

УДК 657.411

ЗЕМЕЛЬНИЙ КАПІТАЛ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Н. Железняк, к. е. н.

Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу

Постановка проблеми. Останніми роками вчені акцентують увагу на необхідності обліку інших, крім традиційних для вітчизняної практики, видів капіталу, що можна пояснити, як зазначає Г. Кірейцев, розширенням предмета економічної теорії, яке зумовило зміни в тлумаченні категорії «капітал». Вона стала поширюватися на людину, з'явилися поняття «людський капітал», «інтелектуальний капітал», «соціальний капітал» як сукупність норм, правил, зв'язків та організацій, що є зовнішнім середовищем для суб'єкта економічної діяльності [3, с. 27]. Питання про місце фізичного земельного капіталу в системі економічних відносин піднімається в літературі з часів започаткування теорії фізичної економії і на сьогодні не втратило своєї актуальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Використання та облікове забезпечення земельних ресурсів стало предметом наукових досліджень багатьох учених. Особлива увага приділяється питанню власності на землю, яке досліджують М. Данилишин, П. Саблук, М. Федоров, О. Котикова та ін. Питаннями облікового забезпечення земельних відносин займаються В. Жук, М. Дем'яненко, Г. Кірейцев, В. Ярмоленко, Л. Сук та ін.

Водночас визначення місця земельного капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку потребує додаткового вивчення, на підставі чого можна дати рекомендації щодо обліку земель сільськогосподарського призначення.

Постановка завдання. Мета нашого дослідження – визначення земельного капіталу як об'єкта обліку та узагальнення його особливостей для запровадження методичних засад облікового забезпечення; обґрунтування потреби в запровадженні обліку земельних ділянок на підприємствах аграрного сектору економіки.

Виклад основного матеріалу. Основною складовою національного багатства і цінним природним ресурсом будь-якої країни є земля. Проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок та подальша постановка їх на баланси сільськогосподарських підприємств вимагає чіткого та достовірного інформаційно-облікового забезпечення. Інформаційна база, що існує сьогодні, формується переважно системою бухгалтерського обліку, яка не містить спеціальних даних, потрібних для проведення оцінки земельних ділянок і подальшого відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. Саме тому для всіх сільськогосподарських підприємств необхідним є впровадження такої системи обліку земельних ділянок, яка забезпечить збір і систематизацію особливих даних про кількість, якість і стан використання земель різного функціонального призначення [2, с. 180].

Визначені експертами Світового банку реконструкції і розвитку пропорції стосовно теперішнього стану більшості сільськогосподарських підприємств

видаються неадекватними, оскільки вирішальними чинниками, які впливають на ефективність виробництва, на переконання більшості менеджерів галузі, є фізичний та природний капітали. Причому залежність результатів діяльності від природно-кліматичних умов у сільському господарстві чи не найбільша.

Стосовно зазначеного об'єкта дослідження підтвердженням можуть бути результати діяльності будь-якої сукупності сільськогосподарських підприємств за порівнянними природно-кліматичними умовами та масою фізичного капіталу, оскільки вони зазвичай дають однаковий тренд щодо фактичних значень показників за підгрупами «передові – відсталі» як у короткотривалому, так і довгостроковому періоді. Часто високий рівень забезпеченості виробництва матеріальними ресурсами, якщо він не підкріплюється таким самим інтелектуальним капіталом персоналу, зводить нанівець усі переваги сільськогосподарського підприємства, зумовлені його фізичним і природним капіталами. Зважаючи на це, тлумачення сутності капіталу повинно бути доповнене і відображати зміст його складових: фізичних, природних і трудових ресурсів. Адже ситуація, коли він охоплює лише фізичну складову, як зазначає П. Саблук, але поза ним залишається вартість землі, призводить до диспаритетних перекосів у ціноутворенні, не дає змоги державі виконати основну її функцію – відпрацювати дієвий економічний механізм регулювання міжгалузевих відносин [7, с. 69]. Проте й нині у вітчизняній економічній теорії у тлумаченні капіталу не враховано те, що в сільськогосподарському виробництві, поряд із фізичним капіталом, не меншу роль відіграє і природний капітал. Непрямо його наявність у цій галузі визнавав К. Маркс, вказуючи: «Одна й та ж кількість праці виражається, наприклад, у сприятливому році у 8 бушелях пшениці, у несприятливому – лише в 4 бушелях» [5, с. 48].

Земельні відносини в сільському господарстві слід розглядати як основний елемент галузі, як складову аграрних відносин. В Україні діє мораторій на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення, однак в юридичній практиці постійно здійснюються операції з відчуження земельних ділянок. Одним зі способів обійти мораторій є укладання попередніх договорів купівлі-продажу, які повинні набути чинності після закінчення дії мораторію. Причиною цього є недосконалість в чинному земельному законодавстві [4, с. 36]. На жаль, в Україні немає достовірної інформації про масштаби таких операцій у сфері купівлі-продажу земель сільськогосподарського призначення, що не дає змоги передбачити, чим ці негативні явища загрожують селянам і національній економіці в майбутньому. Окрім того, така ситуація загрожує створенням земельних монополістів. Окремі вчені заперечують правомірність введення вартості землі у власний капітал сільськогосподарських підприємств, хоч водночас вважають за можливе інтеграцію дрібних товаровиробників – селянських господарств – з фірмами і компаніями агропромислового комплексу на пайовій основі зі своїм земельним капіталом, на який одержуватимуть частину створеної вартості. Такий підхід є половинчастим і не сприятиме вирішенню проблеми суттєвого нарощування передусім обсягів залучення капіталу в аграрний сектор економіки, оскільки надходження з інших галузей, а тим паче від іноземних інвесторів може бути

реальним лише за умови надійного забезпечення прав власності.

Забезпечити інтенсивний інноваційний розвиток сільськогосподарських підприємств можна лише завдяки істотному зростанню в них сукупного капіталу, що за існуючих умов можна здійснити, як підкреслює академік В. Андрійчук, лише через його залучення із зовнішніх джерел фінансування [1, с. 11].

Розглядаючи ці підходи з позицій бухгалтерського обліку, слід звернути увагу, що в принципі його методика вже передбачає саме те, що «земля – об'єкт капіталу», оскільки за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для цього передбачено спеціальний субрахунок 101 «Земельні ділянки» із зазначенням сфери застосування «Усі види діяльності». На сьогодні значна кількість сільськогосподарських підприємств обліковує на балансі вартість земель, проте несільськогосподарського призначення, які не мають такого вирішального значення з позицій формування власного капіталу підприємств аграрного сектору.

Отже, визнати вартість землі складовою власного капіталу сільськогосподарських підприємств слід якомога швидше. В іншому разі його реальна сума завжди буде непорівнянною з капіталом переробних підприємств, а тому розподіл додаткової вартості, створеної у сфері виробництва сировини та її переробки, далі здійснюватиметься за викривленими пропорціями.

Ці диспропорції, які на практиці виливаються у диспаритет цін, заважають створенню акціонерного капіталу через об'єднання промислового з аграрним, бо прибуток в промисловості завжди буде більший, ніж той, який залишається в аграрному секторі. Залучення землі у вартість капіталу сільськогосподарських підприємств сприятиме об'єднанню їхнього капіталу з капіталом переробних підприємств, раціональному розподілу створеної додаткової вартості пропорційно до загальної суми акціонерного капіталу. Саме такий підхід може бути запорукою виконання завдань, які стоять перед аграрним сектором щодо підвищення його ефективності, адже, як підкреслює академік П. Саблук: «Майбутнє України – в постіндустріальній моделі розвитку суспільства, яка передбачає об'єднання капіталу землі та індустрії при одержанні прибутку на рівні, достатньому для вирішування проблем соціуму» [7, с. 63].

Особливих труднощів із введенням сільськогосподарських угідь до власного капіталу не буде, зважаючи на те, що ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН розробив методику їхньої оцінки, затверджену постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.95 р. № 213. Отже, кореспонденцією дебет рахунка 101 «Земельні ділянки» кредит рахунка 401 «Статутний капітал» (402 «Пайовий капітал») визнається вартість землі як власного капіталу сільськогосподарських підприємств.

Висновки. Формування ринку земель сільськогосподарського призначення є складним і тривалим процесом. Вирішення питання легалізації земельного капіталу в бухгалтерському обліку потребує внесення концептуальних змін у систему управління методологією бухгалтерського обліку в аграрному секторі. Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України спільно з Міністерством аграрної політики України розробили Концепцію розвитку

бухгалтерського обліку в аграрному секторі України [6], запровадження якої передбачає вирішення окресленого питання. Зокрема, хоча земля є лише особливою формою капіталу, вона не обліковується в його складі, що викривляє звітну інформацію як про вартість підприємств, так і про ефективність їхньої діяльності. З огляду на це вартість сільськогосподарських угідь слід визнати структурною частиною власного капіталу підприємства. Вирішення цього питання потребує передусім адекватного наукового забезпечення нормативного регулювання методології та організації бухгалтерського обліку земельного капіталу.

Бібліографічний список

1. Андрійчук В. Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз : [монографія] / В. Г. Андрійчук. – К. : КНЕУ, 2005. – 292 с.
2. Жук В. М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: теорія і практика / В.М. Жук // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси” : зб. наук. праць. – Луцьк, 2008. – Вип. 5 (20), ч. 1. – С. 179–185.
3. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : [монографія] / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
4. Котикова О. Перспективи розвитку ринку земель сільськогосподарського призначення в Україні / О. Котикова, І. Власенко // Економіст. – 2013. – № 3. – С. 36–37.
5. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии / К. Маркс ; [пер. И. И. Скворцова-Степанова]. – Т. 1, кн.1. Процесс производства капитала. – М. : Политиздат, 1978. – 907 с.
6. Проект Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України [Електронний ресурс] // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/>.
7. Саблук П. Т. Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період / П. Т. Саблук. – К. : ННЦ «ІАЕ» УААН, 2008. – 100 с.

Железняк Н. Земельний капітал сільськогосподарських підприємств як об'єкт бухгалтерського обліку

Розвиток бухгалтерського обліку потребує відображення найбільш значущого в аграрній економіці активу – земельного капіталу. Розглянуто механізм функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення. Визначено вади існуючої системи ринкових відносин у системі землекористування. Викладений підхід до відображення земельного капіталу в бухгалтерському обліку з позиції теорії фізичної економії. Розглянуті та узагальнені пропозиції щодо запровадження обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Запропоновано шляхи легалізації земельного капіталу в бухгалтерському обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, землі сільськогосподарського призначення, земельний капітал, фізичний капітал, матеріальні ресурси.

Zhelezniak N. Capital farm land as an object of accounting

The development of accounting requires the display of the most significant asset in agricultural economics – land capital. The article reviews the mechanism of functioning of the agricultural land. The defects of the existing system of market relations in the land are detected. The approach to mapping land capital in accounting from the standpoint of the theory of physical economy. The proposals for the introduction of metering of agricultural land are examined and summarized. The ways of legalizing land capital accounting are proposed.

Key words: buhhaletsky accounting, agricultural land, land capital, physical capital, material resources.

Железняк Н. Земельный капитал сельскохозяйственных предприятий как объект бухгалтерского учета

Развитие бухгалтерского учета требует отражения наиболее значимого в аграрной экономике актива – земельного капитала. Рассмотрен механизм функционирования рынка земель сельскохозяйственного назначения. Определены недостатки существующей системы рыночных отношений в системе землепользования. Изложен подход к отражению земельного капитала в бухгалтерском учете с позиции теории физической экономики. Рассмотрены и обобщены предложения по ведению учета земельных участков сельскохозяйственного назначения. Предложены пути легализации земельного капитала в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, земли сельскохозяйственного назначения, земельный капитал, физический капитал, материальные ресурсы.