

УДК 657.1:330

С. М. Белінська,

к. е. н., доцент (б. в. з.) кафедри обліку і аудиту,

Чорноморський державний університет імені Перта Могили, м. Миколаїв

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

S. Belinska,

Ph.D. in Economics, Associate professor of Accounting and Auditing Department

Petro Mohyla Black Sea State University

METHODICAL PRINCIPLES OF ACCOUNTING LAND RESOURCES

Стаття присвячена проблемам облікового відображення операцій із земельними ділянками сільськогосподарського призначення в Україні. Визначено основні передумови відображення земельних ділянок у бухгалтерському обліку. Проведено аналіз положень діючих стандартів бухгалтерського обліку щодо відображення в обліку земельних ресурсів.

The article is devoted to the problems of the accounting reflection of operations with agricultural land in Ukraine. The basic prerequisites of land plots reflection are identified in accounting. The provisions analysis of the valid accounting standards is conducted on reflecting land resources in accounting.

Ключові слова: облік, актив, земельні ресурси, основні засоби, природний капітал.

Key words: accounting, asset, land resources, fixed assets, natural capital.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ

Земельно-ресурсний потенціал України — один із найпотужніших у Європі. Земельний фонд нашої держави становить 5,7 % території усєї Європи та складає 60,3 млн га. У загальній структурі земельних ресурсів землі сільськогосподарського призначення займають 70,9% (42,8 млн га). Маючи у своєму володінні такий масштабний і цінний за своїми якісними характеристиками земельний фонд, Україна, за різними оцінками науковців, за умов дотримання оптимальної структури землекористування та відповідного рівня землеробства, потенційно здатна забезпечити продовольством 250 — 320 млн осіб [2]. Спеціалісти ФАО розглядають нашу країну як одну з тих, що забезпечуватиме продовольством населення світу в майбутньому [1]. Розкриття такого потенціалу сільськогосподарських земель дозволить Україні зайняти вагоме місце у міжнародному поділі праці та міжнародних відносинах.

За умов інтенсифікації землекористування зростає необхідність у розширенні інформаційної бази щодо обліку якісних характеристик земельних ресурсів. Різноманіття наукових концепцій і підходів до обліку земельних ресурсів, що застосовуються в економічній науці, вимагає розробки системи обліку земельних ресурсів для потреб бухгалтерського обліку, яка б базувалася на теоретич-

но обґрунтованому та уточненому інформаційно-обліковому забезпеченні.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженнями в галузі розробки та удосконалення бухгалтерського обліку щодо обліку земельних ресурсів займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені: В.М. Жук, В.М. Метелиця, Т.Є. Кучеренко; Дж. Екклз; С.А. Діпіаза, ін. Проте залишається ряд невирішених питань наукового та прикладного характеру, які зменшують інформативність облікових даних щодо стану та використання земельних ресурсів. Але в сучасних умовах осмислення всіх аспектів земельних відносин в системі бухгалтерського обліку необхідно удосконалити нормативне забезпечення обліку земельних ресурсів.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є дослідження методичних засад обліку земельних ресурсів.

Відповідно до поставленої мети сформульовано наступні завдання:

- розглянути земельні ресурси як цілісну систему (природний капітал);
- сформулювати висновки та визначити напрями подальших досліджень для розширення інформаційної бази щодо обліку земельних ресурсів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Облік земельних ресурсів регламентується Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та звітності і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Але, не зважаючи на те, що міжнародні стандарти були базою для створення національних положень, існують розбіжності при їх застосуванні. Це, в першу чергу, пов'язано з тим, що застосування МСБО та МСФЗ не є самоціллю, пріоритетним є забезпечення потреб користувачів якісною інформацією. З урахуванням природно-ресурсного та аграрного потенціалу країни в умовах екологізації економіки особливе місце займає облікове забезпечення використання і відновлення стратегічного ресурсу — земельних ресурсів [5]. У залежності від способу набуття прав власності та користування земельні ресурси в сучасній системі бухгалтерського обліку розглядаються як:

- основний засіб на правах володіння, що є активом підприємства, щодо якого реалізуються в повній мірі права володіння, користування та розпорядження;

- нематеріальний актив на правах користування, що є об'єктом обліку, щодо якого обмежено розпорядчі функції;

- об'єкт орендних відносин. Повнота забезпечення прав залежить від виду оренди та обмежувачих умов угоди оренди.

Проте земельні ресурси доцільно розглядати як цілісну систему з урахуванням їх багатофункціональності, як природний капітал.

Так, у системі обліку земельних ресурсів (природного капіталу) концентруватиметься інформація щодо: земельних ділянок як основного засобу нематеріального активу та об'єкта орендних відносин; капітальних витрат на поліпшення земель, природних ресурсів, багаторічних насаджень, прав користування природними ресурсами та біологічних активів, враховуючи дані позабалансового обліку.

Ряд вчених висувають пропозиції про введення в дію окремого стандарту, який би враховував специфічні особливості землі, у тому числі сільськогосподарського призначення, як об'єкта обліку. В їх працях наголошується на визнанні земельних ділянок як об'єкта бухгалтерського обліку. Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" земельні ділянки, що знаходяться у власності підприємств, визнаються активом і, таким чином, стають об'єктами бухгалтерського обліку, зараховуючись до складу основних засобів на підставі Державного акта на право приватної власності на землю. Тобто активом і об'єктом бухгалтерського обліку сьогодні визнаються тільки земельні ділянки, які належать підприємствам. Проте сьогодні в сільському господарстві склалась така ситуація, що земельні ділянки знаходяться у власності фізичних осіб у формі паїв, а використовують землю на пра-

вах оренди сільськогосподарські підприємства. Фізичні особи не ведуть бухгалтерський облік, а підприємства не мають підстав для включення цих ділянок до складу активів. На практиці облік орендованих земельних ділянок або взагалі не ведеться, або ведеться у дуже спрощеному вигляді, не розкриваючи всієї інформації про земельні ділянки та землекористування. Таким чином, велика частина земель сільськогосподарського призначення залишається поза увагою бухгалтерського обліку.

Відображення земельних ділянок у складі активів підприємства зумовлено такими інформаційними потребами:

- повною мірою відображати земельний потенціал підприємства, що важливо для його діяльності в отриманні інвестицій, кредитів тощо;

- розраховувати норму прибутку на вкладений капітал, що важливо для аналізу діяльності підприємства та державного регулювання міжгалузевого розподілу прибутку;

- вести на підприємстві системний облік земельних ділянок, що дає можливість орієнтуватися в оцінці наявного земельного потенціалу, шукати шляхи більш ефективного його використання.

Ще однією серйозною проблемою включення земельних відносин у систему бухгалтерського обліку є відсутність дієвого механізму їх функціонування та регулювання. Українське земельне законодавство важко назвати цілісним і послідовним, зважаючи на велику кількість протиріч між окремими законодавчими та нормативними актами. Можливість неоднозначного трактування тих чи інших норм законодавства, ускладненість різноманітних процедур, значна тривалість процесу оформлення права на землю призводять до того, що інтереси інвесторів, місцевих громад і окремих громадян не забезпечуються повною мірою. Відсутність економічного інтересу в сільськогосподарських товаровиробників та належного господарського механізму використання земель призвели до відчуження селян від землі.

Отже, формуванню інформаційної бази щодо обліку земельних ресурсів сприятиме виділення їх як об'єкта обліку, що можливо за рахунок:

- розширення бази діючих стандартів;

- створення окремого стандарту з обліку природоохоронних заходів, що, в свою чергу, може призвести до дублювання інформації, наведеної в інших стандартах обліку;

- розробки галузевих стандартів. У даному разі доцільно ввести положення щодо обліку природного капіталу із врахуванням особливостей кожної галузі;

- впровадження тлумачення, що враховуватиме особливості обліку земельних ресурсів як цілісної системи.

Рекомендовані положення тлумачення "Природний капітал: забезпечення раціонального природокористування" наступні:

1. Введення понятійного апарату:

— природний капітал — активи природного походження, що підприємство використовує на правах власності та користування, які використовуються людиною у виробництві та виконують функцію формування людського капіталу;

— актив природного походження — актив, що є результатом природних процесів (кліматичних умов, температурних режимів та ін.) та адаптований людиною до використання в господарській діяльності;

— відновлення земельних ресурсів — забезпечення рівня природної родючості та її підвищення;

— відшкодування втрат родючості ґрунтового покриву земельних ресурсів — відновлення характеристик земельного покриву, що зафіксовано в агрохімічному паспорті на момент укладання угоди оренди, об'єктом якої виступають земельні ресурси;

— фонд "Відшкодування втрат ґрунтового покриву" — цільовий фонд, що обов'язково формується у разі негативного відхилення даних агрохімічного аналізу на момент укладання угоди та момент передачі об'єкта оренди власнику не залежно від форми власності суб'єкта господарювання.

2. Складові природного капіталу: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, природні ресурси, багаторічні насадження, права на користування природними ресурсами, біологічні активи.

3. Відображення у звітності:

— складових природного капіталу на правах власності та користування;

— перелік поліпшень, проведених на землях, що використовуються на правах власності та користування, враховуючи землі на позабалансових рахунках;

— фонд "Забезпечення відновлення земельних ділянок", сформований підприємством самостійно та фонд "Відшкодування втрат ґрунтового покриву", що враховує компенсацію щодо погіршення його якісних характеристик;

— інформація щодо основних засобів природоохоронного призначення, які забезпечують екологічний баланс навколишнього середовища (вартість, амортизація)

Розвиток інноваційного процесу в землеробстві ставить перед бухгалтерським обліком нові завдання, водночас залишаються невирішеними проблеми завершення земельної реформи і переведення земельних відносин у сільському господарстві на ринкову основу, що утруднює ідентифікацію земель сільськогосподарського призначення як об'єкта бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ

Розглядаючи земельні ресурси як цілісну систему (природний капітал), ключовим є відображення в обліку їх якісних характеристик. Цьому сприятиме впровадження окремого тлумачення "Природний капітал: забезпечення раціонального

природокористування" до стандартів бухгалтерського обліку з виділенням основних понять, об'єктів, їх класифікацій та підходів до їх оцінки і відображення у фінансовій звітності підприємства, що сприятиме виділенню земельних ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку та забезпечить ефективність їх використання і відновлення. Основними напрямками подальших досліджень є розширення інформаційної бази щодо обліку земельних ресурсів як системи та експериментальна апробація введення їх в облік різних галузей економіки.

Література:

1. Іщенко Г. Україна може долучитися до гуманітарних і продовольчих програм ФАО і ООН / Г. Іщенко [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ukurier.gov.ua/uk/articles/mikolabezuglij-ukrayina-mozhe-doluchitisyado-gum/p/>

2. Олійник Д.С. Фінансова підтримка сільськогосподарського виробника у зарубіжних країнах / Д.С. Олійник // Фінанси України. — 2002. — № 6. — С. 72—79.

3. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук. — К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2009. — 648 с.

4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні": від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 40. — С. 365.

5. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія / І.В. Замула. — Житомир: ЖДТУ, 2010. — 440 с.

References:

1. Ishchenko, H. (2012), "Ukraine may join the humanitarian and food programs of FAO and the UN", *Uriadovyy kur'ier*, [online], available at: <http://ukurier.gov.ua/uk/articles/mikolabezuglij-ukrayina-mozhe-doluchiti-sya-do-gum/p/> (Accessed 12 March 2015).

2. Oliinyk, D. S. (2002), "Financial support for agricultural products in foreign countries", *Finansy Ukrainy*, vol. 6, pp. 72—79.

3. Zhuk, V. M. (2009), *Kontseptsiiia rozvytku bukhhalterskoho obliku v aharnomu sektori ekonomiky* [The concept of accounting in the agricultural sector], NNTs "Instytut aharnoi ekonomiky" UAAN, Kyiv, Ukraine.

4. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), *The Law of Ukraine "On bookkeeping and financial reporting in Ukraine"*, *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, vol. 40, pp. 365.

5. Zamula, I. V. (2010), *Bukhhalterskyi oblik ekolohichnoi diialnosti u zabezpechenni stiikoho rozvytku ekonomiky* [Accounting environmental activities to ensure sustainable economic development], *ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine*.

Стаття надійшла до редакції 08.04.2015 р.