

УДК 657.01

DOI: 10.31359/2312-3427-2019-4-1-52

**І.А. Юхименко-Назарук, д-р екон. наук, доцент**  
**декан факультету документальних комунікацій та менеджменту,**  
**Рівненський державний гуманітарний університет**

**О.М. Сьомак, здобувач кафедри обліку і аудиту**  
**Державний університет «Житомирська політехніка»**

## **ПРИРОДНИЙ КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*У видобувній галузі відбуваються постійні зміни, у зв'язку з тим, що даний сектор економіки не стоїть на місці. Змінюються підходи до обліку специфічних об'єктів даної галузі. Бухгалтерський облік природних ресурсів та природокористування є маловивченою і малодослідженою областю. Саме тому розробка теоретико-практичних підходів до бухгалтерського обліку у видобувному секторі економіки є пріоритетною задачею на сучасному етапі і являється важливим напрямом наукового пошуку. В статті проаналізовано підходи до визначення понять природні ресурси та природокористування. Встановлено основні стадії природокористування та особливості бухгалтерського обліку на кожній з них. Досліджено об'єкти бухгалтерського обліку, які можливі на підприємствах видобувних галузей на передрозвідувальній, пошуково-розвідувальній, підготовчій до видобутку, видобувній, переробній та завершальній стадіях. У статті зазначається, що до особливостей природних ресурсів слід віднести те, що після видобутку вони стають матеріальними (складськими) запасами, а також слід зазначити, що запаси природних ресурсів не відновлюються. Тому природні ресурси ще називають «виснажені активи». В балансі природні ресурси відображають як довгострокові (позаоборотні) активи («Запаси вугілля», «Запаси нафти й газу»). Природні ресурси мають наступні риси, які відповідають основним засобам: матеріальну форму; використовуються у процесі виробництва; очікуваний строк використання більше одного року; здатні приносити економічні вигоди.*

**Ключові слова:** природні ресурси, природокористування, стадії природокористування, об'єкти бухгалтерського обліку

**Актуальність теми.** Добувна галузь займає провідну роль в економіці, адже Україна багата на природні ресурси, які забезпечують значну кількість потреб. На сьогоднішній день в країні наявна значна кількість підприємств, які займаються видобутком. Проте проблемам бухгалтерського обліку в даній галузі приділено мало уваги. Видобуток природних ресурсів є важливим сектором економіки в багатьох країнах. Найбільшу частину витрат у видобувних підприємствах становлять витрати на пошук, оцінку і розвідку запасів корисних копалин. Проте, на сьогоднішній день питання відображення цих витрат у бухгалтерському обліку є недостатньо урегульованим та малодослідженими. У бухгалтерському обліку і виникають питання щодо визнання таких витрат, визначення моменту їх капіталізації та подальшого списання для визначення достовірної собівартості і фінансових результатів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Над проблемами бухгалтерського обліку на видобувних підприємствах, вартісного вираження процесу природокористування в економіці в цілому та, зокрема, в бухгалтерському обліку в останні десятиріччя працюють вчені:

Питаннями обліку у видобувній галузі займалися ряд зарубіжних та вітчизняних вчених. Зокрема, О.М. Брадул досліджував питання обліку витрат у гірничорудній промисловості, С.М. Кафка – у підприємствах нафтогазової промисловості, Н.І. Пилипів – у газотранспортних підприємствах. Савчук Т. В. досліджує концептуальні підходи до відображення витрат розвідки і оцінки корисних копалин видобувними підприємствами. Також проблему обліку видобувних підприємств досліджувати Я.Д. Крупка та Я.А. Порохнавець.

**Метою статті** є дослідження економічної суті природних ресурсів та об'єктів бухгалтерського обліку на всіх етапах природокористування.

**Викладення основного матеріалу.** Господарська діяльність підприємств видобувного сектора економіки полягає у використанні надр і видобутку корисних копалин. Основними об'єктами бухгалтерського обліку на видобувних підприємствах виступають природні ресурси. Я.Д. Крупка та Я.А. Порохнавець стверджують, що «облік у підприємствах, що видобувають і використовують у виробничій діяльності природні ресурси, є досить складним і багатограним, оскільки в ньому поєднуються процеси пошуку і розвідки природних копалин, здійснення капітальних вкладень на спорудження шахт, свердловин, підготовку родовищ до експлуатації, видобування і переробки копалин, роботи на завершальній стадії, пов'язані

із закриттям, консервацією місць видобування, рекультивацією земельних ділянок»[6].

Перш за все вважаємо за необхідне дослідити поняття природні ресурси, адже воно є невід’ємною частиною економічного механізму природокористування.

Н. Ф. Реймерс під природними ресурсами розуміє сукупність об’єктів і явищ, які використовуються або можуть використовуватися людиною для цілей споживання, створення матеріальних цінностей, відтворення трудових ресурсів, підтримки та поліпшення умов існування [12].

Я.Д. Крупка, Порохнавець Я.А., розглядаючи природні ресурси з позиції бухгалтерського обліку, зазначають, що під ними «слід розуміти ресурси у вигляді землі та земельних угідь, корисних копалин, лісів, водних багатств, повітряного простору, рослинного і тваринного світу тощо. Іншими словами, природні ресурси представляють собою природні багатства, які використовуються або можуть використовуватися в матеріальному виробництві, є основою матеріального виробництва»[11].

В. Н. Холіною, А. Ю. Скопіним, А. Н. Гунею, І. Н. Волковою та іншими науковцями у підручнику «Основы экономики природопользования», зазначають, що природні ресурси – це ресурси, які мають природне походження, але щоб їх перетворити у сировину, паливо, енергію та інше, необхідно понести певні витрати праці на їх пошук, вивчення та освоєння, видобування, відтворення та збереження» [13, с. 354].

Так, Швиденько А.Й. вважає, що природні ресурси – це тіла і сили (явища) природи (природне добро), суспільна корисність яких позитивно або негативно змінюється внаслідок трудової діяльності людини, які використовуються (або потенційно придатні для використання) як засоби виробництва (земля, водні шляхи сполучення, вода для зрошення тощо), джерела енергії (атомне паливо, гідроенергія, запаси викопного палива), сировина і матеріали (ліси, мінерали, поклади солі), безпосередньо як предмети споживання (прісна вода, дикоростучі харчові та лікарські рослини, гриби, продукти рибальства, квіти), для рекреації (місця відпочинку на природі, її оздоровче значення), банк генетичної різноманітності (ресурси стійкості екосистем, едифікатори, виведення нових сортів і порід) або джерела інформації про навколишній світ (заповідники – біоіндикатори, еталони природи) [15].

На думку вчених Дорогунцова С.І., Хвесика М.А., Горбача Л.М., Пастушенка П.П. природні ресурси включають 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].

Природні ресурси, як вважає О.О. Мінц, це тіла і сили природи, які на даному рівні розвитку виробничих сил і вивченості можуть бути використані для задоволення потреб людського суспільства у формі безпосередньої участі в матеріальній діяльності [9].

Воляк Л.Р. вважає, що до природних ресурсів відносять усі компоненти природи, як живої, так і не живої, що відповідно вказує на складність відображення їх у обліку [3, с.36].

Отже, можна зробити висновок, що не існує єдиного підходу до визначення поняття «природні ресурси». Найчастіше їх визначають як багатства та сили природи, що можуть бути використані у виробництві.

Підсумовуючи підходи різних науковців до визначення «природні ресурси», вважаємо, що це частина всієї сукупності природних умов існування людства, найважливіші компоненти навколишнього природного середовища, використовувані в процесі суспільного виробництва для задоволення матеріальних потреб суспільства.

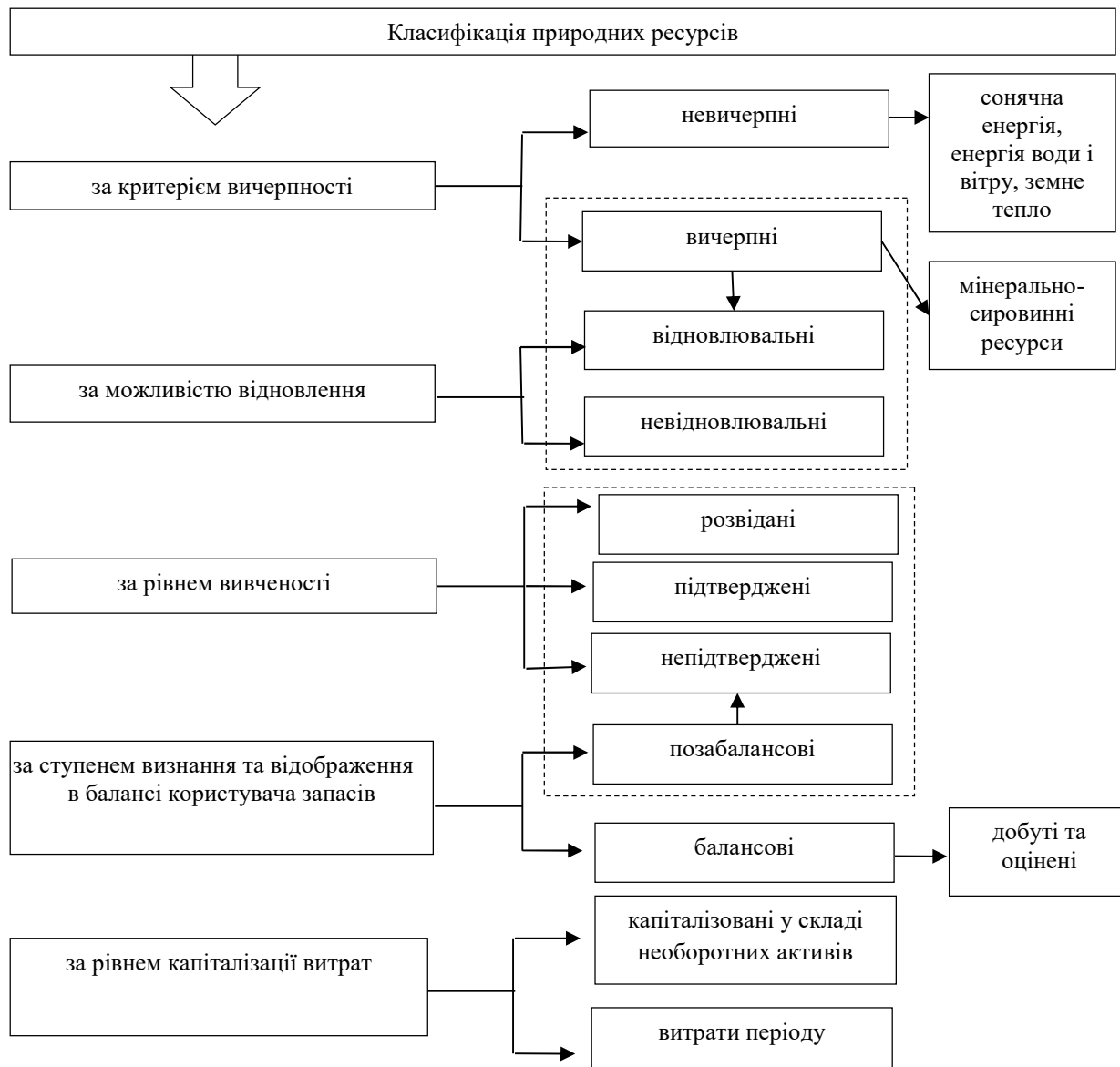
Питання визначення сутності та класифікації природних ресурсів не відображено в жодному вітчизняному та міжнародному стандартах бухгалтерського обліку. Класифікація природних ресурсів наведена на рисунку 1.

За критерієм вичерпності природні ресурси поділяються на вичерпні та невичерпні. Невичерпні – це мінерально-сировинні ресурси, що в свою чергу поділяються на відновлювальні та невідновлювальні.

За ступенем визнання та відображення в балансі користувача запасів природні ресурси поділяють на балансові та позабалансові. Балансові – це добути та оцінені природні ресурси, вони обліковуються на субрахунку 114 «Природні ресурси». Позабалансові природні ресурси включають в себе розвідані, підтвержені та непідтвержені. До балансових відносять ті природні ресурси, використання яких є економічно доцільним, а до позабалансових належать ті активи, використання яких наразі не є економічно доцільним, наприклад, через незначні запаси, низьку якість, складні умови експлуатації і переробки.

За рівнем капіталізації витрат природні ресурси поділяють на капіталізовані та поточні витрати. Зазвичай підприємства видобувних галузей обирають та прописувати в своїй обліковій політиці застосування

одного з наступних підходів : капіталізація у складі необоротних активів, або списання на витрати періоду.



**Рис. 1. Класифікація природних ресурсів**

До особливостей природних ресурсів слід віднести те, що після видобутку вони стають матеріальними (складськими) запасами, а також слід зазначити, що запаси природних ресурсів не відновлюються. Тому природні ресурси ще називають «виснажувані активи».

В балансі природні ресурси відображають як довгострокові (позаоборотні) активи («Запаси вугілля», «Запаси нафти й газу»).

Природні ресурси мають наступні риси, які відповідають основним засобам : матеріальну форму; використовуються у процесі виробництва;

очікуваний строк використання більше одного року; здатні приносити економічні вигоди.

Невідновні природні ресурси характеризуються відсутністю фізичного та морального зносу та не створені людиною, що не відповідає характеристикі основних засобів, а відновні природні ресурси – відсутністю морального зносу та здатністю кількісно змінюватися під дією природних факторів.

Термін «природокористування» з'явився у 60-х роках ХХ ст. Автором вважається Ю.М. Куражськовський, який вважав, що природокористування – це процес взаємодій суспільства і природи. Основними задачами природокористування є розробка загальних принципів здійснення всякої діяльності, пов'язаної або з безпосереднім користуванням природою та її ресурсами, або з її впливами, що змінюються. Кінцева мета цієї розробки – забезпечити єдиний підхід до природи як до загальної основи праці [7, с. 6–7].

О. Царенко, О. Несветов, М. Кадацький зазначають, що природокористування – використання природних ресурсів у процесі суспільного виробництва для задоволення матеріальних та духовних потреб людини [14, с. 34-35].

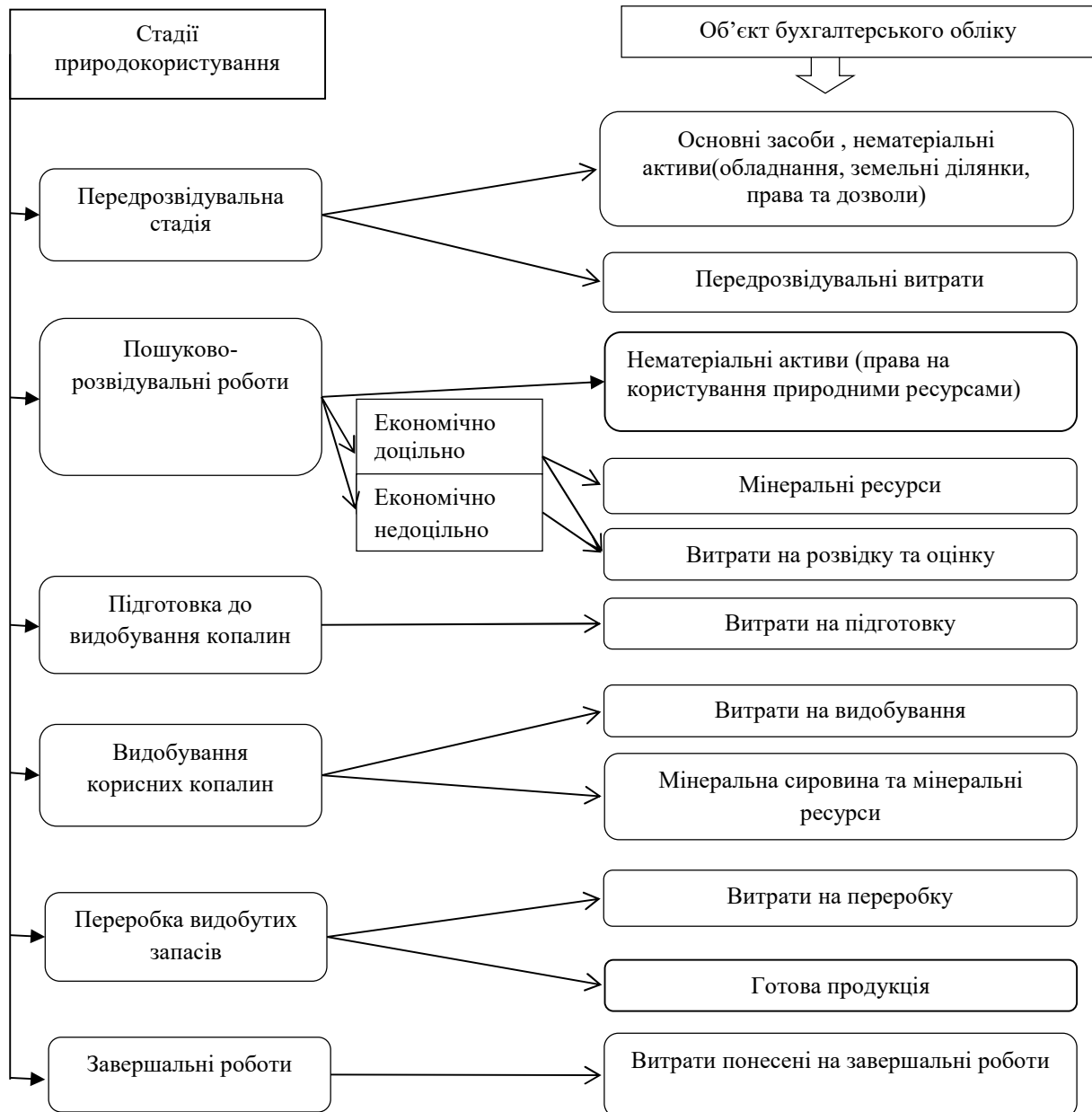
О. Кашенко визначають природокористування як Єдиний аспект екології й економіки, де основними видами природокористування є ресурсне і територіальне. Виходячи з цього, природокористування постає як будь-яка господарська діяльність з управління певною еколого-економічною системою [5].

Проаналізувавши підходи до визначення «природокористування» вважаємо, що воно являє собою діяльність видобувних підприємств з видобутку природних ресурсів, яка складається з певних стадій : на передрозвідувальній, пошуково-розвідувальній, підготовчій до видобутку, видобувній, переробній та завершувальній.

Процес природокористування складається з шести стадій, які умовно можна поділити на дві категорії: підготовча та видобувна стадії. Етапи процесу природокористування відображені на рисунку.

Витрати видобувних підприємств обліковуються і систематизуються щодо кожного етапу процесу природокористування. Зазвичай дані витрати відображаються як витрати майбутніх періодів. Це пов'язано, перш за все, з тим, що для даних витрат в силу їх специфіки не в повній мірі застосовні критерії, які використовуються в діючих положеннях з бухгалтерського обліку для інших елементів звітності. У зв'язку з цим підприємствам

видобувних галузі доводиться самостійно визначати та прописувати порядок обліку витрат на пошук, оцінку і розвідку запасів корисних копалин в обліковій політиці. Вважаємо за доцільне більш детально розглянути кожну стадію природокористування. На рис. 2 відображено об’єкти бухгалтерського обліку, які виникають на кожному з етапів.



**Рис. 2. Об’єкти бухгалтерського обліку на кожному етапі природокористування**

Етап підготовчої стадії направлений на вивчення надр та отримання прогнозованої інформації про наявні корисні копалини.

Першою підготовчою стадією є передрозвідувальна – це стадія природокористування до моменту отримання прав на користування природними ресурсами. Особливість її полягає в тому, що витрати, які несе підприємство, можуть бути значними, також наявні великі ризики, адже невідомо чи будуть виявлені поклади природних ресурсів.

Бухгалтерський облік даного етапу природокористування не регулюється жодним нормативно-правовим документом. Саме тому підприємства видобувних галузей мають прописувати відображення витрат в своїй обліковій політиці. Зазвичай на передрозвідувальній стадії виникають витрати пов'язані з техніко-економічним обґрунтуванням дослідної розробки родовищ та консультаційні послуги.

Особливістю бухгалтерського обліку витрат на передрозвідувальній стадії те, що їх не можна віднести безпосередньо до конкретних природних ресурсів, адже даний етап характеризується тим, що природні ресурси ще невиявлені. Дані витрати необхідно списувати на витрати періоду. Активом визнається лише обладнання, яке може бути використане на передрозвідувальній стадії. Також активом слід визнавати земельні ділянки, які придбаються або беруть в оренду, дозволи та права на користування земельними ділянками.

На пошуково-розвідувальному етапі відбувається придбання права на користування природними ресурсами. Даний етап проводиться з метою детального вивчення та отримання інформації про кількість та якість запасів корисних копалин, їх властивості та особливості. Понесені на даній стадії витрати мають невизначені перспективи, адже результат оцінки та розвідки може бути як позитивний, так і негативний. Саме на даному етапі стає відомо про економічну доцільність, або недоцільність видобутку.

Стадія пошуково-розвідувальних робіт регулюється П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин».

Відповідно до П(С)БО 33 до складу витрат на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин включаються:

- витрати, пов'язані з отриманням (придбанням) права на розвідку запасів корисних копалин;
- на виконання топографічних, проектних, геологорозвідувальних робіт, геохімічних та геодезичних досліджень;
- витрати на спорудження розвідувальних, випереджальних експлуатаційних і нагнітальних свердловин;



- витрати на взяття зразків і проб;
- витрати, пов'язані з державною експертизою та визначенням технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин; амортизація основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються для розвідки запасів корисних копалин;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з розвідкою запасів корисних копалин [1].

О.Г. Лищенко, О.В. Васютіна зазначають, що «природні ресурси – матеріальний об'єкт, а право користування ними – це лише дозвіл органів державної влади (ліцензія або рішення органів державної влади), що сам по собі не може бути використаний у виробництві, торгівлі, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам, тому не може бути активом. Однак для того, щоб одержати такий дозвіл користуватися природними ресурсами, потрібно сплатити державний збір або вартість ліцензії, тобто понести певні витрати, які в майбутньому, можливо, принесуть прибуток, а можливо, й ні. Ці витрати, на нашу думку, у бухгалтерському обліку необхідно відображати не як нематеріальні активи, а як витрати майбутніх періодів на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів»»[8].

Отже, витрати, що пов'язані з отриманням (придбанням) права на розвідку запасів корисних копалин капіталізуються у вартості ліцензії на розвідку та визнаються нематеріальним активом з дати дії спецдозволу.

У разі встановлення економічної недоцільності подальшого видобування, витрати, які були понесені, списуються на витрати періоду.

Після того, як економічна доцільність встановлена, корисні копалини були виявлені, починається наступний етап – підготовка до видобування копалин. Даний етап передбачає створення умов для здійснення видобутку копалин. Наприклад, бурять додаткові свердловини, розміщують платформи та інше допоміжне обладнання з метою видобутку.

Зазвичай, витрати, які виникають на даному етапі, капіталізуються у складі незавершеного будівництва.

Після підготовки починається наступний етап – видобування корисних копалин. Згідно Податкового Кодексу України видобування корисних копалин – це сукупність технологічних операцій з вилучення та переміщення на поверхню частини надр, що вміщують корисні копалини [10].

Етап видобування корисних копалин включає в себе :

- витрати на матеріали і запасні частини, які необхідні для процесу видобування;
- заробітну плату виробничого персоналу;
- податки та платежі, пов'язані з добуванням природних ресурсів; природоохоронні витрати;
- витрати на експлуатацію та ремонт свердловин, виробничого обладнання та інфраструктури;
- інші витрати.

Переробка видобутих запасів характеризується операційною діяльністю щодо виготовлення з видобутих природних ресурсів готової продукції та її реалізації.

На стадії завершальних робіт відбувається цементування скважини, її ліквідація, демонтаж. Також підприємства видобувних галузей несуть витрати на рекультивацію пошкоджених земель.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» на завершальному етапі для витрат, що виникають, необхідно створювати резерв і враховувати їх у складі забезпечень на відновлення земельних ділянок, а потім вже списувати на загальновиробничі витрати[2].

Отже, питання обліку та звітності на підприємствах видобувних галузей являють собою складну і проблемну область. Бухгалтерський облік на видобувних підприємствах на сьогоднішній день є недостатньо урегульованим. Основні проблеми обліку в добувній галузі виникають у зв'язку з такими її ключовими особливостями, як: невизначеність перспектив розробки родовищ, істотна величина необхідних витрат на початковому етапі, тривалий період від пошуку корисних копалин до видобутку і реалізації, значний обсяг фінансових зобов'язань по рекультивації і з виведення виробничих активів і об'єктів інфраструктури з експлуатації, складність оцінки та однаковості класифікації запасів, більшість виробничих об'єктів в кінці періоду розробки родовища не мають залишкової вартості і рядом інших. На жаль, ще не розроблено положення, яке регулювало би всі етапи природокористування, тому підприємства мусять самостійно прописувати особливості обліку у своїй обліковій політиці. Важливим для підприємств видобувних галузей залишається питання обліку витрат – списання на витрати періоду, або капіталізація. Вважаємо, що необхідно враховувати ступінь належності витрат до певного природного ресурсу. Чим сильне певний вид витрат, пов'язаний з конкретним природним ресурсом, тим більша ймовірність, що

його капіталізація є кращим варіантом для обліку, адже дозволить сформуванати надійну і достовірну інформацію.

### **Бібліографічний список.**

1. Витрати на розвідку запасів корисних копалин: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33, затверджене наказом Міністерства фінансів України від від 26.08.2008 року № 1090. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08>.

2. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

3. Воляк Л.Р. Природно-ресурсний потенціал як об'єкт обліку / Л.Р. Воляк // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 3(57). – С. 36–38.

4 Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П. Екосередовище і сучасність. Т.1. Природне середовище у сучасному вимірі: монографія. – К.: Кондор, 2006. – 424 с.

5. Кашенко О.Л. Екологічна сутність економічних категорій / О.Л. Кашенко. – Суми: Видавництво «Довкілля», 2001. – 132 с.

6. Крупка Я.Д., Порохнавець Я.А. Капіталізація витрат в обліку підприємств з видобування та переробки природних ресурсів / Крупка Я.Д., Порохнавець Я.А.// Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – №18. – С. 544-549. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/18-2017/103.pdf>.

7. Куражсковский Ю.Н. Очерки природопользования : монография. М. : Мысль, 1969. 268 с.

8. Лищенко О. Г. Розвиток організації обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс] / О. Г. Лищенко, О. В. Васютіна // Вісник Дніпропетровського університету. Сер. : Економіка. - 2013. - Т. 21, вип. 7(2). - С. 167-172. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdumov\\_2013\\_21\\_7\(2\)\\_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdumov_2013_21_7(2)_27).

9. Минц А.А. Экономическая оценка естественных ресурсов (Научно-методологические проблемы учета географических различий в эффективности использования) – Минц А.А. – М.: Мысль, 1972. – 303 с.

10. Податковий кодекс України: Закон України №2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс] // ВВР. – 2011. – №№13-17. – ст.112 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

11 Порохнавець Я. А. Особливості визнання природних ресурсів в системі бухгалтерського обліку / Я. А. Порохнавець // Сталий розвиток економіки. - 2014. - № 1. - С. 101-109. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre\\_2014\\_1\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2014_1_15).

12. Реймерс Н. Ф. Природопользование. – М.: Мысль, 1990. – С. 482.

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

14. Царенко О.М. Основи екології та економіки природокористування. Курс лекцій. Практикум: Навчальний посібник / О.М. Царенко, О.О. Несветов, М.О. Кадацький. – 2-ге вид., стер. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2004. – 400с.

15. Пономарьова М.С. Маркетинг проекту / Управління проектами: навч. посібник / за ред. О.В Ульянченка та П.Ф. Цигікала. – Харків: ХНАУ ім. В.В. Докучаєва, 2010. С.183-205. - 522 с.

16. Швиденко А.Й. Екологічні основи природокористування: навчальний посібник – Швиденко А.Й., Руденко В.П., Євдокименко В.К. – К.: ІЗМН, 1999, – 200 с

**И.А. Юхименко-Назарук, А.М. Семак** **Природный капитал как объект бухгалтерского учета.** В добывающей отрасли происходят постоянные изменения, в связи с тем, что данный сектор экономики не стоит на месте. Меняются подходы к учету специфических объектов данной отрасли. Бухгалтерский учет природных ресурсов и природопользования является малоизученной и малоисследованной областью. Именно поэтому разработка теоретико-практических подходов к бухгалтерскому учету в добывающем секторе экономики является приоритетной задачей на современном этапе и является важным направлением научного поиска. В статье проанализированы подходы к определению понятий природные ресурсы и природопользование. Установлены основные стадии природопользования и особенности бухгалтерского учета на каждом из них. Исследованы объекты бухгалтерского учета, которые возможны на предприятиях добывающих отраслей на передразведывательной, поисково-разведывательной, подготовительной к добыче, добывающей, перерабатывающей и завершающей стадиях. В статье отмечается, что к особенностям природных ресурсов следует отнести то, что после добычи они становятся материальными (складскими) запасами, а также следует отметить, что запасы природных ресурсов не восстанавливаются. Поэтому природные

ресурсы еще называют «виснажувани активи». В балансе природные ресурсы отражают как долгосрочные (внеоборотные) активы («Запасы угля», «Запасы нефти и газа»). Природные ресурсы имеют следующие черты, которые соответствуют основным средствам: материальную форму; используются в процессе производства; ожидаемый срок использования более одного года; способны приносить экономические выгоды.

**Ключевые слова:** природные ресурсы, природопользования, стадии природопользования, объекты бухгалтерского учета

**I.A. Yukhimenko-Nazaruk, A.M Seamak Natural capital as an object of accounting.** The mining industry is undergoing constant changes due to the fact that this sector of the economy is out of place. Approaches to accounting for specific objects in this field are changing. Accounting for natural resources and environmental management is a poorly researched and under-researched area. That is why the development of theoretical and practical approaches to accounting in the extractive sector of the economy is a priority at the present stage and is an important area of scientific search. The article analyzes approaches to defining the concepts of natural resources and nature management. The basic stages of environmental management and features of accounting at each of them are established. The objects of accounting, which are possible in the enterprises of the mining industries at the pre-prospecting, prospecting, pre-production, mining, processing and final stages, are investigated. The article states that the peculiarities of natural resources should include the fact that after extraction they become material (warehouse) stocks, and also it should be noted that the reserves of natural resources are not restored. Therefore, natural resources are also called "depleted assets". In the balance sheet, natural resources are recorded as long-term (non-current) assets ("Coal reserves", "Oil and gas reserves"). Natural resources have the following features that correspond to the main means: material form; used in the production process; the expected life of more than one year; able to bring economic benefits.

**Keywords:** natural resources, environmental management, environmental stages, accounting objects

*Стаття надійшла до редакції: 29.09.2019 р.*