

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗЕМЕЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ

Досліджено проблеми та перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення операцій із земельними ресурсами як об'єктами інвестиційної нерухомості

Ключові слова: земля, земельні ресурси, земельні ділянки, обліково-аналітичне забезпечення, інвестиційна нерухомість.

Створення якісного інформаційного забезпечення для об'єктивного розкриття операцій із земельними ресурсами є важливою складовою їх економічного аналізу. Бухгалтерський облік і звітність, безумовно, виступають одними з найбільш значущих інформаційних компонентів при проведенні економічного аналізу результативності діяльності підприємств, пов'язаної з придбанням, володінням та реалізацією земельних ділянок, оскільки основною функцією бухгалтерського обліку є інформаційна. Бухгалтерські правовідносини, які є за своєю сутністю інформаційними, можуть бути реалізовані за умови удосконалення нормативної бази у сфері земельних відносин.

Необхідною умовою якісного інформаційного забезпечення економічного аналізу операцій з землею є удосконалення методологічного, методичного і правового супроводу бухгалтерського обліку і звітності. Об'єктивне представлення правильності та правдивості інформації про земельні ділянки не може бути досягнуто без виконання важливої вимоги зіставності даних, яка відповідає якісним характеристикам як вітчизняних нормативних положень, так і МСФЗ. Головною задачею при цьому є реальне відображення вартості земельних ділянок для прогнозування діяльності підприємства з метою усунення можливих втрат доходів, які воно може отримати від здійснення операцій з землею.

Поліпшення інвестиційного клімату в нашій країні свідчить про актуальність проведення досліджень пов'язаних з об'єктами інвестиційної нерухомості, в якості яких також можуть виступати й земельні ділянки. Достовірність відображення таких об'єктів можлива лише при адаптованому до сучасних умов господарювання їх обліково-аналітичному забезпеченні. Необхідність удосконалення теоретичних основ обліково-аналітичного забезпечення, з одного боку, та потреба практичної діяльності підприємств в частині правильного відображення операцій з земельними ділянками, які виступають об'єктами інвестиційної нерухомості, з іншого боку, обумовили вибір напрямку даного дослідження.

Проведені дослідження виявили різноманітність підходів авторів по широкому колу питань, що охоплюють різні аспекти теорії та практики обліково-аналітичного забезпечення земельних ресурсів як

об'єктів інвестиційної нерухомості. Великий внесок в розробку методологічної бази обліково-аналітичних процедур в сфері земельних відносин та інвестиційної нерухомості внесли такі автори як Л. Богуцька, Т. В. Чередніченко, Я. С. Карп'як, І. Хмелевський.

Метою дослідження є розробка теоретичних і методологічних основ обліково-аналітичного забезпечення операцій з земельними ресурсами, які виступають об'єктами інвестиційної нерухомості, в умовах ринкових фінансово-економічних відносин.

Інвестиційна нерухомість в обліку є відносно новим об'єктом. В науковій літературі наявні певні розробки по даному питанню, проте земельним ділянкам, як можливим складовим інвестиційної нерухомості, присвячено небагато праць. Земля має іншу специфіку як нерухомість в порівнянні з будівлями та спорудами. Це обумовлюється її природним походженням. Необхідно виявити, яким чином особливості землі враховуються при її обліку та аналізі операцій з нею в складі інвестиційної нерухомості, яке законодавство регулює ці питання.

До інвестиційної нерухомості відносяться ті земельні ділянки, які належать підприємству на правах власності і утримуються ним не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративних потреб або продажу в процесі звичайної діяльності, а з метою отримання доходу у вигляді орендних платежів [6].

Як зазначає Я. С. Карп'як [4], прикладами земельних ділянок як інвестиційної нерухомості можуть бути: 1) земля, призначена для отримання вигод від збільшення її вартості в довгостроковій перспективі, а не для продажу в умовах звичайної господарської діяльності підприємства; 2) земля, подальше призначення якої ще не визначено (якщо підприємство не прийняло рішення щодо використання її у звичайній господарській діяльності, то вважається, що землю призначено для приросту вартості майна). Разом з тим, як стверджує автор, якщо земельна ділянка передана в оренду, але підприємство планує використовувати таку земельну ділянку самостійно, говорити про неї як про об'єкт інвестиційної нерухомості не можна.

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» визначає, що даний об'єкт обліку відображається за справедливою вартістю (без нарахування зносу та із відображенням її зміни), а у разі неможливості її

визначення – за фактичною, тобто первісною вартістю, зменшеною на суму амортизації [6].

На думку І.Хмелевського [8, с. 49] умова щодо амортизації земельних ділянок як об'єктів інвестиційної нерухомості, оцінених за первісною вартістю, виконуватися не повинна у зв'язку з невизнанням землі об'єктом амортизації, оскільки неможливо визначити її строк корисної експлуатації та земля має властивість до самовідновлення. Доцільно підтримати таку точку зору, і тому пункт 16 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» необхідно доповнити словами, що виключають земельні ділянки як інвестиційну нерухомість з об'єктів, які можуть амортизуватися: «... або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації (крім земельних ділянок, на які амортизація не нараховується)»...

У випадку, якщо інвестиційна нерухомість обліковується за первісною вартістю, згідно П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [6], її вартість збільшується на суму витрат, пов'язаних з її капітальними поліпшеннями. Так як земля не визнається об'єктом амортизації, в складі інвестиційної нерухомості капітальне поліпшення земель не повинно збільшувати їх первісну вартість, а включатися до окремого об'єкту обліку «Капітальні витрати на поліпшення земель» в такому ж порядку, як і для земельних ділянок, що визнаються операційною нерухомістю. Для цього пункт 14 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» необхідно доповнити уточненням, яке б виключало віднесення капітальних поліпшень земельних ділянок до їх первісної вартості: «Первісна вартість інвестиційної нерухомості (крім земельних ділянок) збільшується на суму витрат, пов'язаних з її поліпшенням...». Таке уточнення дозволить застосовувати однаковий підхід обліку земельних ділянок операційної та інвестиційної нерухомості та усуне можливі проблеми при їх переведенні з одного виду в інший, а також забезпечить нарахування амортизації на капітальні поліпшення.

При переведенні земельної ділянки до складу інвестиційної нерухомості та обліку її за справедливою вартістю для списання різниці у вартостях (між балансовою та справедливою), як зазначає І.Хмелевський, використовуються субрахунки 719 «Інші доходи від операційної діяльності» (при перевищенні справедливої вартості) та 949 «Інші витрати операційної діяльності» (при перевищенні балансової вартості) [8, с. 50]. Проте П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» передбачається, що така різниця між вартостями відображається як дооцінка або уцінка відповідно [6].

За П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [6] у випадку обліку земельної ділянки за справедливою вартістю, вона повинна коригуватися на дату балансу, до дати вибуття, переведення інвестиційної нерухомості до операційної та такої, що утримується для продажу. При цьому сума збільшення або зменшення справедливої вартості відноситься на інший операційний дохід або інші витрати операційної діяльності.

Щодо застосування даної норми думки авторів суттєво відрізняються. Чередніченко Т.В. [10] пропонує використовувати для відображення змін у справедливій вартості інвестиційної нерухомості субрахунки 710 «Дохід від первісного визнання та

зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (при зростанні справедливої вартості) та 940 «Витрати від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (при зменшенні справедливої вартості).

Богуцька Л. [1, с. 184] стверджує, що такий підхід є не правильним, оскільки П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» чітко розмежує інвестиційну та операційну нерухомість, то відповідно, доходи та витрати від використання інвестиційної нерухомості повинні відображатися як доходи та витрати від інвестиційної діяльності. Автор пропонує використовувати субрахунки 740 «Дооцінка інвестиційної нерухомості внаслідок зміни справедливої вартості» та 970 «Уцінка інвестиційної нерухомості внаслідок зміни справедливої вартості».

Слід визнати, що такий підхід є необґрунтованим, оскільки автор не враховує змісту поняття інвестиційна діяльність, що є визначальним при віднесенні доходів та витрат на відповідний рахунок.

П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» [7] передбачено, що інвестиційною діяльністю є придбання та реалізація необоротних активів та фінансових інвестицій, які не визнаються складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Оскільки при наявності в складі активів інвестиційної нерухомості та отримання орендних платежів від її передачі в оренду не відбувається придбання чи реалізація, то не можна вважати використання даного активу в інвестиційній діяльності. Ще одним підтвердженням цьому є отримання доходу від орендних операцій, що безумовно визнається іншим операційним доходом і відображається на субрахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів». Таким чином, використання інвестиційної нерухомості слід відносити до іншої операційної діяльності.

Згідно П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [6] інвестиційною нерухомістю є власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Фактично відбувається передача земельної ділянки в оренду, проте необхідно визначити чим відрізняється оренда земельної ділянки як інвестиційної та операційної нерухомості.

У П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [6] операційна нерухомість трактується як власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Таким чином, різниця полягає в призначенні земельної ділянки на рівні підприємства, що, проте, не стосується категорій цільового призначення землі згідно Земельного кодексу.

Варто врахувати, що статтю 807 Цивільного кодексу [9] забороняється передавати земельні ділянки за договором лізингу, що в обліку за змістом відповідає фінансовій оренді.

Крім того, згідно Закону України «Про оренду

землі» [2] об'єктами оренди є земельні ділянки, що перебувають у власності громадян, юридичних осіб, комунальній або державній власності.

Тобто передаватися в оренду можуть лише земельні ділянки, що перебувають у власності, якщо не враховувати суборенду, яка має обмеження, що пов'язані з необхідністю узгодження цього із власником земельної ділянки або передбачення відповідних умов у договорі.

Згідно П(С)БО 14 «Оренда» [5] фінансовою орендою є оренда, яка передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. При цьому повне право власності на орендований актив орендарем за фінансовою орендою може набутися лише після закінчення строку оренди.

Виходячи з цього, особа, якій належать активи на правах фінансової оренди має лише право володіння та користування, а отже, земельні ділянки на правах фінансової оренди не можуть передаватися в оренду іншій особі.

Тому необхідно внести зміни до П(С)БО 32 і сформулювати значення поняття інвестиційна нерухомість таким чином: «власні земельні ділянки, власні або орендовані на умовах фінансової оренди будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності». Аналогічні зміни необхідно внести до визначення поняття «операційна нерухомість».

Підсумовуючи вищенаведене, маємо підстави вважати, що суб'єкт, який здає в оренду земельну ділянку як інвестиційну нерухомість, є її власником, а тому має право володіння, користування та розпорядження. Друга сторона відносин щодо здачі в оренду земельної ділянки як інвестиційної нерухомості – орендар земельної ділянки, згідно статті 93 Земельного кодексу [3], отримує права володіння та користування земельною ділянкою.

Земельне законодавство не визначає норм щодо землі як об'єкта інвестиційної нерухомості, не регулює права сторін при таких відносинах. Тобто відображення в обліку земельних ділянок як інвестиційної нерухомості не має підкріплення в земельному законодавстві.

Для цього слід внести доповнення до Земельного кодексу України, ввівши главу 16-2 «Земля як інвестиційна нерухомість», де передбачити наступне:

1. Земля відноситься до інвестиційної нерухомості, якщо земельні ділянки належать підприємству на праві власності та утримуються ним з метою отримання орендних платежів та/або прирощення вартості, а не для самостійного використання у власній діяльності (виробництва, постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети) або продажу в процесі звичайної діяльності.

2. У випадку здачі земельної ділянки як інвестиційної нерухомості в оренду, відносини між орендарем та орендодавцем (власником земельної ділянки – інвестиційної нерухомості) регулюються нормами законодавства про оренду землі.

3. Припинення використання земельної ділянки як інвестиційної нерухомості відбувається за умов переведення земельної ділянки із інвестиційної

нерухомості до операційної нерухомості внаслідок: а) використання у цілях здійснення виробництва, постачання товарів, надання послуг; б) використання в адміністративних цілях; в) прийняття рішення про продаж земельної ділянки (момент укладення договору про продаж земельної ділянки).

4. До операційної нерухомості відносяться ті земельні ділянки, які використовуються у виробничій діяльності підприємства, для адміністративних потреб та ті, що підлягають продажу.

5. До земельної ділянки як інвестиційної нерухомості застосовуються усі інші норми щодо права власності на земельну ділянку.

Отже, ситуація, що склалася в законодавстві відносно земельних ділянок як інвестиційної нерухомості є негативною, а запропоновані доповнення Земельного кодексу передбачають питання використання земельних ділянок як інвестиційної нерухомості.

Крім того, статтю 3 Закону України «Про оренду землі» необхідно викласти в такій редакції: «Об'єктами оренди є земельні ділянки, що перебувають у власності громадян, юридичних осіб (в тому числі як інвестиційна нерухомість), комунальній або державній власності». Це уточнить порядок здійснення операцій з земельними ділянками, що визнаються інвестиційною нерухомістю.

А також статтю 82 Земельного кодексу України доповнити пунктом 5 такого змісту: «Земельні ділянки, які визнаються юридичними особами як інвестиційна нерухомість, перебувають виключно у їх власності». Таке доповнення поставить однозначну вимогу щодо права власності на земельні ділянки, які віднесені до інвестиційної нерухомості.

В межах проведеного дослідження визначені підходи до формування фундаментальних законодавчо закріплених положень з регулювання системи бухгалтерського обліку, фінансової звітності підприємств в частині операцій з земельними ділянками як об'єктами інвестиційної нерухомості. Ці підходи адекватно формують інформаційну базу необхідну для проведення аналітичних процедур щодо результативності здійснення інвестиційної діяльності з земельними ресурсами. Отримані результати дослідження можуть бути використані для подальшого розвитку теоретичних та емпіричних досліджень в галузі економічного аналізу та бухгалтерського обліку. Розроблені положення спрямовані на удосконалення якості обліково-аналітичного забезпечення інвестиційної діяльності в сфері земельних відносин.

Список літератури

1. Бозуцька, Л. Деякі аспекти обліку інвестиційної нерухомості / Л. Бозуцька // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 183-191. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2010_6/pdf/bogutska.pdf.
2. Про оренду землі : закон України за станом на 6 жовтня 1998 р. № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
3. Земельний кодекс України: за станом на 25 жовтня 2001 р. № 2768-III [2768-14] [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://www.ecoleague.net/5623003-167-1284.html>
4. Карп'як, Я. С. Особливості бухгалтерського та податкового обліку земельних ділянок [Електронний ресурс] / Я. С. Карп'як // Вісник Національного

-
- університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 647. – С. 363-368. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vnulp/Menegment/2009_647/63.pdf.
5. Оренда [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.00 № 181. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
 6. Інвестиційна нерухомість : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.07 № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
 7. Звіт про рух грошових коштів : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
 8. Хмелевський, І. Купівля-продаж землі: бухгалтерський та податковий облік / І.Хмелевський // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 20. – С. 43 – 54
 9. Цивільний кодекс України: за станом на 16 січня 2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
 10. Чередніченко, Т.В. Особливості обліку інвестиційної нерухомості [Електронний ресурс] / Т. В. Чередніченко // Науковий вісник Ужгородського університету: збірник наукових праць. – 2010. – № 29. – С. 25-27 – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_2/statti/10.htm.

РЕЗЮМЕ

Остапчук Татьяна

Состояние и развитие учетно-аналитического обеспечения операций с земельными ресурсами как объектами инвестиционной недвижимости

Исследованы проблемы и перспективы развития учетно-аналитического обеспечения операций с земельными ресурсами как объектами инвестиционной недвижимости.

RESUME

Ostapchuk Tetyana

State and development of accounting and analytical support for transactions of land resources as objects of investment property

The problems and prospects of development of accounting and analytical support for transactions of land resources as objects of investment property have been investigated in the article.

Стаття надійшла до редакції 16.04.2012 р.