

СУТНІСТЬ ПРИРОДНОЇ РЕНТИ ЯК ОБ'ЄКТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Природні ресурси є важливим об'єктом бухгалтерського обліку, а перевірена інформація відносно природних ресурсів значною мірою визначає їх конкурентоспроможність. Але, на відміну від підприємств розвинених країн, в українській практиці є значні проблеми, що пов'язані з відображенням в обліку відомостей та результатів їх застосування. Розглянемо стандарти вітчизняного та зарубіжного врегулювання бухгалтерського обліку окремих об'єктів природокористування та переконаємося, що природні ресурси мають чітко визначені риси щодо основних засобів, проте, у той же час, мають місце суттєві розбіжності. Запропоновано три варіанти врегулювання обліку природних ресурсів та відповідної ренти відносно них: укладання спеціального стандарту; удосконалення існуючого стандарту щодо обліку основних засобів, витрат та доходів; залучення до стандарту посилання щодо спеціального стандарту, в якому розкрито методологію обліку природних ресурсів. Природна рента – це дохід, отриманий на основі права власності чи користування відносно певних природних ресурсів (земельних, водних, лісових, надра і території видобування корисних копалин). Згідно з результатами дослідження, до природної ренти належить земельна, гірнична, водна та лісова рента, що поділяються на різновиди. Для відображення в бухгалтерському обліку природної ренти розроблено певні аналітичні рахунки до рахунку 79 «Фінансові результати». Пропозиції спрямовано на забезпечення розробки облікового відображення природної ренти на основі розробленої класифікації з метою забезпечення достовірності інформації про доходи підприємства.

Ключові слова: рента; природна рента; облік ренти; об'єкти обліку; земельна рента.

Актуальність теми дослідження. Природні ресурси дуже різноманітні, як і можливості їх застосування у підприємстві та побуті, вони є складовою частиною матеріально-технічної бази суспільного виробництва. Природні ресурси є важливим об'єктом бухгалтерського обліку, а перевірена інформація про наявність природних ресурсів значною мірою визначає їх конкурентоспроможність. Але, на відміну від підприємств розвинених країн, в українській практиці є значні проблеми, що пов'язані з відображенням в обліку даних активів та результатів їх використання. Окрім того, до сьогодні, в бухгалтерському обліку підприємств не розглядалася рентна природа доходів. Це досить складний аспект доходів підприємства, дуже складно визначити її розмір і, як наслідок, відобразити в бухгалтерському обліку. Відповідно, актуальності набуває питання обліку природної ренти.

Для побудови методики бухгалтерського обліку природної ренти важливим є механізм її формування. Рента складає надприбуток підприємства, за умови його повсякденної діяльності. Це пояснюється тим, що рента є не просто доходом, що його отримує власник обмеженого ресурсу, природна рента – це додатковий дохід, отриманий від природного ресурсу з унікальними властивостями.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання рентних відносин відображено у працях К.Маркса, А.Маршала, Д.Рікардо, А.Сміта, С.Фішера та інших. Серед російських та вітчизняних вчених питання ренти у своїх дослідженнях розглядали: Т.В. Огородникова, С.В. Сергеева, Р.М. Нуреев, Т.М. Назаричева, І.Ф. Комарницький, Ю.В. Яковець [12], О.Г. Петров, В.М. Кислий, Г.М. Шевченко, С.Г. Вегера [2] та інші.

Метою дослідження є визначення сутності природної ренти як об'єкта бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу. Природні ресурсами – це ресурси у вигляді землі та земельних угідь, корисних копалин, лісів, водних багатств, повітряного простору, рослинного і тваринного світу тощо. Іншими словами, природні ресурси є природними багатствами, що використовуються або можуть використовуватися в матеріальному виробництві, є основою матеріального виробництва.

Визначення термінів «природа» та «природні ресурси» у законодавстві України не передбачено. Проте, у Законі України «Про охорону навколишнього природного середовища» [6, с. 5] визначено сутність поняття «навколишнє природне середовище», як сукупність природних і природно-соціальних умов і процесів, природні ресурси, як залучені до господарського обігу, 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.

Питання визнання, класифікації та оцінки природних ресурсів та природної ренти не знаходять відображення в стандартах обліку більшості країн. На нашу думку, це в деякій мірі зумовлено домінуванням 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.

У 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 й оцінкою ресурсів та облік прав на корисні копалини та запасів корисних копалин, таких як: нафта, природний газ та подібні невідтворювані природні ресурси.

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

1) відновлювальні ресурси, що підлягають відтворенню у природних процесах і підтримуються у певній постійній кількості, що визначається рівнем їх щорічного відтворення і споживання. Дубас Р.Г. [4, С. 43–44] пропонує виділити серед відновлювальних ресурсів такі їх групи: ресурси, що складають біосферу і вимагають дбайливого відношення (грунти, рослинний і тваринний світ); ресурси, що визначають можливість існування життя (сонячна радіація, атмосфера, вода); недостатньо вивчені геотермічні джерела.

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

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

Умовно до невичерпних природних ресурсів належить 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 під час сильного забруднення можливе виснаження цих видів ресурсів, що зумовлює їх перехід до категорії обмежених [12, С. 47–48].

Такі невідтворювані природні ресурси згідно з МСБО 16 «Основні засоби» не належать до об'єктів основних засобів, 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» тощо.

Запаси природних ресурсів фактично не відображаються і в українських Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Виключно 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». У цьому документі при класифікації груп основних засобів та їх елементів, в складі інших необоротних матеріальних ресурсів згадується об'єкт бухгалтерського обліку – «природні ресурси» [9].

Визначення цього об'єкта 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) [5, 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» [8], то П(С)БО 7 не поширюється безпосередньо на «невідтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку» [9]. Проте питання щодо обліку невідтворюваних природних ресурсів не висвітлено в жодному іншому П(С)БО.

Детальніше зображені такі ресурси в американській системі обліку, що регулюється стандартами обліку US GAAP. Згідно з цими об'єктами основних засобів є: земля, покращення земельної ділянки, обладнання, прилади, меблі, природні ресурси тощо. Також є низка спеціальних стандартів для нафтодобувних компаній, відповідно до яких 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 [7, с. 14].

Водночас, у вітчизняній та американській облікових системах використовуються подібні підходи до групування і класифікації об'єктів основних засобів – залежно 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).



Джерело: узагальнено автором

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

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 сформувати 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 належать до сфери регулювання МСФЗ 6 [10, С. 1].

Після прийняття МСФЗ 6 в Україні з 01 січня 2009 року набуло чинності Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку корисних копалин» [3]. 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 [3, с. 2] 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. 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 галузі економіки. Зрозуміло, що це ставить під сумнів порівняність показників такої фінансової звітності.

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). В таблиці 1 наведено відмінні властивості природних ресурсів, необхідні для визнання об'єкта в бухгалтерському обліку. Вважаємо, що наведені характеристики, не дозволяють однозначно відповісти на питання: визнавати природні ресурси як самостійний об'єкт обліку чи як вид основних засобів.

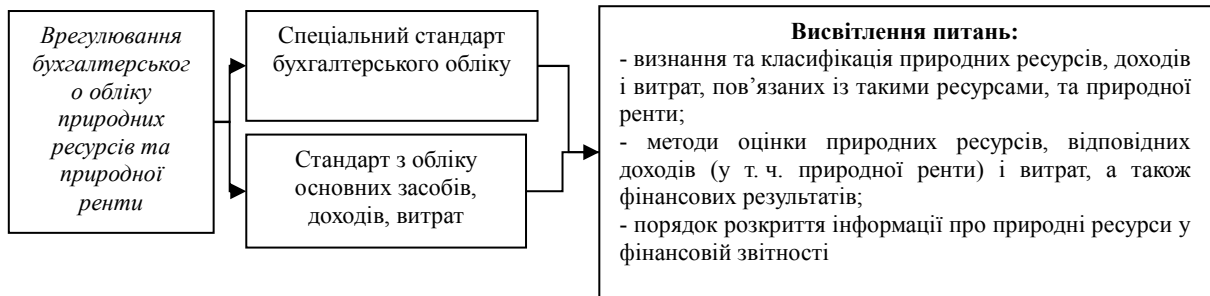
Таблиця 1

Характерні риси природних ресурсів як об'єкта необоротних активів

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

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 не антропогенний характер створення.

Підсумовуючи викладене вище, на наш погляд, можливими є три варіанти регулювання обліку природних ресурсів та відповідного ренти від них: створення спеціального стандарту; вдосконалення існуючого стандарту з обліку основних засобів, витрат та доходів; внесення до нього посилання на спеціальний стандарт, в якому розкривається методологія обліку природних ресурсів (рис. 2).



Джерело: узагальнено автором

Рис. 2. Напрямки удосконалення врегулювання бухгалтерського обліку природних ресурсів і природної ренти

Питання визнання в бухгалтерському обліку та відображення у звітності інформації про природні ресурси є безперечно відкритим та актуальним. Адже обсяг, якість і доступність природних ресурсів, від яких напряму залежить сума природної ренти, впливають на ефективність і результативність діяльності підприємств, що використовують такі ресурси у своїй діяльності. Як відзначає О.А. Сухарева [11, С. 34], 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.

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 повною мірою. 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.

За результатами дослідження встановлено, що природна рента – це дохід, одержаний на основі права власності чи користування на певні природні ресурси (земельні, водні, лісові, надра і території видобування корисних копалин). Природна рента є суспільним видом доходу, і може належати лише всьому суспільству [1]. Освоєння і розподіл природної ренти повинні відбуватися між всіма членами суспільства. Безпосередньо розподіл національного багатства – є основним обов'язком держави.

Вилучення природної ренти в дохід держави є однією з найважливіших завдань, без ефективного вирішення якого неможливе не лише досягнення соціальної справедливості у системі перерозподілу суспільного продукту, а й створення збалансованої структури національної економіки. Зараз цій проблемі приділяється все більше уваги, як з боку вищого керівництва країни, так і з боку бізнес спільноти. Основні напрямки пошуку рішень зосереджені в руслі визначення найбільш ефективного оподаткування надприбутків, що утворюється за рахунок кон'юнктурних коливань цін на природні ресурси. Однак виявляється, що в даному випадку може бути використаний більш конструктивний і ефективний спосіб вилучення природної ренти.

Включення природної ренти в сферу соціально-економічних відносин у суспільстві є стратегічним напрямком для зменшення розриву в рівні життя між багатими і бідними країнами, багатим і бідним населенням всередині країн, а також під час вирішення інших важливих завдань розвитку суспільства. При цьому основне завдання ефективного і справедливого управління природними ресурсами у країні – забезпечення високого рівня життя всіх громадян України і створення необхідних фінансових та інших резервів для довгострокового соціально-економічного розвитку країни. Тому, природна рента по праву має належати суспільству повною мірою, відповідно, вилучення ренти на користь держави та її подальший розподіл в економіці – є повернення суспільству тієї цінності, яку отримали природні ресурси у міру еволюції й розвитку самого суспільства. Таким чином, природна рента з'являється і розвивається під дією еволюції суспільства, становлення нових рівнів технологічного прогресу і є результатом продуктивності самої природи.

За результатами дослідження до природної ренти належить земельна, гірнична, водна та лісова ренти, що поділяються на різновиди.

Земельна рента формується у результаті експлуатації різноякісних земельних ділянок.

Ренту, що утворена в процесі видобування корисних копалин називають гірничою рентою, яка має природне джерело виникнення та загальноекономічний характер прояву.

Водна рента є певним видом надприбутку, що залежить від природних властивостей води, що отримує суб'єкт господарювання завдяки експлуатації обмежених різноякісних водних ресурсів.

Під лісовою рентою розуміють частину доданої у процесі природокористування вартості, на яку претендує власник лісу, властивості якого залучаються поруч з іншими факторами виробництва.

Природна рента утворюється не тому, що ресурси обмежені у просторі, а тому, що природа має продуктивні сили, що створюють продукт, який має цінність для людей. На відміну від класичної політичної економії, що вважає ренту результатом виробничих відносин, у регіональній економіці – це частка продукту землі, створена її продуктивними силами.

Таким чином, рента є об'єктом бухгалтерського обліку. Проте більшість підприємств не розуміють важливого значення цього показника і не можуть виокремити рентний дохід із загального доходу. Відображення рентного доходу як надлишкового доходу ресурсовласника чи користувача у фінансовій звітності та на рахунках бухгалтерського обліку забезпечить поліпшення інформованості, насамперед, власників про реально отримані доходи та покращить їх ставлення до цінних ресурсів.

Для побудови методики бухгалтерського обліку природної ренти важливим є механізм її формування. Рента знаходиться у складі надприбутку підприємства за умови його звичайної діяльності. Цей факт пояснюється тим, що рента являє собою не просто дохід, який отримує власник обмеженого ресурсу, рента – це додатковий дохід від ресурсу з унікальними властивостями.

Рентний дохід може бути визначений завдяки різниці валового доходу підприємства, що працює в кращих умовах, та іншого, а це можна здійснити з налагодженим бухгалтерським обліком. Бухгалтерський облік рентного доходу повинен надавати своєчасну та достовірну інформацію про цей показник для забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства, забезпечити надходження додаткових платежів до держави у вигляді податку на цей вид доходу, забезпечити всеохоплюючий контроль за рентним доходом підприємства та надавати показники для його аналізу.

Отже, об'єктом бухгалтерського обліку операцій із природною рентою є додатковий дохід, який отримує власник природного ресурсу кращої якості у результаті його використання за прямим призначенням або за надання у користування.

Для відображення в бухгалтерському обліку природної ренти розроблено ряд аналітичних рахунків до рахунку 79 «Фінансові результати» (табл. 2).

Таблиця 2

Запропоновані аналітичні рахунки з обліку природної ренти

Рахунок	Субрахунок	Аналітичні рахунки*			
		першого порядку	другого порядку	третього порядку	четвертого порядку
79 «Фінансові результати»	791 «Результат операційної діяльності»	791.1 «Рента»	791.11 «Природна рента»	791.111 «Земельна рента»	791.1111 «Рента від використання земельних ресурсів у виробничому процесі»
				791.112 «Водна рента»	791.1112 «Рента від передачі земельних ресурсів в оренду»
					791.1121 «Рента від використання водних ресурсів у виробничому процесі»
				791.113 «Гірнична рента»	791.1122 «Рента від передачі водних ресурсів в оренду»
					791.1131 «Рента від видобування корисних копалин»
				791.114 «Лісова рента»	791.1132 «Рента від передачі надр і територій видобування корисних копалин в оренду»
					791.1141 «Рента від використання лісових ресурсів у виробничому процесі»
				791.1142 «Рента від передачі лісових ресурсів в оренду»	

Довідка: *розроблено автором

Відображення рентного доходу як надлишкового доходу власника природних ресурсів в бухгалтерському обліку забезпечить поліпшення інформованості насамперед власників про реально

отримані доходи, їх структуру та якість фінансових потоків, а також сприятиме збільшенню витрат на поліпшення таких ресурсів, що є потенційним джерелом для отримання додаткового (рентного) доходу від такого виду природних ресурсів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Впровадження в систему бухгалтерського обліку такої категорії як рента має стати одним із актуальних питань серед вчених-обліковців, що досліджують рентні відносини в Україні. Існують різні форми та види ренти, тому впровадження їх в облік є одним із пріоритетних напрямків розвитку бухгалтерського обліку.

Недостатнє приділення уваги природній ренті значно збільшує ризик недостовірної оцінки фінансового стану підприємств, та впливає на об'єктивність і ефективність прийняття управлінських рішень. Як наслідок, необхідно є розробка організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку природної ренти, що дозволить сформулювати вичерпну та достовірну інформацію для управління підприємством.

Ситуація, що склалася, стала поштовхом для розробки облікового відображення природної ренти на основі розробленої класифікації з метою забезпечення достовірності інформації про доходи підприємства.

Список використаної літератури:

1. Білецька Л.В. Економічна теорія (Політекономія. Мікроекономіка. Макроекономіка) : навч. посібник / Л.В. Білецька, О.В. Білецький, В.І. Савич. – 2-ге вид. перероб. та доп. – К. : Центр навч. л-ри, 2009. – 688 с.
2. Вегера С.Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты / С.Г. Вегера. – Новополюк : ПГУ, 2011. – 464 с.
3. 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/>.
4. Дубас Р.Г. Економіка природокористування / Р.Г. Дубас. – К. : «МП Леся», 2007. – 448 с.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua/>.
6. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25.06.1991 р. № 1264-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua/>.
7. Маковей С.А. Учет производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии со стандартами бухгалтерского учета США : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / С.А. Маковей. – М., 2007. – 30 с.
8. МСБО 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
9. ПСБО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
10. Розвідка та оцінка запасів корисних копалин : Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua/>
11. 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.
12. Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яцків. – Львів : Світ, 1995. – 208 с.
13. Яковець Ю.В. Рента, антирента, квазірента в глобально-цивілізованому вимірюванні / Ю.В. Яковець. – М. : ИКЦ «Академкнига», 2003. – 240 с.

References:

1. Bilec'ka, L.V., Bilec'kyj, O.V. and Savych, V.I. (2009), *Ekonomichna teorija (Politekonomija. Mikroekonomika. Makroekonomika)*, Centr uchbovoi' literatury, Kyiv, 688 p.
2. Vegera, S.G. (2011), *Razvitie metodologii bukhgalterskogo ucheta zemli v kontekste sovremennoy teorii renty*, PGU, Novopolotsk, 464 p.
3. The Ministry of Finance of Ukraine (2008), *Vytraty na rozvidku zapasiv korysnyh kopalyn: Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 33*, available at: <http://rada.gov.ua/> (accessed 03 October 2016).
4. Dubas, R.G. (2007), *Ekonomika pryrodokorystuvannja*, MP Lesja, Kyiv, 448 p.

5. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), *Instrukcija pro zastosuvannja Planu rahunkiv buhgalters'kogo obliku aktyviv, kapitalu, zobov'jazan' i gospodars'kyh operacij pidpryjemstv i organizacij*, available at: <http://rada.gov.ua/> (accessed 03 October 2016).
6. The Verkhovna Rada of Ukraine (1991), *Pro ohoronu navkolysn'ogo pryrodnogo seredovyshha*, available at: <http://rada.gov.ua/> (accessed 03 October 2016).
7. Makovey, S.A. (2007), *Uchet proizvodstvennykh investitsiy rossiyskimi nefte dobyvayushchimi kompaniyami v sootvetstvii so standartami buhgalterskogo ucheta SShA: Author's abstract*, Moscow, 30 p.
8. The International Accounting Standards Board (2012), *MSBO 16 "Osnovni zasoby"*, available at: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (accessed 03 October 2016).
9. The Ministry of Finance of Ukraine (2000), *PSBO 7 "Osnovni zasoby"*, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (accessed 03 October 2016).
10. The International Accounting Standards Board (2012), *Rozvidka ta ocinka zapasiv korysnyh kopalyn: Mizhnarodnyj standart finansovoi' zvitnosti 6*, available at: <http://rada.gov.ua/> (accessed 03 October 2016).
11. Sukhareva, O.A. (2009), "Spetsificheskie problemy buhgalterskogo ucheta v dobyvayushchikh otraslyakh i ikh regulirovanie v MSFO", *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, Vol. 10, p. 33–37.
12. Cherevko, G.V. and Jackiv, M.I. (1995), *Ekonomika pryrodokorystuvannja*, Svit, L'viv, 208 p.
13. Yakovets, Yu.V. (2003), *Renta, antirenta, kvazirenta v global'no-tsivilizovannom izmerenii IKTs*, Akademkniga, Moscow, 240 p.

ОСАДЧА Тетяна Станіславівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант, Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– методологія бухгалтерського обліку та аналізу рентних відносин в умовах трансформації інституту власності.

E-mail: tetianastosadcha@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 08.09.2016.