

країнах з перехідною економікою. Відповідно, буде збільшуватися споживання первинних енергоносіїв, в тому числі вугілля. Наприклад, за прогнозними розрахунками Управління енергетичної інформації США, загальне енергоспоживання на протяженні 2012-2025 рр. збільшиться щонайменше на 58%. Використання вугілля також буде збільшуватися, хоч незначними темпами – 1, 5% у рік, переважно за рахунок країн Азії. Тенденція скорочення частки вугілля у світовому енергетичному балансі буде скорочуватися, але, як і раніше, вона залишатиметься значною: в 2025 р. – 22%, 2030 р. – 20%.

Висновки. Таким чином, аналіз базових тенденцій у світовій вугільній промисловості свідчить про те, що в середньо-і довгостроковій перспективі вугілля залишиться конкурентним паливом, однією з найважливіших складових енергетики і металургійної промисловості. Світовий видобуток, споживання та торгівля вугіллям будуть рости, активно будуть розвиватися наукові дослідження, спрямовані на підвищення ефективності та екологічності видобутку і використання вугілля.

Список літератури: 1. Власов, Г. А. Системный анализ коксохимического производства [Текст] / Власов, Г.А., Саранчук В. И. / ДонГТУ. – Донецк: «Східний видавничий дім», 2002. – 296 с. 2. Рудыка В.И., Малина В.П. Сталь, кокс, уголь в 2010 году и далее – состояние, посткризисные прогнозы и перспективы// Кокс и химия. – №12. – 2010. – С. 2-11.

Надійшла до редколегії 25.10.2013

Тенденції розвитку світової вугільної промисловості в умовах глобалізації / Обідник Д. Ю. // Вісник НТУ «ХПІ». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства – Харків: НТУ «ХПІ». – 2013. – № 53 (1026). – С. 92–96. Библиогр.: 2 назви.

В работе рассмотрены основные тенденции развития угольной промышленности в мире, отмечено основных игроков рынка и динамику развития их работы в отрасли. В процессе исследования были определены преимущества и недостатки использования угля как основного энергоносителя.

Ключевые слова: глобализация, уголь, промышленность, стратегическое значение

In work are considered main trends of the development to coal industry in the world, is noted main player market and speaker of the development of their work in branches. The advantage were determined In process of the study and defect of the use of coal as the main power system.

Keywords: глобализация, coal, industry, strategic importance

УДК [631.162:006.1]:504

А. В. ПАНТЮХОВА, аспірант, КНТЕУ, Київ

ОБЛІК ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ З УРАХУВАННЯМ ЕКОЛОГІЧНОЇ СКЛАДОВОЇ

У статті проведено аналіз положень діючих стандартів бухгалтерського обліку щодо відображення в обліку земельних ресурсів суб'єктом господарювання на правах володіння та користування. Виділено основні відмінності застосування національних та міжнародних стандартів та розроблено рекомендації щодо врахування екологічної складової в обліку земельних ресурсів для забезпечення їх ефективного використання і відновлення.

Ключові слова: актив, земельні ресурси, основні засоби, природний капітал.

Постановка проблеми. В умовах інтенсифікації землекористування зростає необхідність у розширенні інформаційної бази щодо обліку якісних характеристик земельних ресурсів з урахуванням екологічної складової, що безпосередньо впливає на їх вартість та ефективність використання і відновлення. Цьому, в свою чергу сприятиме адаптація системи бухгалтерського обліку до нових умов за удосконалення нормативно-правової бази щодо обліку земельних ресурсів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями в галузі розробки та удосконалення стандартів бухгалтерського обліку щодо обліку земельних ресурсів займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені: В.М. Жук, В.М. Метелиця, Т.Є. Кучеренко [1-3]; Дж. Екклз, С.А. Діпіаза [4], ін. Проте, залишається ряд невирішених питань наукового та прикладного характеру, які зменшують інформативність облікових даних щодо стану та використання земельних ресурсів.

Актуальність даного дослідження підтверджується необхідністю удосконалення нормативного забезпечення обліку земельних ресурсів з урахуванням екологічної складової в умовах інтенсифікації природокористування.

Мета дослідження. Метою наукового дослідження є аналіз діючої методики обліку та розробка рекомендацій щодо врахування екологічної в обліку земельних ресурсів для забезпечення їх ефективного використання і відновлення.

Викладення основного матеріалу. Суб'єкти господарювання України щодо обліку земельних ресурсів керуються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та звітності і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Однак, не зважаючи на те, що міжнародні стандарти були базою для створення національних положень існують розбіжності при їх застосуванні. Це, в першу чергу, пов'язано з тим, що застосування МСБО та МСФЗ не є самоціллю, пріоритетним є забезпечення потреб користувачів якісною інформацією.

З урахуванням природно-ресурсного та аграрного потенціалу країни в умовах екологізації економіки особливе місце займає облікове забезпечення використання і відновлення стратегічного ресурсу – земельних ресурсів [5].

В залежності від способу набуття прав власності та користування земельні ресурси в сучасній системі бухгалтерського обліку розглядаються як:

- основний засіб на правах володіння, що є активом підприємства, щодо якого реалізуються в повній мірі права володіння, користування та розпорядження;
- нематеріальний актив на правах користування, що є об'єктом обліку, щодо якого обмежено розпорядчі функції;
- об'єкт орендних відносин. Повнота забезпечення прав залежить від виду оренди та обмежуючих умов угоди оренди.

Проте, земельні ресурси доцільно розглядати як цілісну систему з урахуванням їх багатofункціональності – як природний капітал. Так, в системі обліку земельних ресурсів (природного капіталу) концентруватиметься інформація щодо: земельних ділянок, як основного засобу, нематеріального активу та об'єкта орендних відносин; капітальних витрат на поліпшення земель, природних ресурсів, багаторічних насаджень, прав користування природними ресурсами та біологічних активів, враховуючи дані позабалансового обліку (рис.).

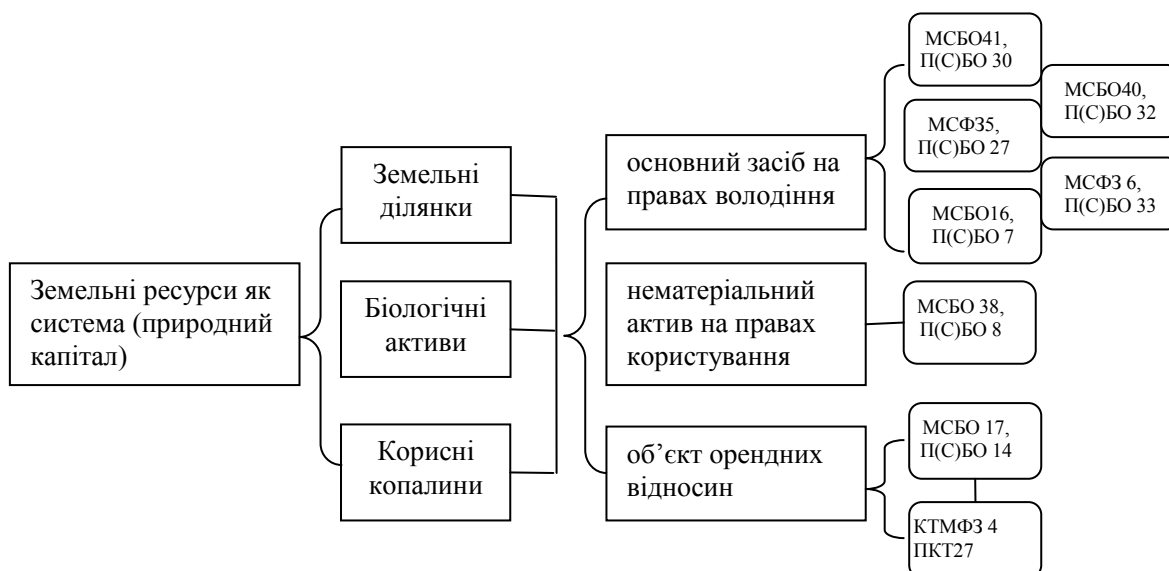


Рис. – Земельні ресурси в системі національних та міжнародних стандартів [6-7]

Основними стандартами, що регулюють облік земельних ресурсів, як основного засобу на правах володіння, є П(С)БО 7 та М(С)БО 16 «Основні засоби» [6-7]. У даних стандартах використовується різний понятійний апарат для визначення земельних ресурсів. Так, у національному стандарті застосовується поняття «земельна ділянка», що відповідно до чинного законодавства України є частиною земної поверхні з установленними межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами [8-10] та «земля»[10].

В МСБО 16 використовується поняття «земля» та «земельний актив», що більш ширші за своїм смисловим навантаженням, адже враховуються основні якісні характеристики земельних ресурсів та акцентується увага на їх природному походженні, а не нормативному закріпленні територіальних меж (табл.).

У П(С)БО 7 та МСБО 16 земельні ресурси визначено як матеріальний актив та матеріальний об'єкт відповідно. При цьому одиницею обліку, згідно П(С)БО 7 є об'єкт основних засобів, закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього. У МСБО 16 об'єкт визначається на основі професійного бухгалтерського судження.

Таблиця. Визначення поняття «земельні ресурси» в національних та міжнародних стандартах

Поняття	Національні стандарти						Міжнародні стандарти					
	П(С)БО 7	П(С)БО 8	П(С)БО 14	П(С)БО 27	П(С)БО 30	П(С)БО 32	МСФ3 5	МСФ3 6	МСБО 16	МСБО 17	МСБО 40	МСБО 41
Земля	+			-	+	+	-	-	+	+	+	+
Земельна ділянка	+	+	+	-		+	-	-		+		
Земельний актив				-			-	-	+			

Отже, відповідно до положень даних стандартів, земельні ресурси мають уречевлену форму [6-7] та виступають як фактор виробництва зі специфічними

особливостями (територіальною обмеженістю, родючістю, здатністю до відновлення) [10], які забезпечують їх цінність для суб'єкта господарювання.

МСБО 16, на відміну від П(С)БО 7, містить положення, що сприяють підтриманню якісних характеристик земельних ресурсів. Так п. 11 МСБО 16 виділено необоротні активи, основними функціями яких є забезпечення безпеки чи охорони довкілля, що збільшують майбутній грошовий потік від використання виробничих основних засобів.

У свою чергу, п.п. 5.1.2 П(С)БО 7 виділено капітальні витрати на поліпшення земель, як окрему складову основних засобів, яка забезпечує доведення земельних ресурсів до відповідного рівня експлуатації з урахуванням їх ландшафтних характеристик. Дану класифікаційну групу у МСБО 16 окремо не виділено, однак, дані витрати визначено як складову земельного активу, які амортизуються. Це пов'язано з тим, що понятійний апарат, який застосовується у стандарті частково враховує багатофункціональність земельних ресурсів. Цьому сприяв рекомендаційний характер деяких його положень, особливо відносно визначення класифікаційних груп. Так як, П(С)БО 7 у визначенні груп основних засобів, мінімальних термінів корисного використання основних засобів керується положеннями податкового законодавства [9].

В свою чергу, відповідно Податкового Кодексу України земельні ділянки не є основним засобом мають необмежений строк використання (ст. 145.1), витрати ж на їх поліпшення амортизуються – мінімальний строк амортизації складає 15 років.

Відповідно до МСБО 16 земельні ділянки також не є об'єктом амортизації. Проте в МСБО 16 (п. 59) зазначено, що частина земельного активу – витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території, амортизується протягом періоду вигід, отриманих під час здійснення цих витрат. У деяких випадках, якщо земля має обмежений термін корисної експлуатації, її вартість амортизується. Визначення ж строків корисного використання основних засобів відповідно п. 52 МСБО 16 проводиться на основі професійного судження.

Значні відмінності прослідковуються у визначенні початку та припинення амортизації. Так, відповідно П(С)БО 7, амортизація основного засобу починається з місяця, наступного з введення в експлуатацію, а припинення - з місяця, наступного з його вибуття. Відповідно п. 55 МСБО 16, амортизація починається з моменту доведення об'єкту до експлуатаційного рівня та припиняється з дати визнання активу, утримуваного для продажу або припинення його визнання. Це в свою чергу пов'язано з тим, що відповідно МСБО 16, амортизація не є джерелом відновлення основних засобів, на відміну від П(С)БО 7.

Але ґрунтовий покрив має межу відновлюваних можливостей (асиміляційного потенціалу). Що за умови незношуваності земельних ресурсів, і як наслідок – відсутності компенсації втрат речовин (гумусу), що забезпечують їх корисність, призводить до дисбалансу у системі «людина-економіка-природа». Враховуючи зазначене, необхідним є нормативне закріплення положень, які сприятимуть відновленню природних властивостей земельних ресурсів, в умовах формування ринку обороту земель і позиціонування їх як товару.

Якщо підприємство не планує використовувати та утримує земельну для продажу, то для її обліку застосовуються положення МСФЗ 5 «Непоточні активи,

утримувані для продажу, та припинена діяльність» та П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"[6-7]. Значних відмінностей у даних стандартах не прослідковується. Проте, П(С)БО 27 не передбачено регулювання ситуацій, коли термін продажу перевищує рік та відсутнє визначення об'єктів, яких суб'єкт господарювання збирається позбутися. В даних стандартах не враховано можливість створення компенсаційного фонду втрат ґрунтового покриву земельних ділянок, що є доцільним при будь-якому переході прав щодо їх використання.

Якщо ж земельна ділянка не використовується у виробничій діяльності, а є джерелом доходу за рахунок надання її в оренду іншому суб'єкту господарювання, то вона визнається інвестиційною нерухомістю. Облік земельних ресурсів, що є інвестиційною нерухомістю регулюється П(С)БО 32 та МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [6-7].

Відповідно п.11 П(С)БО 32 нерухомість, яка в майбутньому буде використовуватись як інвестиційна, і якісні характеристики якої поліпшуються, не визнається інвестиційною до закінчення даних поліпшень. У міжнародному стандарті відповідно до п.п. 8 г, на етапі будівництва (покращення) об'єкт визнається інвестиційною нерухомістю. Також земельні ділянки, напрямок використання яких не визначено, визнаються інвестиційною нерухомістю відповідно до п.п. 8 б. МСБО 40, що національним стандартом не регламентується.

Оцінка об'єкта інвестиційної нерухомості у даних стандартах різниться. П(С)БО 32 не містить окремого визначення собівартості та справедливої вартості інвестиційної нерухомості, та спирається на положення інших стандартів, а в МСБО 40 дані визначення наведені, що переважує положення дублюванням інформації. При наступній оцінці в МСБО превалює оцінка за моделлю справедливої вартості, у разі неможливості її визначити – окремий об'єкт оцінюється за собівартістю, інші - за справедливою. Відповідно положень П(С)БО 32 оцінка всієї групи об'єктів інвестиційної нерухомості проводиться за одним методом.

Розкриття інформації у звітності щодо інвестиційної нерухомості згідно з міжнародним стандартом здійснюється відповідно МСБО 17 «Оренда», а в національних не виділено даної вимоги. Це суттєво обмежує інформативність даних бухгалтерського обліку та знижує рівень управління земельними ресурсами, що негативно впливає на ефективність їх використання і відновлення.

Облік невідновлюваних ресурсів – корисних копалин, що є складовою земельних ресурсів як системи, регулюється МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» та П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [6-7]. Основна відмінність даних стандартів полягає у визначенні якості запасів, що регламентується П(С)БО 33 та чітко не визначено у МСФЗ 6. У звітності інформація щодо запасів природних копалин відповідно міжнародного стандарту розкривається окремим блоком, відповідно національного розподіл проводиться за групами: необоротні та нематеріальні активи.

Звертаємо увагу на те, що у національному стандарті не виділено витрати на збереження екологічного балансу земель, де проводяться роботи, та прилеглих територій.

Облік земельних ресурсів, що залучені підприємством до господарської діяльності на правах користування, регламентується П(С)БО 8 та МСБО 36 «Нематеріальні активи» [6-7]. Визначення поняття «нематеріальні активи», що за МСБО 36 є більш розширеним і враховує критерії ідентифікації. Даними стандартами не враховано облік стану земельних ділянок на правах користування. Що прослідковується також у положеннях стандартів, які регламентують облік орендних відносин об'єктом яких є земельні ресурси: МСБО 17 «Оренда», Тлумачення КТМФЗ 4 «Визначення, чи містить угода оренду», ПКТ-15 «Операційна оренда: заохочення», ПКТ27 «Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду» та П(С)БО 14 «Оренда» [6-7].

Відповідно П(С)БО 14, оренда представлена як угода, за якої орендар набуває право користування необоротними активами, а МСБО 17 – активом. Хоча суть даної угоди не змінюється, так як об'єкт орендується більше, ніж на рік, що є ознакою за якої актив визнається необоротним. У П(С)БО 14 на відміну від МСБО 17 відсутнє розмежування понять «дата початку оренди» і «початок строку оренди». Під час оренди земельної ділянки та будівлі національним стандартом окремі угоди не передбачені і розглядаються комплексно, а відповідно п. 15 а МСБО 17 дані складові розглядаються окремо, якщо лише вартість землі є несуттєвою. Оренда земельних ділянок сільськогосподарського призначення відображається на позабалансовому рахунку, МСБО даної вимоги не містить.

Основним користувачем земельних ресурсів є аграрний сектор економіки. З урахуванням специфіки діяльності підприємств даної галузі, облік використання земельних ресурсів регулюється П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство» [6-7]. Відмінності даних стандартів, в першу чергу, проявляються у визначенні понять. Відповідно п. 5 МСБО 41, «біологічні активи» розглядаються як жива рослина чи тварина, а у П(С)БО 30 - як фактори виробництва, що здатні приносити економічні вигоди.

Деякі науковці до біологічних активів також відносять землі сільськогосподарського призначення [3]. Адже даний об'єкт обліку є власністю суб'єктів господарювання (фізичних осіб), що не приймають участі в отриманні, розподілі доходу від їх використанні та не можуть здійснювати безпосередній контроль за станом об'єкта власності. Економічний інтерес власника земельної ділянки задовольняється через отримання орендної плати.

Отже, П(С)БО 7 та МСБО 16 регламентують облік земельних ділянок, що є власністю підприємств, П(С)БО 30 та МСБО 41 – їх використання, а дані щодо об'єктів позабалансового обліку обмежені, порядок їх обліку не розроблено та нормативно не закріплено.

Для вирішення даних питань, вітчизняні вчені розглядають можливість введення галузевого стандарту з обліку земель сільськогосподарського призначення, що сприятиме підвищенню рівня інформативності даних бухгалтерського обліку [1; 2].

Зарубіжні ж вчені наступним кроком після галузевих стандартів виділяють стандарти, що містять специфічну інформацію для кожного учасника господарської діяльності та які сприятимуть формуванню моделі забезпечення подачі достовірної інформації організацією [4, с. 36].

Отже, формуванню інформаційної бази щодо обліку земельних ресурсів сприятиме виділення їх як об'єкта обліку, що можливо за рахунок:

- розширення понятійної бази діючих стандартів. Однак, це може ускладнити їх сприйняття;
- створення окремого стандарту з обліку природоохоронних заходів, що, в свою чергу, може призвести до дублювання інформації, наведеної в інших стандартах обліку;
- розробки галузевих стандартів. У даному разі доцільно ввести положення щодо обліку природного капіталу із врахуванням особливостей кожної галузі.;
- впровадження тлумачення, що враховуватиме особливості обліку земельних ресурсів як цілісної системи.

В свою чергу, рекомендовані положення тлумачення «Природний капітал: забезпечення раціонального природокористування» наступні:

1. Введення понятійного апарату:

- природний капітал – активи природного походження, що підприємство використовує на правах власності та користування, які використовуються людиною у виробництві та виконують функцію формування людського капіталу;
- актив природного походження - актив, що є результатом природних процесів (кліматичних умов, температурних режимів та ін.) та адаптований людиною до використання в господарській діяльності;
- відновлення земельних ресурсів – забезпечення рівня природної родючості та її підвищення;
- відшкодування втрат родючості ґрунтового покриву земельних ресурсів – відновлення характеристик земельного покриву, що зафіксовано в агрохімічному паспорті на момент укладання угоди оренди, об'єктом якої виступають земельні ресурси;
- фонд «Відшкодування втрат ґрунтового покриву» – цільовий фонд, що обов'язково формується у разі негативного відхилення даних агрохімічного аналізу на момент укладання угоди та момент передачі об'єкта оренди власнику не залежно від форми власності суб'єкта господарювання.

2. Складові природного капіталу: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, природні ресурси, багаторічні насадження, права на користування природними ресурсами, біологічні активи.

3. Відображення у звітності: виділення додатково блоку у «Звіті про фінансовий стан», що включатиме інформацію щодо:

- складових природного капіталу на правах власності та користування;
- перелік поліпшень, проведених на землях, що використовуються на правах власності та користування, враховуючи землі на позабалансових рахунках;
- фонд «Забезпечення відновлення земельних ділянок», сформований підприємством самостійно та фонд «Відшкодування втрат ґрунтового покриву», що враховує компенсацію щодо погіршення його якісних характеристик;
- інформація щодо основних засобів природоохоронного призначення, які забезпечують екологічний баланс навколишнього середовища (вартість, амортизація).

У «Звіті про сукупний дохід» підприємств, основним фактором виробництва яких є земля, доцільно ввести статті «витрати» та «доходи» від проведення заходів щодо забезпечення екологічного балансу навколишнього середовища.

Висновки та пропозиції щодо подальших досліджень. Розглядаючи земельні ресурси як цілісну систему (природний капітал), ключовим є відображення в обліку їх якісних характеристик через врахування екологічної складової. Цьому сприятиме впровадження окремого тлумачення «Природний капітал: забезпечення раціонального природокористування» до стандартів бухгалтерського обліку з виділенням основних понять, об'єктів, їх класифікацій та підходів до їх оцінки і відображення у фінансовій звітності підприємства, що сприятиме виділенню земельних ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку та забезпечить ефективність їх використання і відновлення.

Основними напрямками подальших досліджень є розширення інформаційної бази щодо обліку земельних ресурсів як системи та експериментальна апробація введення їх в облік різних галузей економіки.

Список літератури: 1. Жук В.М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В.М. Жук // Агроінком. – 2011. - № 7-9. – С.116-121. 2. Метелиця В.М. Запровадження стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення як інституту бухгалтерської професії / В.М. Метелиця // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. - № 3. – С. 27-33. 3. Кучеренко Т.Є. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / Т.Є. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 7. – С.46-49. 4. Дитица С.А. (младший), Экклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / С.А. Дитица (младший), Р. Дж. Экклз; пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 211 с. 5. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава (Програма економічних реформ України на 2010-2014 рр.) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (Редакція станом на 19.08.2013). [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1046.172.0> 7. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (Редакція станом на 01.01.2013) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010 8. Земельний кодекс України: станом на 11.08.13 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14> 9. Податковий Кодекс України: станом на 04.08.2013 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page2> 10. Закон України «Про охорону земель»: від 19.06.2003 № 962-IV (Редакція станом на 09.12.2012). [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/962-15>

Надійшла до редколегії 10.10.2013

УДК [631.162:006.1]:504

Облік земельних ресурсів за міжнародними та національними стандартами з урахуванням екологічної складової / Пантюхова А. В. // Вісник НТУ «ХПІ». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства – Харків: НТУ «ХПІ». – 2013. – № 53 (1026). – С. 96–103. Библиогр.: 10 назв.

В статье проведен анализ действующих стандартов бухгалтерского учета по отражению в учете земельных ресурсов субъектом хозяйствования на правах собственности и пользования. Выделены основные отличия применения национальных и международных стандартов и разработаны рекомендации по учету экологической составляющей в учете земельных ресурсов для обеспечения их эффективного использования и восстановления.

Ключевые слова: актив, земельные ресурсы, основные средства, природный капитал.

In the article are analysed the existing accounting standards of land resources accounting by the economic entity on the rights of ownership and use. It is identified the basic differences of using national and international standards and developed recommendations of accounting environmental component in land resources accounting for their efficient use and recovery.

Keywords: asset, fixed assets, land resources, natural capital.