

УДК 35.073.526:657

Замула І. В.

## ПРИРОДНО-РЕСУРСНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

На сучасному етапі розвитку цивілізації першочерговою та надзвичайно гострою є проблема ресурсно-екологічної безпеки існування людства, вирішення якої полягає у радикальній перебудові взаємовідносин між людством і природою. Будь-яка країна, що стає на шлях науково-технічного прогресу та широкомасштабного використання його результатів, вже не може та не повинна ігнорувати такі об'єктивні фактори, як вичерпність багатьох природних ресурсів, вразливість навколишнього середовища, його екологічну стійкість і екологічну ємність.

Традиційно суспільство використовувало природні ресурси та природне середовище у своїх інтересах за мінімальних суспільних витрат, беручи найбільш легкодоступні елементи ресурсів з низьким використанням їх фізичної маси, несучи лише незначні витрати на природоохоронні заходи. Негативні наслідки такої діяльності поступово накопичувалися, що сприяло виникненню у сучасному світі недостачі у багатьох природних ресурсах. В окремих регіонах визначено і, навіть, досягнуто межі, за якої середовище не зможе самостійно очищуватися та відтворюватися.

Нині вказану проблему намагаються вирішити економісти різних країн світу. Ця проблема також знаходить відображення в системі бухгалтерського обліку, яка в теоретичному аспекті виявилася невідповідною до відображення навколишнього середовища як свого об'єкта. Тому метою дослідження є формулювання дефініцій поняття “природно-ресурсний потенціал” і визначення належності його до об'єктів бухгалтерського обліку.

Дослідженням визначень понять, що стосуються ресурсів навколишнього середовища, займалися д.е.н. В.А. Борисова [1], д.е.н., проф. С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко [3], д.е.н., проф. Л.Г. Мельник, М.К. Шапочка [8], Г.В. Черво, М.І. Яцків [13]. Але виникла необхідність у встановленні належності ресурсів навколишнього середовища до об'єктів бухгалтерського обліку, чого зазначені автори не ставили за мету своїх досліджень.

Останнім часом у зв'язку з наростаючим антропогенним впливом на навколишнє середовище виник новий об'єкт бухгалтерського обліку, який в економічній літературі позначається поняттями “природно-ресурсний потенціал”, “природні ресурси”, “біологічні активи”. З метою формування раціональної та ефективної методики бухгалтерського обліку необхідно розмежувати зазначені поняття та визначити належність їх до об'єктів бухгалтерського обліку (див. табл.1).

Отже, щодо визначення поняття “природно-ресурсний потенціал” думки вчених розділилися. Перша група вчених вважають, що природно-ресурсний потенціал включає всі природні ресурси [3, 7, 11]; друга – що природно-ресурсний потенціал включає тільки ті природні ресурси, які використовуються або можуть бути використані у господарській діяльності людини без нанесення шкоди навколишньому природному середовищу [1, 4, 10, 12].

**ПИТАННЯ ПРАВОВОГО ВИЗНАЧЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ**

Категорія “потенціал” (від лат. potentia – сила) означає можливості, сукупність чогось, наявні запаси, засоби, що можуть бути використані для досягнення певних цілей, вирішення певних завдань. Притаманні цій категорії такі характеристики, як “можливість” і “здатність”, вказують на деякі приховані резерви, які за відповідних умов можуть із здатності перейти у дійсність. З огляду на вищевикладене та передбачену можливість охорони навколишнього середовища від антропогенного впливу вважаємо друге визначення поняття “природно-ресурсний потенціал” більш прийнятним. Застосовуючи таке визначення природно-ресурсний потенціал можна вважати об’єктом бухгалтерського обліку.

Таблиця 1. Визначення поняття “природно-ресурсний потенціал” в економічній літературі

№ з/п	Автор	Природно-ресурсний потенціал
1	Кокін А.В. [3]	Включає природні ресурси
2	Чапек В.Н. [12]	Весь об’єм енергії, яка знаходиться в чисельних компонентах природи і може засвоюватися в одиницю часу в межах функціонуючої територіальної організації суспільства або суспільного господарства у вигляді необхідної людству продукції чи корисної роботи без нанесення шкоди існуючим екосистемам
3	Запольський А.К., Салюк А.І. [4]	Та частина природних ресурсів Землі й ближнього космосу, що може бути залучена в господарську діяльність людського суспільства за даних технічних і соціально-економічних можливостей за умови збереження середовища проживання людства
4	Реймерс Н.Ф. [10]	здатність природних систем без шкоди для себе віддавати необхідну для людства продукцію або виконувати корисну дію в межах господарства певного історичного типу; доступна при певних технологіях і соціально-економічних відносинах сукупність природних ресурсів; система природних ресурсів, умов, явищ і процесів, яка є територіальною і ресурсною базою життєдіяльності суспільства та протистоїть йому як об’єкт антропогенного впливу; теоретично гранична кількість природних ресурсів, яка може використовуватися людством в умовах кінцевого цілого планети та її найближчого оточення
5	Сафранов Т.А. [11]	Земельні ресурси, запаси лісових, водних ресурсів, призначені для господарського використання, запаси мінерально-сировинних ресурсів
6	Дорогунцов С.І., Новоторов О.С., Ніколаєнко Т.С. [2]	Включається до економічного потенціалу держави
7	Борисова В.А. [1]	Комплексна система природних ресурсів, користувачами яких є підприємства агропромислового виробництва при існуючих технологіях і соціально-економічних відносинах, складова еколого-економічного потенціалу держави
8	Національна доповідь України про гармонізацію життєдіяльності суспільства [у]	Включає земельні ресурси; водні ресурси; лісові ресурси; атмосферне повітря; надра і території видобуття корисних копалин; біологічне різноманіття

	навколишньому природному середовищі [7]	
--	---	--

Щодо визначення поняття “природні ресурси” (табл. 2) всі автори сходяться у думці. Таким чином, природні ресурси – це всі компоненти природи, які використовуються суспільством.

Таблиця 2. Визначення поняття “природні ресурси” в економічній літературі

№ з/п	Автор	Природні ресурси
1	Черевко Г.В., Яцків М.І. [13]	Природні тіла, явища і процеси, які людина використовує в своїй діяльності
2	Дорогунцов С.І., Новоторов О.С., Ніколаєнко Т.С. [2]	Інтегровані ресурси. Включаються до національного багатства
3	Дорогунцов С.І., Хесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П. [3]	Всі компоненти природи (всі тіла і сили природи), використання яких у межах самого виробництва оцінюється сучасним суспільством за трьома напрямками: техніко-екологічним, економічно доцільним, екологічно допустимим
4	Мельник Л.Г., Шапочка М.К. [8]	Тіла і сили природи, що на даному рівні розвитку продуктивних сил можуть бути використані у суспільному виробництві

У зв'язку з тим, що природні ресурси включають тільки всі компоненти природи без встановлення умови їх збереження та раціонального використання, їх не можна вважати об'єктами бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємства. Адаже одним із завдань бухгалтерського обліку навколишнього середовища є його збереження для наступних поколінь.

У П(С)БО 30 “Біологічні активи” наводиться визначення поняття “біологічні активи” – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [9]. У МСФЗ 41 “Сільське господарство” це ж поняття “біологічні активи” трактується як “явище життя”, тобто живі істоти, тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації (наприклад, росту чи відтворення). П(С)БО 30 “Біологічні активи” було розроблено на основі МСФЗ 41 “Сільське господарство”, тому спостерігається подібність наведених визначень [6].

Необхідно врахувати те, що на відміну від П(С)БО, що регулюють діяльність будь-якого підприємства (крім бюджетних), П(С)БО 30 “Біологічні активи” є виключно галузевим. Якщо загальні МСФЗ до адаптації в Україні в якості національних були апробовані в різних країнах світу, то МСФЗ 41 “Сільське господарство” тільки нещодавно почали застосовуватися і лише в Новій Зеландії та Австралії. Тому Україна, як велика аграрна держава з визнаною національною школою бухгалтерського обліку, може стати ініціатором удосконалення МСФЗ 41 шляхом розробки дієвого національного стандарту, що регулював би облік і звітність у сільськогосподарських підприємствах, в тому числі на рівні удосконалення визначення понять, наведених у МСФЗ 41 “Сільське господарство”.

У вітчизняній обліковій і довідковій літературі поняття “біологічні активи” не зустрічається, тому щоб з’ясувати його економічну сутність звернемося до біологічної літератури. В біологічній літературі використовується поняття “біологічні ресурси”. Виходячи з визначення поняття “ресурси” у довідковій літературі (табл. 3), можна вважати, що поняття “біологічні активи” та “біологічні ресурси” ідентичні.

Згідно з Конвенцією про біологічне різноманіття біологічні ресурси включають генетичні ресурси (будь-який матеріал рослинного, тваринницького, мікробного або іншого походження, який містить функціональні одиниці спадковості), організми або їх частини, популяції або будь-які інші біотичні компоненти екосистем, які мають фактичну та потенційну цінність для людства [5]. Тому вважаємо, що біологічні активи – це біологічні складники екосистем (динамічний комплекс угруповань рослин, тварин і мікроорганізмів, а також їх неживого навколишнього середовища, які взаємодіють як єдине ціле), які мають фізичну або потенційну корисність для підприємства.

Таким чином, біологічні активи не включають деякі з ресурсів, що можуть використовуватися у діяльності підприємства (земельні, водні, повітряні та інші ресурси). Тому біологічні активи не можуть відобразити в бухгалтерському обліку всі ресурси, якими користується підприємство, та створити систему їх охорони і раціонального використання.

Таблиця 3. Визначення поняття “ресурси” у довідковій літературі

№ з/п	Джерело	Ресурси
1	Большая советская энциклопедия. Т 22. Под ред. А.М. Прохорова. – М.: Советская энциклопедия, 1975. – 627 с.	Грошові кошти, цінності запаси, можливості
2	Большая советская энциклопедия. Т 20. Под ред. А.М. Прохорова. – М.: Советская энциклопедия, 1975. – 627 с.	Природні ресурси – частина всієї сукупності природних умов існування людини та важливіші компоненти середовища, що його оточує
3	Український радянський енциклопедичний словник. Т 3. – К.: Академія наук Української РСР, 1968. – 854 с.	Засоби, цінності, запаси, які у випадку необхідності можна використати
4	Ожегов С.И. Словарь русского языка. / Под ред. Н.Ю. Шведовой. 20-е изд., стереотип. – М.: Русский язык, 1989. – 750 с.	Запас, джерело будь-чого
5	Економічна енциклопедія. Т 3. / Під ред. С.В. Мочерного. – К.: Академія, 2002. – 952 с.	Основні елементи виробничого потенціалу, які є в розпорядженні системи і які використовуються для досягнень конкретних цілей економічного розвитку
6	Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.	Грошові кошти, цінності, запаси, можливості, джерела засобів, доходів
7	Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.	Засоби виробництва, які включають засоби праці та предмети праці; економічні ресурсів матеріально-речовій формі; джерела забезпечення процесу виробництва, що виступають одним з видів економічних ресурсів і охоплюють засоби виробництва

## ЗАМУЛА І. В.

8	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный энциклопедический словарь. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.	Засоби, можливості, цінності, запаси, джерела доходів
---	---	---

З наведеного дослідження бачимо, що поняття “природні ресурси”, “біологічні ресурси” та “біологічні активи” ідентичні за змістом і не відображають всіх об’єктів природного середовища, що згідно еколого-економічної концепції повинні бути відображені в системі бухгалтерського обліку.

Отже, природно-ресурсний потенціал, як сукупність природних ресурсів, які використовуються або можуть бути використані у господарській діяльності людини без нанесення шкоди навколишньому природному середовищу, підлягає відображенню в бухгалтерському обліку підприємства.

З метою відображення в обліку природно-ресурсний потенціал повинен бути оцінений. Тому подальших досліджень потребує методика оцінки природно-ресурсного потенціалу з урахуванням завдань бухгалтерського обліку.

## Література:

1. Борисова В.А. Економічне відтворення природного ресурсного потенціалу АПК. Автореферат дис... докт. екон. наук. Спец. 08.07.02. – Економіка сільського господарства і АПК. – Миколаїв, 2003. – 40 с.
2. Дорогунцов С.І., Новоторов О.С., Ніколаєнко Т.С. Оцінка земельно-ресурсного потенціалу України і проблеми забезпечення його ефективного використання: Наукова доповідь / РВПС України НАН України. – Київ, 1999. – С. 6.
3. Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П. Екосередовище і сучасність. Т.І. Природне середовище у сучасному вимірі: Монографія. – К.: Кондор, 2006. – 424 с.
4. Запольський А.К., Салюк А.І. Основи екології: Підручник / За ред. К.М. Синика. – К.: Вища школа, 2003. – 358 с.
5. Конвенция о биологическом разнообразии.
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 “Сільське господарство”.
7. Національна доповідь України про гармонізацію життєдіяльності суспільства у навколишньому природному середовищі, 2004 р.
8. Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: Підручник / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки. – Суми: ВТД „Університетська книга”, 2005. – 759 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”
10. Реймерс Н.Ф. Природопользование. Словарь-справочник. – Мысль, 1990. – 639 с.
11. Сафранов Т.А. Екологічні основи природокористування: Навч. посіб. Для студентів вищих навч. закладів, 2-ге вид., стереотипне. – Львів: “Новий світ – 2000”, 2004. – 248 с.
12. Чапек В.Н. Экономика природопользования. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2003. – 320 с.
13. Черво Г.В., Яцків М.І. Економіка природокористування. – Львів: “Світ”, 1995 – 208 с.

Пост упила в редакцію: 05.09.2006 г.