

МАЛЮГА

Наталія Михайлівна
n_maluga@ukr.net

УДК 657:332.33

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ
РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯMETHODOLOGICAL ASPECTS OF REFLECTION OF LAND RESOURCES IN
ACCOUNT

д.е.н., професор, Національна академія статистики, обліку та аудиту

У статті розглянуто методичні аспекти бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, що дозволяють ідентифікувати такі об'єкти в системі бухгалтерського обліку з урахуванням їх якісних та кількісних параметрів.

В статье рассмотрены методические аспекты бухгалтерского учета земельных ресурсов сельскохозяйственного назначения, что позволяют идентифицировать такие объекты в системе бухгалтерского учета с учетом их качественных и количественных параметров.

The article reviews methodological aspects of reflection of land resources in account. It is conducive to identify these objects taking into account their qualitative and quantitative parameters.

Ключові слова: актив, земельні ресурси, оренда, основні засоби

Ключевые слова: актив, земельные ресурсы, аренда, основные средства

Keywords: expert assessment, fixed assets, lease, land resources

ВСТУП

В умовах якісної та кількісної обмеженості природно-ресурсного потенціалу країни ключовим питанням є ідентифікація екодеструктивних явищ та оцінка їх впливу на стан його складових, зокрема земельних ресурсів – основного фактору виробництва аграрної сфери, внесок якої за минулий рік у ВВП України склав 14% [1].

У 1972 р. на конференції ООН була ухвалена Стокгольмська декларація, відповідно до якої забезпечення збалансованого природокористування потребує виділення оптимальних напрямків використання ресурсів та їх відновлення. Тому першим кроком в досягненні даної мети є закріплення відповідальності за окремими громадянами та суспільством в цілому [2]. У результаті виникає необхідність формування інформації щодо якісного стану земельних ресурсів в системі бухгалтерського обліку.

В економічній літературі питання щодо удосконалення чинної системи бухгалтерського обліку земельних ресурсів висвітлено у працях вітчизняних науковців, зокрема, Ф.Ф. Бутинця, Б.С. Гузара, В.М. Жука, І. В. Замули, Я.П. Іщенко, Г.Г. Кірейцева, Т.Є. Кучеренко, П.Т. Саблука, В.С. Савчука, О.Ф. Ярмолук. Питанням бухгалтерського обліку і контролю якісних та кількісних параметрів земельних ресурсів сільськогосподарського призначення присвячено кандидатські дисертації О.В. Ільчак та Т.В. Машкової, захищені в НУБіП під науковим керівництвом В.С. Савчука у 2016 р.

Враховуючи позитивний вплив фізіократичної концепції на земельні відносини, слід зазначити, що залишається ряд невирішених питань наукового та прикладного характеру, зокрема відсутність методичних підходів до обліку змін якісного стану земельних ресурсів.

МЕТА СТАТТІ полягає у формуванні методичних аспектів бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, які б дозволили ідентифікувати такі об'єкти в системі бухгалтерського обліку з урахуванням їх якісних та кількісних параметрів.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інформаційна база дослідження представлена науковими працями вітчизняних та зарубіжних вчених та нормативними документами з питань бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

Для досягнення поставленої мети використано такі методи наукового пізнання, як порівняння, аналізу, синтезу, систематизації та аналогій.

РЕЗУЛЬТАТИ

Відображення земельних ресурсів в бухгалтерському обліку передбачає встановлення права власності на них. Так, наприкінці ХХ ст., у 1990 р. з ухваленням Постанови «Про земельну реформу» та Земельного Кодексу України розпочато розповсюдження приватної власності на сільськогосподарські угіддя України. Основними власниками земельних ресурсів протягом двох з половиною десятиріч стали сільськогосподарські підприємства та громадяни (рис.1).

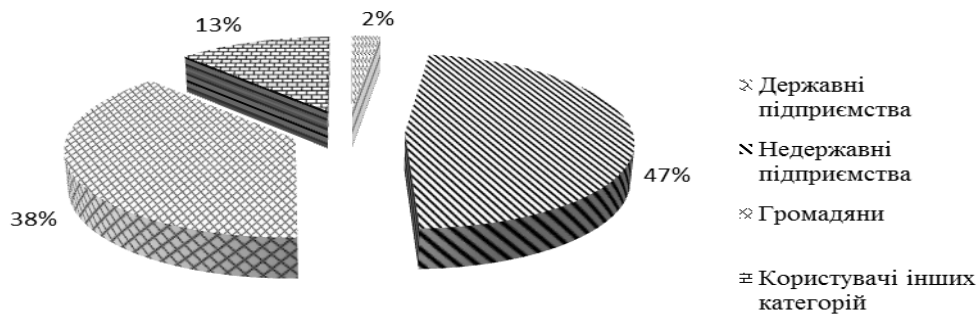


Рис. 1. Структура земельного фонду України за власниками та користувачами станом на 01.01.2015 [узагальнено на основі [1]]

Дія Мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення нівелює можливість виділення земельних ресурсів як об'єкта купівлі-продажу. Відповідно до Земельного Кодексу України юридичні особи набувають право власності на земельну ділянку при її внесенні до статутного капіталу, отриманні у спадок та за інших підстав, передбачених законодавством [3]. Тому найбільш розповсюдженим способом залучення земельних ресурсів у виробничий процес є операційна оренда (орендар (юридична особа) – орендодавець (фізична особа)).

Відображення в обліку земельних ділянок, що використовуються на правах власності як основного засобу (земельні ділянки), регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби», як нематеріального активу (права користування майном) - П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Окремим об'єктом земельних відносин є капітальні витрати на поліпшення земель, що розглядаються у складі основних засобів. Земельні ресурси, що використовуються суб'єктом господарювання на правах оренди відповідно п.8 П(С)БО 14 «Оренда» відображаються на позабалансових рахунках та не знаходять висвітлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Це ускладнює формування інформації щодо зміни стану земельних ресурсів [4].

Земельним кодексом передбачено якісний та кількісний облік земельних ресурсів, однак відсутність адекватного забезпечення якісного обліку знижує не лише ефективність використання земельних ресурсів, а й ускладнює визначення їх справедливої вартості. Колектив науковців під керівництвом В.М. Жука визначає, що саме якісний облік дозволить сформувати необхідну інформацію для оцінки земельної ділянки, розглядаючи право користування активом як альтернативу позабалансового обліку [5].

Такий підхід відповідає чинним тенденціям у реформуванні земельних відносин. Міністр Міністерства аграрної політики та продовольства України звернув увагу на те, що Мораторій на продаж земель скоріше всього буде продовжено [6]. Але це не виключає формування активного ринку. Об'єктом купівлі-продажу стане не земельна ділянка,

а право оренди землі. Власники земельних ділянок не будуть втручатися в процес купівлі-продажу, проте матимуть право розірвати договір у разі порушення їх прав щодо виплати орендної плати та нецільового використання активу. При цьому право оренди можна буде надати у заставу та отримати кредит. Формування ринку прав дозволить сформувати ціну на сам актив.

Проте, як зауважує Г.Г. Кірейцев, земельні ресурси є продуктом природи, що не може бути замінений іншими ресурсами, не може бути відтворений штучно та переміщений [7]. Тому виділення прав оренди сприятиме відображенню земельних ресурсів у звітності, що підвищить інвестиційну привабливість суб'єкта господарювання та частково вирішить питання щодо їх обліку в процесі використання, але інформація щодо якісного стану активу залишиться обмеженою.

Саблук П.Т. наголошує на тому, що фізіократична концепція є достатньо прогресивною та може бути реалізована в сучасних умовах лише в синтезі з технократичною [8]. Це дозволить забезпечити стаке землекористування - форма та відповідні до неї методи використання земель, що забезпечують оптимальні параметри екологічних і соціально-економічних функцій територій [9]. Відповідно до Порядку ведення агрохімічного паспорта поля, земельної ділянки такі параметри мають визначатися регулярно через кожні 5-10 років. Найбільш доцільно проводити таку паспортизацію на початку та після закінчення сівозміни. Проте положеннями чинного законодавства не закріплена обов'язковість дотримання порядку сівозміни (чергування культур) та агрохімічна паспортизація не набула поширення.

В процесі використання земельних ресурсів явища антропогенного характеру впливають на їх якісний стан як позитивно, так і негативно. Тому суб'єкти господарювання, зокрема користувачі, мають забезпечити оптимальні умови використання, а за необхідності провести заходи з їх відновлення.

Як вже зазначалось в одній із наших праць [10], дотримання екологічної безпеки землекористування та збереження родючості ґрунтів проявляється в операціях, що відображаються:

- діяльність підприємств щодо запобігання забруднення;
- вплив діяльності підприємства на земельні ресурси;
- діяльність підприємств з усуненням наслідків негативного впливу на земельні ресурси.

Облік діяльності із запобігання забрудненню передбачає врахування земельних ресурсів як складової природно-ресурсного потенціалу, засобів і операцій, які впливають на їх екологічний стан. На даному етапі обліку формується інформація щодо негативного (екологічні зобов'язання та витрати) та позитивного (екологічні доходи) впливу суб'єкта господарювання на земельні ресурси.

Виділення таких об'єктів обліку дозволить оцінити рівень впливу суб'єкта господарювання на земельні ресурси та формувати необхідну інформацію для прийняття ефективних рішень управлінським персоналом.

ВИСНОВКИ

Виходячи з вищевикладеного, можна сформулювати такі методичні

аспекти бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення:

основними власниками земельних ресурсів виступають сільськогосподарські підприємства та громадяни, що впливає на організацію обліку таких об'єктів;

земельні ресурси сільськогосподарського призначення не є об'єктами купівлі-продажу, натомість такими об'єктами в сучасних умовах виступають права оренди землі, активний ринок на які формується, що потребує адекватного облікового забезпечення;

для підтримання сталого землекористування доцільно впровадити паспортизацію полів, що є передумовою обліку якісних та кількісних параметрів земельних ресурсів сільськогосподарського призначення;

облік впливу антропогенних факторів на земельні ресурси є актуальним та пріоритетним для України як на державному, так і на рівні суб'єкта господарювання, адже саме земельні ресурси та їх екологічний стан визначають продовольчий потенціал країни.

Виділені методичні аспекти бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення дозволять ідентифікувати такі об'єкти в системі бухгалтерського обліку з урахуванням їх якісних та кількісних параметрів.

Список використаних джерел

1. Державна служба статистики України: сільське, лісове та рибне господарство [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Стокгольмська Декларація від 16 червня 1972 р.: витяг (995_454) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
3. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1046.172.0>
5. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: колектив. моногр. / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Коріненко]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. — 234 с.
6. Кутовий Т.В. Від продажу прав оренди землі виграють усі – і власники, і орендарі [Електронний ресурс] / Т.В. Кутовий. – <http://minagro.gov.ua/uk/node/21532>
7. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев.- Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
8. Саблук П.Т. Перспективи формування продовольчих ресурсів у контексті розвитку аграрної реформи / П.Т. Саблук // Продовольчі ресурси. Економічні науки. – 2015. – №4. С. 5 – 12
9. Закон України «Про землеустрій» від 22.05.2003 № 858-IV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/858-15>
10. Методологічні засади бухгалтерського обліку складових природно-ресурсного потенціалу: історико-правовий підхід / Малюга Н.М., Замула І.В. // Вісник економічної науки України. – 2011. – № 2 (21) – С. 112-118.