

Ю.В. Рощина,
канд. екон. наук,
ПФ Національного університету
біоресурсів і природокористування України
«Кримський агротехнологічний університет».

АГРАРНЕ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто економічну сутність і наукові здобутки в розвитку теорії ціноутворення на землі сільськогосподарського природокористування. Встановлено, що земля як об'єкт бухгалтерського обліку в сільськогосподарстві відображається на балансах підприємств лише в натуральному вимірі без вартісної її оцінки. Доведена необхідність повного обліку основних засобів виробництва й підвищення рівня достовірності визначення показника рентабельності (норми прибутку).

Земля є природним ресурсом, що характеризується просторовими ознаками, рельєфом, ґрунтами, водами, надрами, рослинним і тваринним світом. У міру розвитку продуктивних сил земля перетворюється на ресурс, об'єкт соціально-економічних зв'язків, головний засіб виробництва в сільському господарстві і просторовий базис розвитку і розміщення всіх галузей національного господарства, територіальну основу буття в цілому. У складі земельних ресурсів аграрного природокористування є особлива категорія земель — сільськогосподарські угіддя, де земля є одночасно засобом і предметом праці.

У більшості країн поняття «*land*» (земля) включає всі типи нерухомості, зокрема, будівлі і зелені насадження. Як правило, на Заході роздільне володіння землею і будовами, що є на ній, неможливе. В Україні ці два складники нерухомості розділено і використовується термін «*Haf estate*» (нерухомість) стосовно як до землі, так і до будівель.

П.П. Руснак відзначає: «Залучення в процес суспільного виробництва природних ресурсів означає перетворення їх в складовий елемент продуктивних сил суспільства. У зв'язку з цим природні ресурси слід розглядати як економічну категорію, яка відображує безпосередній зв'язок природи з діяльністю людини.

Найважливішою складовою природних ресурсів є земля — хранителька природних багатств, основа рослинного і тваринного світу, операцій-

ний базис промисловості, населених пунктів і доріг, основний засіб виробництва в сільському господарстві. Тому раціональне землекористування є обов'язковою частиною комплексної системи експлуатації і охорони природних ресурсів» [1].

В економічній літературі з'явилися публікації про ціноутворення щодо земель сільськогосподарського призначення в умовах функціонування ринку земель. Ці публікації свідчать про бажання авторів бачити розвиток цивілізованого ринку земель сільськогосподарського призначення в Україні.

Питанням, що стосуються особливостей оцінки і обліку біологічних активів, присвятили свої наукові праці Ф. Бутинець, Л. Горецький, С. Голов, А. Шестопаль, Б. Кругляк, С. Кучеркова, В. Моссаковський, О. Остапчук, Л. Тодорова, а методичні основи грошової оцінки земель в Україні висвітлюють Ю. Дехтяренко, М. Лихогруд, Ю. Манцевич, Ю. Палеха.

Основна увага у працях дослідників приділена дискусійним аспектам обліку довгострокових і поточних активів, групуванню витрат і визначенню собівартості продукції тощо. Водночас автори не приділяють уваги розробленню науково обґрунтованих ознак класифікації біологічних активів, земельних ресурсів, надто поверхово розглядають методи їх оцінювання, що й зумовило необхідність проведення дослідження.

Метою статті є розгляд економічної сутності та особливостей земель сільськогосподарського призначення в аграрному природокористуванні як об'єкту бухгалтерського обліку для розгляду питань їх ціноутворення на ринку земель.

Земля завжди мала вартість. Споживча вартість землі визначається попитом. Земельні ресурси обмежені й більшість проблем, для розв'язання яких необхідне встановлення прав власності на землю, пов'язана з перевищенням попиту над пропозицією. Суперечки на цьому підґрунті рідко виникають тоді, коли є вільні і родючі землі. Проте, з Бі-

блїї вїдомо, що пастухи Аврама і Лота сперечалися за право випасу худоби ще в 2100 р. до н. е., хоча вільної землі довкола було вдосталь.

Істотним і актуальним у всі часи для цілей бухгалтерського обліку земель були й залишаються питання ціноутворення. Надїлені особливими властивостями земельні ресурси з прадавніх часів цікавили людство в частині їх оцінки (рис. 1).

Перша концепція ціноутворення земель була сформульована А. Смітом у XVIII ст. На основі аналізу різних за якістю ділянок вчений кількісно визначив специфічний дохід, що виникає за рахунок більшого виходу продукції при однакових витратах [2, с. 123]. Продовжуючи дослідження, А. Сміт встановив, що рівень витрат зумовлений станом суспільства, його купівельною спроможністю. Це був засадничий для теорії ціноутворення висновок – суспільно-необхідні витрати збігаються з ціною продажу отриманих продуктів, в даному випадку зерна.

Процес розвитку теорії ціноутворення в першій половині 19 ст. продовжив Б. фон Тюнен. Він досліджував вплив віддаленості земельних ділянок

від ринків збуту (транспортних витрат) на величину ренти, додав до чисто економічних викладень картографічну прив'язку, що нині перетворилася на зонування, виділення типових ділянок, складання кадастрових карт.

Наступний глобальний вклад в теорію ціноутворення вніс К. Маркс. Вчений прирівняв земельні ділянки до капіталу, що авансується у виробництво. Відповідно до цього, земельний капітал за умови простого відтворення повинен забезпечувати одну із форм додаткового продукту.

Так, в цілому схема простого відтворення складається з трьох елементів – земельного, основного (грошового) і змінного (трудового) капіталів, кожному з яких відповідає своя величина додаткового продукту. Земельний капітал приносить ренти, грошовий – норму відсотка, трудовий – додаткову вартість. Співвідношення частин додаткового продукту об'єктивно відрізняється в різних галузях, оскільки воно зумовлено органічною будовою капіталу, відзначає В.С. Болдирев [3, с. 105].

К. Марксом була виявлена й така, дуже важлива в теорії ціноутворення функція, як забезпечення

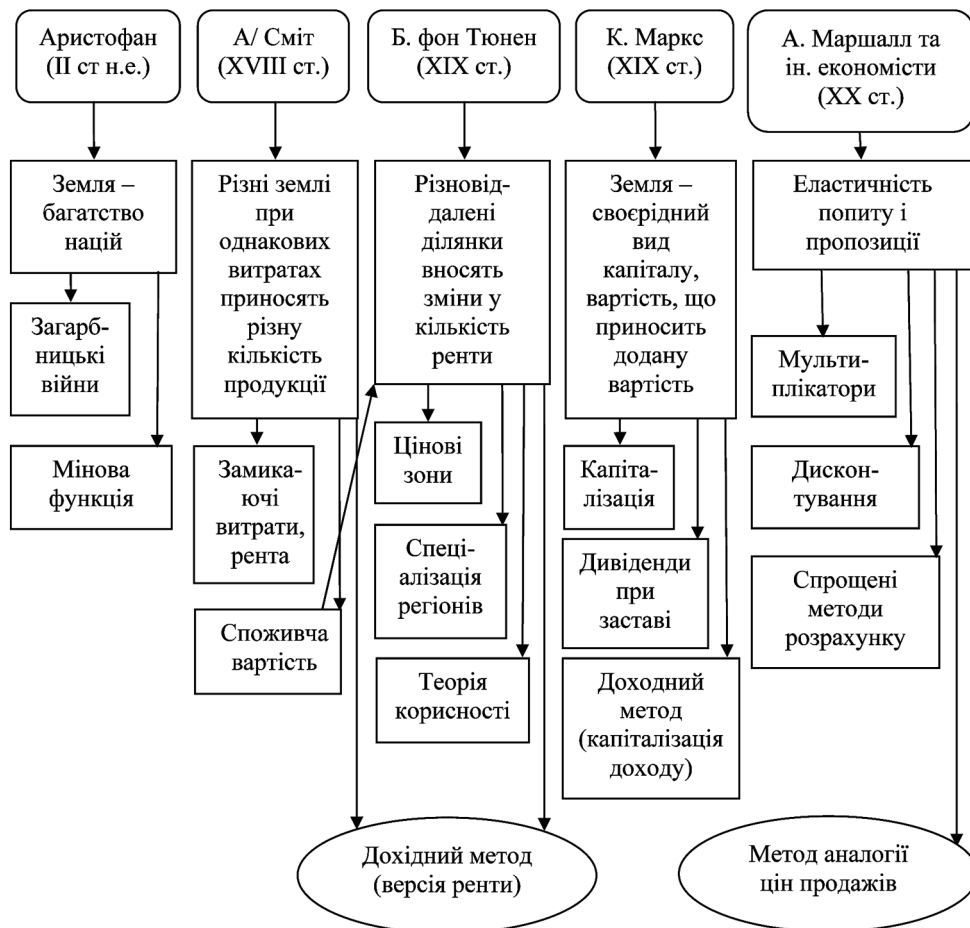


Рис. 1. Розвиток теорії ціноутворення на землі сільськогосподарського призначення

руху інших видів капіталу. Цей умовивід є засадничим при організації іпотеки і застави. У ХХ ст. А. Маршалл та інші економетристи, прийшли до висновку, що всяка вартість формується на стику споживчих властивостей товару і його корисності. Вони привнесли в класичну теорію ціноутворення поняття попиту і пропозиції, можливість прогнозування їх еластичності з метою уточнення в прогнозуванні вартості [3, с. 145]. Оскільки ця новизна ідеально відображала ситуацію з товарами-предметами праці і не вписувалося в ринок нерухомості, дослідження були продовжені. У 40-х роках ХХ ст. на базі балансового методу, розробленого М. Контаровичем, були проаналізовані споживчий і грошовий ринки провідних країн світу. Отримані результати і висновки призначалися, насамперед, для ухвалення глобальних за масштабами рішень про регулювання цін продажів продуктів використання земель, масштабів вирубок лісу, планування міст залежно від приросту народонаселення.

Інформація рис. 1 свідчить про еволюцію теорії ціноутворення і методів, які впливають з окремих етапів її розвитку. Можливо до даної теорії буде внесено ще один блок і виникнуть нові методи. В основу схеми покладено рівень цін продажу земельних ділянок, продуктів їх використання або іншої нерухомості, віднесеної до них, який зумовлений, у т. ч. й процесами економічного регулювання в країнах світу або їх співтовариствах.

З поглибленням ринкових відносин земля поступово стає специфічним товаром і об'єктом бухгалтерського обліку. Як будь-який товар, земля має споживчу і ринкову вартість. Земля як товар — це об'єкт купівлі-продажу, що задовольняє різні реальні або потенційні потреби і має певні якісні й кількісні характеристики і властивості. Для правильного відображення операцій із земельними ресурсами в бухгалтерському обліку необхідне вивчення особливих характеристик і властивостей землі як товару.

У бухгалтерському обліку сільськогосподарських земель необхідно мати на увазі, що ціна на землю виступає як капіталізована рента. Поняття «рента» відіграє найважливішу роль в оцінці земель. У енциклопедичному словнику Ф. Брокгауза і І. Ефрона 1899 року, дуже вдало сформульовано це поняття: «Рента — так називається, взагалі, той вид народного доходу, який отримується через будь-які особливі переваги або сприятливі умови. Подібними перевагами можуть бути для землероба — родючість ґрунту або вигідні умови місця

розташування, для промисловця — володіння сектором виробництва або привілеїв...» [4, с. 25].

Попит на земельні ділянки в кожному регіоні формується під впливом багатьох чинників — економічних, соціальних, демографічних, природно-кліматичних та ін. Характерною особливістю землі як товару є абсолютна нееластичність пропозиції на ринку. Будь-який землевласник, зацікавлений в отриманні доходів, надаватиме землю бізнесу за будь-яку плату. Основна заслуга в розвитку теорії земельної ренти відносно сільськогосподарських земель належить, на нашу думку, Д. Рікардо і І.Г. Тюнену, які детально дослідили залежність ренти від родючості ґрунтів і місця розташування ділянки по відношенню до ринку [5, с. 438—439].

Земля — специфічний об'єкт ринкових відносин. В ідеалі, земельний ринок створює і підтримує ставлення до землі як до особливої цінності, спонукаючи до ефективного використання її чисельних властивостей.

При використанні земельних ділянок для підприємницької діяльності передусім враховують такі характеристики, як місце розташування, розмір, форма, контури і топографія, під'їзні шляхи, способи використання прилягаючих територій. Для сільськогосподарського виробництва і лісового господарства вирішальними є фізичні властивості землі, що формують родючість його верхнього шару: різновид ґрунту, вміст гумусу, водний і тепловий режим, наявність просіки, сінокосів, пасовищ.

Здійснення операцій із земельними ділянками регулюється цивільним законодавством з урахуванням земельного, лісового, природоохоронного, іншого спеціального законодавства. В Україні розроблені основи земельного законодавства, умови ведення земельного кадастру та ін. правові акти, які визначають характер операцій, пов'язаних з купівлею—продажем і використанням земельних ресурсів.

У найзагальнішому вигляді під операціями із землею розуміють сукупність різних економічних операцій із земельними ділянками, в результаті яких відбувається перерозподіл прав власності на земельні ресурси. Періодична зміна землевласників і землекористувачів або перерозподіл їх прав і функцій відбувається на основі здійснення операцій купівлі—продажу земельних ділянок, передачі їх в оренду, дарування, відчуження як пайовий внесок до статутного фонду спільних підприємств, примусового вилучення.

Операції із землею в ринковій економіці слугують своєрідним індикатором стану економічної системи, міри зрілості, стійкості й ефективності її механізмів функціонування. «Гарячкові» об'єми попиту і пропозиції, що «скакають» з року в рік на земельному ринку, вказують на неблагополуччя в економіці в цілому і в конкретних галузях виробництва зокрема. Позбавлені економічного сенсу цінові параметри земельного ринку, коли одні категорії земель взагалі не мають ціни, а ціна інших виходить за всі розумні межі, свідчать про глибоку системну економічну кризу, значні проблеми в бюджетній і фінансово-кредитній сферах, наявні прорахунки в оподаткуванні.

У країнах зі стійкою економічною системою, що історично склалася в період стабільності, операції із землею здійснюються на природній конкурентній основі, без активного втручання держави в процеси руху земельних ресурсів й перерозподілу прав і функцій землевласників та землекористувачів.

У країнах, які після багаторічної штучної перерви відновлюють нормальні ринкові відносини, ситуація дуже схожа з українською. Болюча руйнація старих і повільне, часто непослідовне, становлення нових механізмів функціонування системи створюють специфічну ситуацію, при якій форсований відхід держави від управління економічними процесами супроводжується значними економічними і соціальними втратами, перешкоджає проведенню реформ, знижує ефективність ринкових трансформацій загалом. В умовах перехідної економіки це повною мірою відноситься й до організації раціонального земельного обороту як дієвого інструменту здійснення земельної реформи і найефективнішого землеволодіння. На нашу думку, необхідне диференційоване державне регулювання масштабів і структури земельних операцій по кількості, площі й категоріях залучених в різні ринкові операції земельних ділянок, змісту цих операцій, їх пропорцій, пріоритетів і меж. Навіть у кризових економічних ситуаціях втручання держави в процес становлення ефективного ринкового земельного обігу має базуватися на ринкових механізмах і методах стимулювання його учасників.

Інструментами впливу держави на масштаб, структуру і пріоритети ринку землі виступає податкова, фінансово-кредитна, інвестиційна політика, гарантія підприємницького ризику при виконанні конкретних ринкових операцій із зе-

мельними ділянками, підтримка страхової, консалтингової та інших видів інфраструктурної діяльності на земельному ринку. Завдяки цим заходам має розвиватися ринок земельних ресурсів в країні, відроджуватися культура бухгалтерського обліку земельних відносин.

Здійснення операцій із земельними ділянками й відображення їх в бухгалтерському обліку потребує глибоких і систематичних знань особливостей формування і стану земельного ринку.

У системі бухгалтерського обліку всі господарські засоби поділяються за видами, розміщенням та економічним змістом. За їх ознаками земельні угіддя в галузях сільського господарства виступають як засоби виробництва, а в цій класифікаційній групі – як засіб праці. Щодо економічного змісту, то земельні угіддя – це основні засоби.

Тому основою для формування методики бухгалтерського обліку земель є їх класифікація. На підставі термінів та їх визначень стосовно класифікації земельних угідь нами складена схема їх класифікації як об'єкту бухгалтерського обліку (рис. 2). На нашу думку, класифікація земель за категоріями залежно від цільового призначення дає змогу забезпечити диференційований підхід до здійснення операцій із землею, правильної їх оцінки і достовірного обліку.

У системі бухгалтерського обліку, в його фінансовій, управлінській і податковій підсистемах облік земельних угідь займає певне місце. Метою обліку земель у підсистемі фінансового обліку є формування інформації в кількісному, якісному і вартісному вимірниках про землі у власності, користуванні і оренді на підставі даних первинних документів і реєстрів аналітичного і синтетичного обліку.

У бухгалтерській звітності – метою є надання інформації зовнішнім користувачам. Дані в звітність переносять з реєстрів синтетичного і аналітичного обліку. Таким чином, у фінансовому обліку інформація має бути своєчасно сформована, перенесена в звітність і надана для розгляду зовнішніми і внутрішніми користувачами.

У системі податкової звітності формування звітності по земельному податку здійснюється відповідно до «Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)» [6].

Водночас Податковим кодексом України передбачені різні підходи для нарахування земельного

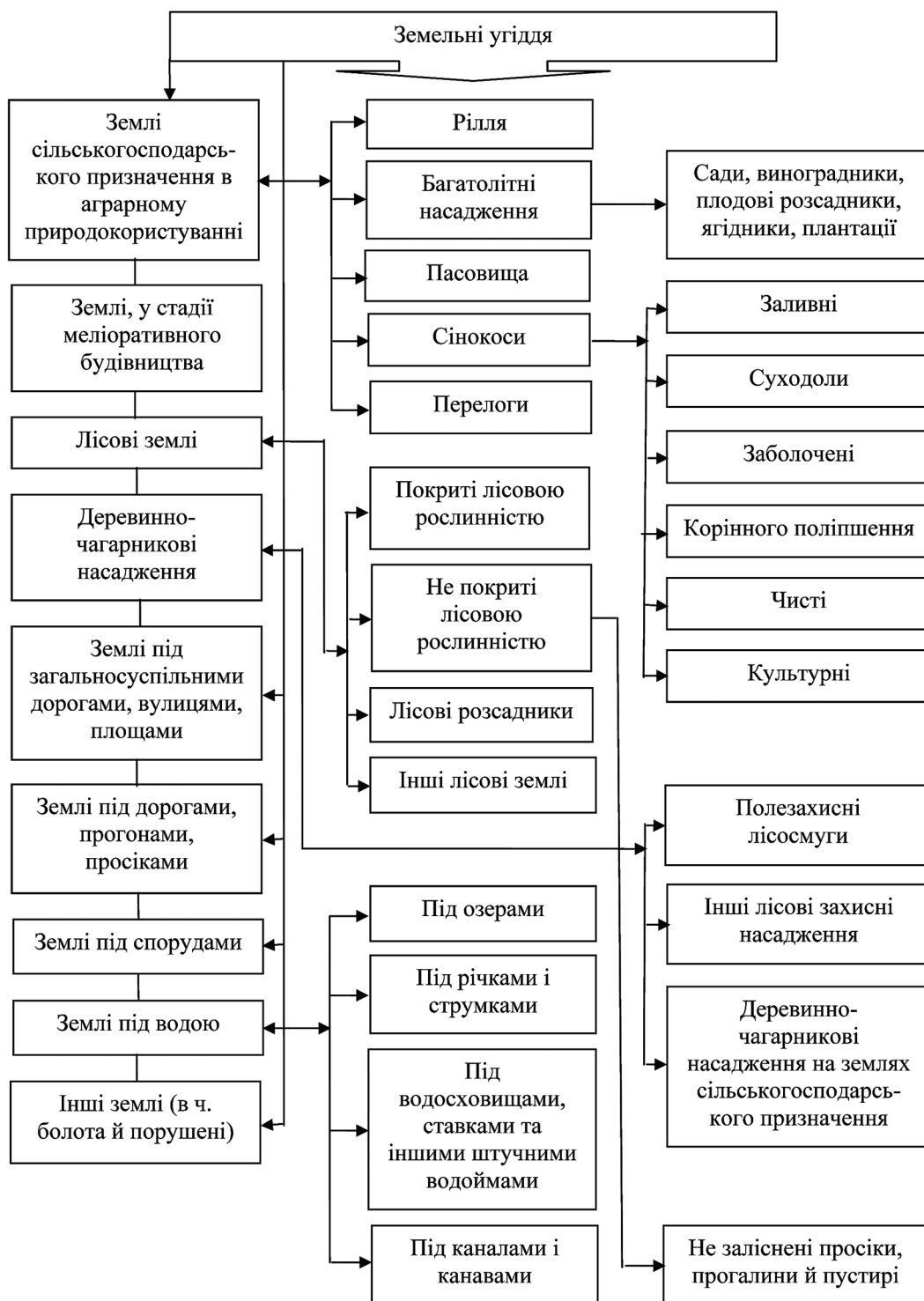


Рис. 2. Класифікація земель як об'єкта бухгалтерського обліку

податку юридичними і фізичними особами. Так, відповідно до пунктів 286.2 і 286.5 Кодексу самостійно нараховувати земельний податок повинні лише юридичні особи, а фізичним особам, у т. ч. підприємцям, податкове зобов'язання нараховують податкові органи і присилають повідомлення-рішення з сумою, належною до сплати [7]. Тому фізичні особи-підприємці повинні надавати По-

даткову декларацію лише для нарахування орендної плати, тобто якщо орендують земельні ділянки державної або комунальної власності.

Податкові повідомлення по земельному податку формуються на підставі інформації, отриманої податковими інспекціями з органів, які забезпечують ведення державного земельного кадастру, здійснюють державну реєстрацію прав на нерухо-

ме майно і операцій з ним (пункти 11–13 ст. 396 Кодексу). Податкова база земельного податку визначається як кадастрова вартість земельних ділянок, визнаних об'єктом оподаткування відповідно до статті 389 Кодексу і встановлюється відносно кожної земельної ділянки як його кадастрова вартість за станом на 1 січня року, тобто податкового періоду.

Таким чином, при збільшенні кадастрової вартості земельної ділянки, збільшується сума обчисленого земельного податку.

Враховуючи, що в компетенцію податкових органів не входить визначення вартості земельних ділянок, податкові органи здійснюють нарахування податку, виходячи з вартості (змінити яку не мають права), що надається органами, які здійснюють кадастровий облік. Проте вартість земельних ділянок визначають за методикою Кабінету Міністрів України, затвердженою 1995 р., яка нині не відображає реальної вартості земель сільськогосподарського призначення. Тому методичних підхід до визначення вартості земель сільськогосподарського призначення необхідно уточнити.

Інформація для управлінського персоналу й інших внутрішніх користувачів по центрах відповідальності для прийняття ними рішень з планування, регулювання, підвищення ефективності виробництва, здійснення контролю за виробничим процесом узагальнюється в управлінському обліку. При обліку земель сільськогосподарського призначення і права користування й оренди земельними ділянками, на нашу думку, головною метою управлінського обліку є формування відомостей для розрахунку показників ефективності використання земельних угідь. Тому, якщо в системі фінансового обліку земель важливо показати земельні угіддя, права користування в грошовому вимірнику, то в системі управлінського обліку значне місце займають кількісні і якісні характеристики земель.

Згідно з цим, в управлінні земельними ресурсами виникли нові завдання. Вони полягають у ставленні до землі, переданої власниками в статутні фонди організацій. Від цього залежить не лише ефективність ведення сільськогосподарського виробництва, але й вартість і стан земельної ділянки. Кожен власник повинен знати трансформацію кількісних, якісних і вартісних показників його земельної ділянки, переданої як внесок у статутний фонд конкретної сільськогосподарської організації. Таким чином, у зв'язку з впровадженням

в практику ринкових відносин сутність господарського обліку земельних ресурсів певною мірою змінилася.

Основними завданнями фінансового обліку в частині обліку земель, прав користування і оренди земельних ділянок є правильне документальне оформлення їх надходження, вибуття і відображення цих операцій в облікових реєстрах, точне визначення результатів при списанні й при вибутті земель; правильне документальне оформлення виконаних меліоративних робіт і нарахування по них амортизації.

В управлінському обліку в частині земель сільськогосподарського призначення вважаємо за доцільне виділити наступні завдання: контроль за правильністю списання на витрати виробництва вартості внесених мінеральних добрив з урахуванням їх наслідків і за правильністю нарахування й списання на витрати виробництва амортизації по виконаних меліоративних роботах; формування в реєстрах аналітичного обліку інформації в кількісному, якісному і грошовому вимірниках для характеристики ефективності і контролю за цільовим використанням землі.

Висновки. Земельні ресурси є специфічною економічною категорією і об'єктом обліку. Операції з ними вимагають виняткових підходів в економічних, бухгалтерських і правових питаннях. В управлінні земельними ресурсами виникли нові завдання, пов'язані зі ставленням до землі, переданої власниками в статутні фонди організацій. Вони також потребують невідкладного й результативного вирішення.

Використані джерела

1. *Руснак П.П.* Економіка природокористування: навч. посіб. / Руснак П. П. — К.: Вища шк., 1992. — 318 с.
2. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов / Смит А.; в 2-х т. — М.: Наука, 1993. — 570 с.
3. *Болдырев В.С.* Введение в теорию оценки недвижимости / В. С. Болдарев, А. Е. Федоров. — М.: ЮНИТИ, 1997. — 230 с.
4. *Брокгауз Ф.А.* Энциклопедический словарь, книга 52, статья «Рента» / Ф. А. Брокгауз, И. А. Эфрон. — С.Пб., 1897. — Т. 20. — 480 с.
5. *Риккардо Д.* Антология экономической классики / Риккардо Д. — М.: Эконом, 1993. — Т. 1. — С. 438–439.
6. Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0042-11>.
7. Податковий Кодекс України (зі змінами і доповненнями) від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.47.54&nobreak=1>.