

УДК [657:631.152:631.111.2]

Сисак Е.О.

Подільський державний аграрно-технічний університет

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ЕЛЕМЕНТУ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЗЕМЕЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ

Досліджено особливості відображення в обліку земельних ресурсів та використання бухгалтерської інформації про них в управлінських цілях. Зроблено спробу науково обґрунтувати класифікацію земель для потреб інформаційного забезпечення управління земельними ресурсами.

Ключові слова: бухгалтерський облік, інформаційне забезпечення, земельні ресурси.

Sisak E.

CONCEPTUAL BASIS OF ACCOUNTING INFORMATION IN SUPPORT ELEMENT LAND MANAGEMENT

The features of reflection are investigational at the account of the landed resources and use of book-keeping information about them in administrative aims. An attempt scientifically to ground classification of earths for the necessities of the informative providing of management the landed resources is done.

Key words: record-keeping, informative providing, landed resources.

Сисак Э.А.

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ЭЛЕМЕНТА ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗЕМЕЛЬНЫМИ РЕСУРСАМИ

Исследованы особенности отображения в учете земельных ресурсов и использования бухгалтерской информации о них в управленческих целях. Сделана попытка научно обосновать классификацию земель для потребностей информационного обеспечения управления земельными ресурсами.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, информационное обеспечение, земельные ресурсы.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Бухгалтерський облік як елемент інформаційної система здатен посилити ефективність управління земельними ресурсами як на рівні держави, так і на рівні окремого суб'єкта господарювання.

Сисак Е.О.

Рівень управління земельними ресурсами в державі залежить від економічного розвитку держави та механізмів регулювання ринкових процесів у сфері земельних відносин. Реформи, в першу чергу, повинні бути направлені на створення обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин, покращення ефективного землекористування в ринкових умовах, поглиблення знань та удосконалення методики в системі управління земельними ресурсами.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Економічну природу теоретичних, методичних і прикладних аспектів ефективного управління земельними ресурсами досліджувалась багатьма вітчизняними вченими: М.Я.Дем'яненко, В.М.Другак, В.М.Жук, Г.Г.Кірейцев, В.Г.Лінник, Ю.Я.Лузан, Б.В.Мельничук, В.Я.Месель-Веселяк, В.Б.Моссаковський, Ю.М.Осадча, О.Д.Радченко, П.Т.Саблук, В.Я.Соколов, І.Б.Садовська, Л.К.Сук, В.М.Трегобчук, А.М.Третьак, М.М. Федоров, В.П.Ярмоленко та інші вчені. Однак у наукових розвідках мало уваги приділено організації та методиці відображення в бухгалтерському обліку земель сільськогосподарського призначення, узагальнення управлінської інформації, тому в умовах реформаційних змін ці питання вимагають свого продовження.

Цілі статті. Основною метою і важливим науковим завданням дослідження є вивчення порядку організації бухгалтерського обліку земельних ділянок та обґрунтування шляхів та методичних підходів удосконалення такого обліку, як елементу інформаційного забезпечення управління земельними ресурсами для прийняття раціональних управлінських рішень в сільськогосподарських підприємствах.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Власність на землю давно стала для нас звичним явищем. Трансформація земельних відносин пройшла довгий шлях приватизації землі, розвитку багатукладної економіки на основі поєднання переваг колективної форми організації праці і приватної власності, особистого інтересу в підвищенні продуктивності праці на землі. Земельні відносини регулюються спеціально нормативно-правовими документами земельного законодавства, якими визначаються правовідносини щодо землі як об'єкта земельних відносин, що виникають у процесі сільськогосподарського виробництва між суб'єктами земельних відносин.

Об'єктами земельних відносин у сфері сільськогосподарського виробництва є землі сільськогосподарського призначення всіх форм власності і господарювання. Суб'єктами земельних відносин є окремі громадяни (фізичні особи) та юридичні особи, держава в особі

відповідних органів державної влади та територіальні громади сіл, селищ і міст в особі відповідних рад. Суб'єкти правовідносин щодо землі діють у межах чинного законодавства.

Земельна реформа в Україні знаходиться на завершальному етапі – це купівля-продаж або іншим способом відчуження земельних ділянок і зміна цільового призначення (використання) земельних ділянок, які перебувають у власності громадян та юридичних осіб для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, земельних ділянок, виділених в натурі (на місцевості) власникам земельних часток (паїв) для ведення особистого селянського господарства. На сьогоднішній день на таку купівлю-продаж земель сільгосппризначення діє заборона, так званий «мораторій». Причина очевидна – земля є цікавим об'єктом інвестування, що призведе до масового скуповування землі за безцінь. Хоча на практиці є багато способів обходу мораторію: обмін ділянок, погашення боргу через звернення стягнення на землю, зміна цільового призначення, вилучення для суспільних потреб, емфітевзис, купівля цінних паперів та корпоративних прав, спадковий договір. Зупинимось на деяких з цих операцій детальніше, щоб підприємства могли оцінити всі ризики від таких схем.

У п.15 Перехідних положень Земельного кодексу України (далі – ЗКУ) встановлено, що угоди укладені під час дії мораторію в частині їхньої купівлі – продажу та іншим способом відчуження, а також у частині передачі прав на відчуження цих земельних ділянок та земельних часток (паїв) на майбутнє, – недійсні з моменту їхнього укладення. Найкращий спосіб стати власником земельної ділянки – є обмін ділянками. Згідно ЗКУ обмінювати можна лише ділянку на ділянку. Хоча ЗКУ не обмежує площ обмінюваних ділянок та місце їхнього знаходження. Ділянки можуть мати різне цільове призначення, немає обмежень про співмірність вартостей обмінюваних земельних ділянок. Однак не потрібно обмінювати одну ділянку на дві і більше, принаймі щодо підмораторних сільськогосподарських земель. Таку угоду можуть оскаржувати органи прокуратури.

Надання землі під заставу може стати причиною погашення боргу через звернення стягнення на землю. Кредитор через суд стягує заборгованість з боржника за рахунок земельної ділянки. В цій ситуації може відбутися хоч і примусове, але відчуження землі, що суперечить перехідним положенням ЗКУ. На практиці, суди відмовляються приймати рішення, за якими борг погашають через звернення стягнення на земельну ділянку. Навіть, якщо така земділянка знаходиться в іпотечі. В листі ВСУ від 29.10. 2008 р. № 19–3767/0/8–08, де чітко вказано, що за рішенням суду

не може здійснюватися перехід права власності на земельні ділянки та земельні частки (паї), стосовно яких існує заборона на їхнє відчуження. Не допускає суд і зміни їхнього цільового призначення.

Хоча існує думка, що при виділенні однієї земельної ділянки з іншої можна здійснити зміну цільового призначення новоствореної земельної ділянки. На бланку акта можна прописати будь-яке цільове призначення, але земельні ділянки сільськогосподарського призначення використовуються виключно в межах вимог щодо використання установлених в ст. 31, 33–37 ЗКУ. Також зміна цільового призначення повинна пройти всю процедуру, яка прописана в Порядку зміни цільового призначення. До заяви з клопотанням про зміну цільового призначення додали обґрунтування необхідності зміни цільового призначення земельної ділянки із зазначення її розміру. При цьому, згідно з п. 15 Перехідних положень ЗКУ забороняється міняти цільове призначення сільськогосподарських земель товарного виробництва і земель особистого селянського господарства.

Досить часто укладають попередні договори купівлі-продажу земельної ділянки, де конкретно прописують момент, коли сторонами буде укладено основний договір. Зазвичай цю подію пов'язують із датою відміни мораторію. Прихильники подібної схеми розраховують на те, що мораторій не поширюється на попередні договори. Слід звичайно пам'ятати, що даний договір не призводить до безпосереднього переходу права власності на сільськогосподарську землю, що створює додаткові ризики.

Купівля цінних паперів та корпоративних прав досить хороший спосіб вирішення проблем із мораторієм. Якщо юридична особа має право власності на землі, які потрапили у сферу мораторію, викуп корпоративних прав такої особи дозволяє поміняти реального власника. В разі, наприклад, реорганізації підприємства створеній юридичній особі виділяють потрібні землі, а потім продають корпоративні права на таку особу.

Найпростіший спосіб передачі права власності на земельну ділянку – це спадковий договір. Набувачем згідно спадкового договору може бути як фізична так і юридична особа.

Кількість нормативних документів у сфері земельного законодавства зростає, а проблеми не зникають. Все більше завдань постає перед бухгалтерським обліком, який є основою для аналізу земельних відносин на підприємстві та прийняття правильних правових та облікових рішень.

Відомі різні точки зору щодо визначення терміна «управління

земельними ресурсами». Так, деякі економісти під управлінням земельними ресурсів розуміють процеси реєстрації і розповсюдження інформації про власність на землю, вартість і використання землі та пов'язаних з нею ресурсів [6, с. 27], інші розглядають управління земельними ресурсами як систематичну, цілеспрямовану дію держави та суспільства на земельні відносини і землекористування, що базується на пізнанні об'єктивних закономірностей та інформації з метою забезпечення ефективного функціонування земельних ресурсів країни в цілому, регіонів та конкретних територій [8, с. 22].

Управління земельними ресурсами є багатофункціональним та різнобічним процесом, а тому в його здійсненні беруть участь різні органи управління. Загальне управління та контроль за земельними ресурсами здійснюють вищі органи державної влади і державного управління – Президент, Верховна Рада, Кабінет Міністрів України, Рада національної безпеки та охорони .

Спеціалізоване управління здійснюють окремі державні органи влади, такі як, міністерства, державні комітети, спеціальні комісії, агентства, які мають повноваження щодо використання та охорони земельних ресурсів або на здійснення окремих видів діяльності. Державний комітет України із земельних ресурсів є основним органом в структурі управління земельними ресурсами, який здійснює державне управління земельними ресурсами, реалізує державну політику в сфері земельних відносин та проводить реформування в сфері земельних відносин.

Облік земельних ресурсів починається з їх класифікації. Так як об'єктом в обліку сільськогосподарських підприємств є землі сільськогосподарського призначення розглянемо детальніше їх класифікацію. Землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури або призначені для цих цілей. До земель сільськогосподарського призначення належать: сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги); несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісгосподарського призначення, землі тимчасової консервації тощо).

Процес управління земельними ресурсами являє собою цілісну систему функціонування відповідних державних органів влади та внутрішньогосподарських одиниць управління, діяльність яких

спрямована на забезпечення ефективного використання земельних ресурсів шляхом реалізації управлінських рішень. Однак первинною ланкою у створенні єдиного інформаційного середовища про земельні ресурси повинні бути власники землі та землекористувачі – сільськогосподарські підприємства, які фіксують, систематизують, обробляють та здійснюють передачу інформації про правовий статус, якісно-кількісний стан та природну родючість земельних ресурсів на інші рівні управління через встановлену систему бухгалтерського обліку та звітності.

Створення належного обліково-аналітичного забезпечення використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення за правами власності, розпорядження та користування, кількістю та якістю земельних ресурсів дозволить виявити недоліки в розподілі земельного фонду окремого підприємства або окремого регіону та створити передумови для більш ефективного використання земельних угідь [9, с. 1024].

Переважна більшість землі у сільськогосподарських підприємствах використовуються на правах оренди, облік орендованих земель повинен вестись на позабалансовому рахунку. На практиці такий облік в деяких підприємствах відсутній, що створює труднощі для ведення обліку земельних ділянок. Так, наприклад, цього року для подання сільськогосподарськими підприємствами податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку обов'язковою умовою було надання у органи ДПП додатка до декларації «Відомості про наявність земельних ділянок» із зазначенням: документів, що посвідчують право власності або право користування земельними ділянками, кадастровий номер земельної ділянки, серія та номер державного акта, дата його реєстрації, найменування орендодавця, місце розташування та нормативна грошова оцінка земельної ділянки, категорія земель, площа земельної ділянки. Вимоги від ДПА про надання саме такої детальної інформації про земельні ділянки для отримання свідоцтва платника фіксованого сільського податку з'явилися в січні 2012 р., а кінцевий термін подання декларації з ФСП становив 20 лютого 2012 р. Тим підприємствам в яких був відсутній облік земельних ділянок було дуже складно правильно скласти такі відомості і вчасно подати їх до відповідних органів ДПП.

Основними документами для облікової інформації по земельним ресурсам є договір купівлі-продажу, договір оренди землі, сертифікат на право на земельну частку (пай), державний акт на право колективної власності на землю, державний акт на право приватної власності на землю, державний акт на право постійного користування землею.

Право постійного користування землею посвідчується державним актом на право постійного користування землею, який видається і реєструється сільською, селищною, міською, районною радами. Землекористування без заздалегідь установленого строку визнається постійним. У постійне користування земля надається відповідними радами із земель, що перебувають у державній власності.

Договір оренди землі – це договір, за яким орендодавець зобов'язаний за плату передавати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний, а орендар зобов'язаний використовувати земельну ділянку відповідно до умов договору та вимог земельного законодавства. Альтернативним варіантом договору оренди землі є договора на право користування земельною ділянкою: сервітут, емфітевзис, суперфіцій.

У 2002 р., з набранням чинності новим ЗКУ, в Україні було запроваджено державний земельний кадастр. Він являє собою єдину державну систему земельно-кадастрових робіт, яка встановлює процедуру визнання факту виникнення або припинення права власності й права користування земельними ділянками та містить сукупність відомостей і документів про місце розташування та правовий режим цих ділянок, їх оцінку, класифікацію земель, кількісну та якісну характеристики, а також розподіл власників землі та землекористувачів. Кадастровий номер земельної ділянки – це її індивідуальний цифровий код (номер), що не повторюється на всій території України, присвоюється землі під час проведення її держреєстрації і зберігається за нею протягом усього часу існування такої ділянки. Знаючи кадастровий номер земельної ділянки, можна отримати інформацію про її місцезнаходження, площу, цільове призначення та інші характеристики. Також кадастровий номер необхідний у разі відчуження земельної ділянки або розташованого на ній нерухомого майна, наявність кадастрового номера однозначно свідчить про те, що дані про ділянку внесені до земельного кадастру. Присвоєння кадастрових номерів урегульовано Порядком присвоєння кадастрового номера.

Висновки. Основною проблемою розвитку бухгалтерського обліку для цілей управління земельними ресурсами є нерегульованість різних питань в нормативно-правових актах земельного законодавства, а також відсутності в деяких підприємствах взагалі такого поняття як аналітичний облік земельних ділянок. Правильне відображення в податковому та бухгалтерському обліку земельних ділянок є запорукою уникнення порушень у сфері земельного законодавства, достовірне нарахування та сплату земельних податків.

Подальші дослідження будуть спрямовані на розробку досконалої системи обліку земельних ресурсів, яка стане основою ефективного інформаційного забезпечення системи управління земельними ресурсами та прийняття управлінських рішень щодо раціонального використання земельних ресурсів.

1. Земельний кодекс України: за станом на 10 травня 2009 р.: (відповідає офіц. текстові) / Верховна Рада України. – К.: Паливода А.В., 2009. – 104с.
2. Податковий кодекс України від 02.12. 2010 р. № 2755–VI / Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 1–3. – 354с.
3. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / За заг. ред. А.М.Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. – 736с.
4. Горлачук В.В. Земельний менеджмент: навч. посібн. / В.В.Горлачук, І.М.Песчанська, В.А.Скороходов. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 192 с.
5. Реформування та розвиток підприємств агропромислового виробництва (посібн. у питаннях і відповідях) / За ред. П.Т.Саблука. – К.: ІАЕ, 1999. – 532с.
6. Третяк А.М. Управління земельними ресурсами та реєстрація землі в Україні / А.М.Третяк. – К., 1998. – 220 с.
7. Третяк А.М. Управління земельними ресурсами: навч. посібн. [для підгот. фахівців із спец. «Землепорядкування та кадастр» в аграрних вищ. навч. закл. 1–4 рівнів акредитації] / А.М.Третяк, О.С.Дорош. – К.: ТОВ «ЦЗРУ», 2006. – 462 с.
8. Шапоренко О.І. Механізми державного управління земельними ресурсами (на прикладі деградованих і малопродуктивних земель): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра наук з держ. упр.: спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / О.І.Шапоренко. – Донецьк, 2005. – 39 с.
9. Ярмолюк О.Ф. Інформаційне забезпечення управління земельними ресурсами в агроформуваннях / О.Ф.Ярмолюк // Зб. наук. пр. «Економіка: проблеми теорії та практики». – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. – Вип. 241. – Т. 5. – С. 1024–1032.