потребує жорсткого контролю з боку державних органів.

Прояв права власності залежно від складових ПРП наведено у табл. 1.

Таблиця 1.

Прояв права власності залежно від складових природно-ресурсного потенціалу

<i>№ з/п</i>	<i>Складові ПРП</i>	<i>Прояв права володіння</i>
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	
6	Повітря	Право на забруднення

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 [18], використовують землі як основний фактор виробництва. Земля в таких підприємствах є визначальною умовою їх функціонування.

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, корінної Америки, Росії, окремих народів Західної Європи, як зазначають А.І. Добринін і Л.С. Тарасевич [21], 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 привласнила 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 і 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 перешкоджала 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. Визнавались 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 [19]. 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 власністю народу. Поряд з безкоштовним землекористуванням дозволялася і оренда землі.

У 90-х рр. ХХ ст. розпочались 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.

У 1992 р. було конституційно впроваджено поряд з власністю на землю ще й – колективну, форму якої не було і не має в жодній країні

світу, 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 планувалось 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)” [13].

На початку ХХІ ст., незважаючи на позитивні зміни, селяни змушені повсюдно віддавати землю в довгострокову оренду великим підприємствам, у тому числі іноземним.

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” [6, ст. 3]. Отже, землі та права користування ними є об’єктами бухгалтерського обліку.

Особливої гостроти набуває питання бухгалтерського обліку операцій з землями, 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 та інші.

Основними процедурами, які забезпечують виконання вимог законодавчих актів щодо земель сільськогосподарського призначення, 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” [14] 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” [16]. Таким чином, зі складу біологічних активів виключено земельні угіддя, а це суперечить дійсності та не відповідає основним положенням фізичної економії, еколого-економічній парадигмі й теорії сталого розвитку. Така точка зору проведена відомими українськими вченими О.Д. Гудзинським, Г.Г. Кірейцевим, В.К. Савчуком [8, с. 86]. Окрім того, П(С)БО 30 та методичні рекомендації до цього стандарту не передбачають методики обліку земельних ресурсів.

Серед неврегульованих залишається питання визнання земельних ресурсів активами. Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [2] та П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [15] передбачено визнання активів як ресурсів, що контролювані 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.

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.

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 [9], є: не є результатом процесу праці, а продуктом природи; не може бути замінена іншими засобами виробництва; не може бути відтворена штучно; нетранспортабельна.

Таким чином, земельні ділянки є незношуваним 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. 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.

Користування землею може бути реалізовано в двох формах: постійного користування та оренди (відповідно до Земельного кодексу [6, гл. 15]). Право постійного користування не має вартості та не може бути достовірно оцінене, що унеможлиблює відображення його у бухгалтерському обліку. Тому в обліку необхідно відображати не право, а земельну ділянку, яка знаходиться у постійному користуванні.

П(С)БО 14 “Оренда” передбачено два види оренди: операційну і фінансову. Сільськогосподарські угіддя не можуть бути передані у фінансову оренду у зв’язку з невідповідністю її ознакам, встановленим у П(С)БО 14 (табл. 2), та відповідно до Цивільного кодексу України ст. 807 п. 2. Це зумовлює особливий порядок їх відображення в бухгалтерському обліку.

Таблиця 2

Можливість застосування фінансової оренди до земель сільськогосподарського призначення

<i>№ з/п</i>	<i>Ознаки фінансової оренди згідно з пунктом 4 П(С)БО 14 “Оренда”</i>	<i>Невідповідність ознакам</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди	Право власності на сільськогосподарські угіддя не передається
2	Орендар має можливість і намір придбати об’єкти оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання	В Україні не передбачені операції купівлі-продажу сільськогосподарських угідь
3	Строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об’єкта оренди	Строк корисної експлуатації сільськогосподарських угідь не обмежений

Продовження табл.2.

1	2	3
4	Теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди	Мінімальні орендні платежі за сільськогосподарські угіддя не можуть перевищувати справедливої вартості землі через значну її суму
5	Орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання	Землі сільськогосподарського призначення не можуть продуктивно експлуатуватися без постійного підтримання їх родючості
6	Орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату	Сума орендної плати не залежить від строку оренди
7	Оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди	Така операція законодавством не передбачена

Земельні ділянки можуть залучатися через операційну оренду. При цьому складаються такі документи: Договір оренди земельної ділянки (за кожним орендодавцем окремо), Акт приймання-передачі земельної ділянки та Державний акт на право приватної власності на землю (де вказується кому видано акт, дані про власника земельної ділянки, дані про площу земельної ділянки, цільове призначення земельної ділянки, а також кадастровий номер земельної ділянки), який є додатком до договору. На основі перерахованих документів складається Відомість видачі орендної плати власникам Державних актів на право приватної власності на землю, яка містить інформацію про власника, нараховану суму орендної плати, податок з доходів фізичних осіб, суму до видачі.

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” [17].

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 [1, 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 [12, ст. 7], є об’єктами права власності Українського народу та можуть перебувати в державній, комунальній і приватній власності. Суб’єктами права власності на ліси є держава, територіальні громади, громадяни та юридичні особи. Документом, що посвідчує право приватної власності на ліси, 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 відображаються права використання лісових ресурсів на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 121 “Права користування природними ресурсами”.

Кодексом України “Про надра” [10] 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 в 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 власне 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" [11]. Законом України "Про рослинний світ" [4] 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 [4, 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”¹ 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 ПРП передається право на забруднення згідно з вимогами Кіотського протоколу [7]. 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 ПРП 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 ПРП;
- вплив діяльності підприємства на складові ПРП;
- діяльність підприємства з усунення наслідків негативного впливу на ПРП (рис. 1).

¹ Закон України від 13.12.2001 р. № 2894-III “Про тваринний світ”¹

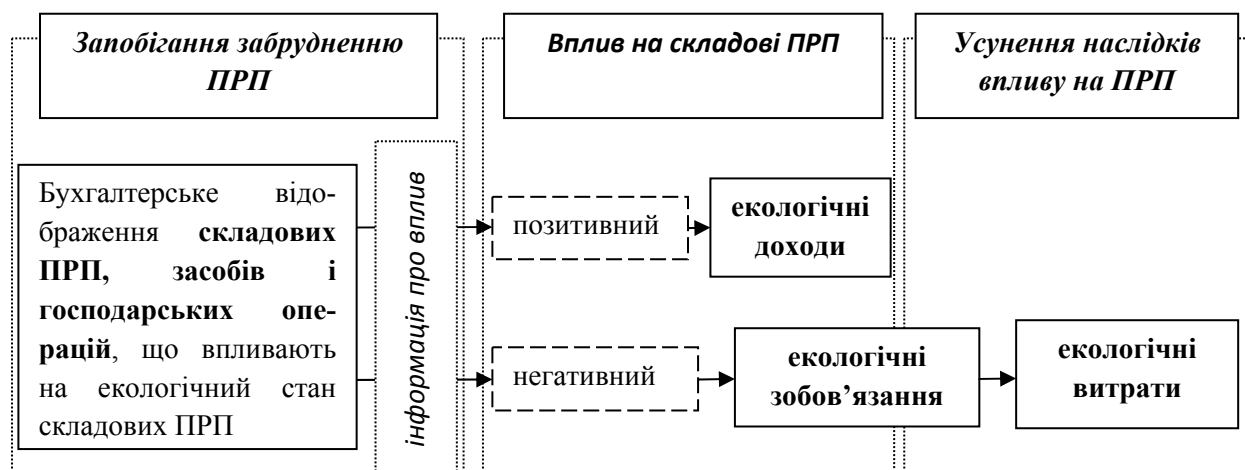


Рис. 1. Об'єкти бухгалтерському обліку операцій з охорони складових ПРП від забруднення та знищення

Діяльність із запобігання забрудненню отримує інформаційне забезпечення через бухгалтерський облік складових ПРП з метою контролю за їх наявністю і рухом, засобів і господарських операцій, які негативно або позитивно впливають на екологічний стан ПРП.

У результаті ведення бухгалтерського обліку на етапі діяльності підприємства щодо запобігання забрудненню ПРП формується інформація про позитивний або негативний вплив його діяльності на ПРП.

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 ПРП. Так, ст. 205 Земельного кодексу України [6] передбачено такі види економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель:

– надання податкових і кредитних пільг громадянам і юридичним особам, які здійснюють за власні кошти заходи, передбачені загальнодержавними та регіональними програмами використання й охорони земель;

– звільнення від плати за земельні ділянки, що перебувають у стадії сільськогосподарського освоєння або поліпшення їх стану згідно з державними або регіональними програмами;

– компенсацію з державних бюджетних коштів зниження доходу власників землі та землекористувачів внаслідок тимчасової консервації деградованих і малопродуктивних земель, що стали такими не з їх вини.

У випадку негативного впливу на складові ПРП, 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.

Згідно зі ст. 211 Земельного кодексу України [6] екологічні зобов'язання та витрати формуються у результаті таких порушень:

– псування сільськогосподарських угідь та інших земель, їх забруднення хімічними та радіоактивними речовинами і стічними водами, засмічення промисловими, побутовими та іншими відходами;

– приховування від обліку і реєстрації та перекручення даних про стан земель;

– непроведення рекультивациі порушених земель.

Якщо земельні ділянки забруднені не з вини підприємств, то, відповідно до ст. 27 Закону України “Про охорону земель” [3], компенсація витрат, понесених землевласниками та землекористувачами на покращання екологічного стану земель і підвищення родючості ґрунтів, проводяться за рахунок коштів Державного бюджету України та місцевих бюджетів відповідно до загальнодержавних і регіональних програм охорони земель, які розробляє Державний комітет України по земельних ресурсах.

У фінансовій звітності підприємства пропонуємо відображати інформацію про наявність, склад та екологічний стан складових ПРП в окремому розділі Приміток до річної фінансової звітності ф. № 5, спеціально призначеному для цього. У статистичній звітності необхідно виділити окрему статистичну форму, яка б надавала інформацію про кількісні та якісні характеристики складових ПРП, що знаходяться у власності та користуванні підприємства, з можливістю зведення даних по країні в цілому.

Висновки. На основі дослідження особливостей відображення в бухгалтерському обліку земель сільськогосподарського призначення та операцій з ними й іншими складовими природо-ресурсного потенціалу можна зробити такі висновки.

1. Прийняті законодавчі та нормативні акти щодо земельних ресурсів не мають практичної реалізації через відсутність механізмів такої реалізації. Тому виділено напрями облікового забезпечення дієвості нормативних актів в частині наступних питань: визнання земель як об'єкта бухгалтерського обліку; визначення порядку

грошової оцінки сільськогосподарських угідь з метою відображення їх в бухгалтерському обліку; розробка методики відображення в обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та операцій з їх руху.

2. Земельні ресурси є об'єктом бухгалтерського обліку у зв'язку з їх відповідністю ознакам активів, можливістю контролю суб'єкта господарювання над ними та значним строком їх використання одним орендарем. Землі – відновлюваний актив, який має необмежений строк експлуатації.

3. В основу оцінки земельних ресурсів запропоновано покласти рентний дохід, визначений залежно від якості, місця розташування, екологічної та економічної оцінки земель, що дозволить відображати сільськогосподарські угіддя в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання.

4. В бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання необхідно відображати: земельні ділянки, якщо вони є власністю цього суб'єкта; операції з операційної оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення; доходи, витрати і зобов'язання, що виникають при охороні від забруднення сільськогосподарських угідь. Запропоновано методику їх відображення в бухгалтерському обліку. Методика, що пропонується, не є керівництвом до дії, а об'єктом до подальшої дискусії з метою покращання бухгалтерського обліку та порядку представлення в звітності інформації про землі сільськогосподарського призначення.

Список використаних джерел

1. 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>.
2. 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>.
3. Закон України “Про охорону земель” від 19.06.2003 № 962-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=962-15>.

4. 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>.
5. Закон України від 13.12.2001 р. № 2894-III “Про тваринний світ”
6. 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>.
7. Кіотський протокол до Рамкової конвенції Організації Об’єднаних Націй про зміну клімату ратифіковано Законом № 1430-IV (1430-15) від 04.02.2004 р.
8. 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.
9. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв’язки: [Монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
10. 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>.
11. Конституція України: Прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. – К.: Преса України, 1997. – 80 с.
12. Лісовий Кодекс України від 21.01.1994 р. № 3852-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3852-12>.
13. Малик Р. Болючий ювілей земельної реформи / Р. Малик // Урядовий кур’єр. – 2009. – № 225. – С. 9.
14. МСФЗ 41 “Сільське господарство” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pro-u4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ias41_.pdf.
15. 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>.
16. 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>.

17. 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>.
18. Україна у цифрах у 2006 році. Статистичний довідник / За ред. О.Г. Осауленка. – К.: Консультант, 2007. – 239 с.
19. Цифри о России. – Петроград, 1917
20. Шевчук В.О. Глобальна місія України – на часі! / В.О. Шевчук // Дивосвіт. – 2008. – № 1 (25). – С. 2-4.
21. 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.