



УДК 657.01
JEL Classification M41

Бінчаровська Тетяна

аспірант кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна
E-mail: tetianka11@ukr.net

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ВІДОБРАЖЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація

Вступ. Серед усіх природних ресурсів земельні можна вважати найважливішими. Тому, що земля є одним із головних засобів виробничої, торгівельної та комерційної діяльності. В залежності від того як розпоряджатися землею вона може принести прибутки та сприяти економічному розвитку, або навпаки призвести до стагнації та банкрутства підприємства. Саме тому проблеми обліку земельних ресурсів в умовах формування та становлення ринку землі мають бути вирішеними на теоретичному та практичному рівнях.

Методи. Теорія, методика та практика бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільського господарства досліджена з використанням методів аналогії, узагальнення та порівняння. Методику бухгалтерського обліку земельних ресурсів та пропозиції щодо її розвитку обґрунтовано за допомогою абстрактно-логічного підходу та групування.

Результати. У статті висвітлено проблеми облікового відображення операцій із земельними ділянками сільськогосподарського призначення. Проведено аналіз поглядів вітчизняних науковців на питання обліку земельних ресурсів. Проаналізовано нормативно-правову базу, яка регулює облік земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах.

Перспективи. В майбутньому більш детального дослідження потребує питання створення окремого стандарту, який би регламентував бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення та відображення їх у фінансовій звітності підприємств.

Ключові слова: бухгалтерський облік, земельні ресурси, землі сільськогосподарського призначення, сільськогосподарські підприємства, земельні відносини.

Вступ. На сьогоднішній день земля починає виступати товаром, що має свою ціну, яка сформована ринковими умовами, проте офіційно не може бути об'єктом продажу, тому що законодавчо в Україні діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення. Особливого значення та актуальності в умовах формування ринку земель набуває питання обліку земельних ресурсів, тому що виникає необхідність одержання користувачами точної та достовірної інформації про формування в бухгалтерському обліку даних про якісний та кількісний стан земель, оцінку земельних ресурсів та ефективність їх використання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням проблеми відображення земельних ресурсів в бухгалтерському обліку займалась велика кількість вчених. Серед яких варто

виділити праці С. М. Белінської, О. В. Ільчак, В. М. Жука, Т. Г. Китайчука, Н. М. Малюги, Л. М. Мироненка, С. М. Остапчука, С. В. Руденка, та інших.

Мета. Метою дослідження є аналіз існуючих підходів до відображення земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств в бухгалтерському обліку та розробка пропозицій щодо вирішення актуальних питань з організації і методики обліку землі і земельних відносин в аграрних підприємствах.

Методологія дослідження. Інформаційна база дослідження представлена нормативними документами з питань бухгалтерського обліку земельних ресурсів та науковими працями вітчизняних вчених в галузі обліку земельних ресурсів. Для досягнення поставленої мети використано такі методи наукового пізнання, як аналіз, систематизація, порівняння, аналогії та узагальнення.

Результати. Визначення терміну «землі сільськогосподарського призначення» міститься в пункті 14.1.76 Податкового кодексу України, в якому вказано, що це землі, які надані для виробництва сільськогосподарської продукції. Також цей термін трактує інший нормативний документ - Земельний кодекс, а саме 22 стаття, де землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей [3].

Об'єктом бухгалтерського обліку земельних ресурсів є не земля в цілому, а окрема земельна ділянка. Земельна ділянка, як об'єкт права власності згідно Земельного кодексу України – це частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами [4].

Право власності на земельну ділянку може бути у вигляді права володіння, користування або права розпорядження. Згідно з ст. 78 Земельного кодексу в Україні збережено право власності на земельні ділянки та право користування земельними ділянками. До права власності належить приватна, комунальна та державна власність на землю [4]. А до права користування: право постійного користування, право оренди та право земельного сервітуту. Право постійного користування земельною ділянкою передбачає володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності без встановлення строку використання, право оренди – це засноване на договірній основі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, яка необхідна орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності, а право земельного сервітуту – це право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою або декількома ділянками [4].

Право власності на земельну ділянку підтверджує державний акт. А в бухгалтерському обліку земельні ресурси відображаються в залежності від способу набуття права власності. Якщо земельна ділянка є власністю підприємства на правах володіння, то вона відображається в обліку як основний засіб, що є активом підприємства та обліковується на рахунку 10 «Основні засоби», субрахунках 10.1 «Земельні ділянки» та 10.2 «Капітальні витрати на поліпшення земель». Якщо на правах користування, тоді відобразатиметься не сама земельна ділянка, а лише право користування нею. Право користування земельною ділянкою обліковується в нематеріальних активах підприємства на рахунку 12 «Нематеріальні активи», субрахунку 12.2 «Право користування майном».

На думку Ільчак О. В., відображення земельних ділянок у складі активів підприємства зумовлено такими інформаційними потребами:

1. Повною мірою відобразити земельний потенціал підприємства, що важливо для його діяльності в отриманні інвестицій, кредитів тощо;
2. Розраховувати норму прибутку на вкладений капітал, що важливо для аналізу діяльності підприємства та державного регулювання міжгалузевого розподілу прибутку;
3. Вести на підприємстві системний облік земельних ділянок, що дає можливість

орієнтуватися в оцінці наявного земельного потенціалу, шукати шляхи більш ефективного його використання [5, с. 225].

Методика відображення в обліку операцій із земельними ресурсами регламентується національними та міжнародними стандартами (табл. 1).

Таблиця 1

Нормативно-правове регулювання обліку земельних ресурсів

Об'єкти обліку	НП (С)БО	МСФЗ, МСБО
Земельна ділянка, як основний засіб	П(С)БО 7 «Основні засоби» П(С)БО 30 «Біологічні активи» П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	МСБО 16 «Основні засоби» МСБО 36 «Зменшення корисності активів» МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» МСБО 41 «Сільське господарство» МСФЗ 5 «Довгострокові активи, призначені для продажу, та припинена діяльність» МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» МСФЗ 16 «Оренда»
Нематеріальний актив на правах користування	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	МСБО 38 «Нематеріальні активи»
Земельна ділянка, як об'єкт орендних відносин	П(С)БО 14 «Оренда»	МСФЗ 16 «Оренда» МСБО 17 «Оренда»
Земельна ділянка, яка утримується для продажу	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	МСБО 2 «Запаси»

* систематизовано автором

Відповідно до двох головних стандартів, які регулюють облік земель, як основного засобу – П(С)БО 7 та МСБО 16 «Основні засоби» земельні ресурси мають уречевлену форму та виступають як фактор виробництва зі специфічними особливостями, які забезпечують їх цінність для суб'єкта господарювання.

Хоча Україна є аграрною державою, має велику кількість земель, проте, як видно з таблиці, в нашій країні немає законодавчо розроблено окремого стандарту, який би регулював облік земель сільськогосподарського призначення. А також у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» та 40 «Інвестиційна нерухомість», які регулюють питання обліку земель, жодного разу не згадується визначення «землі сільськогосподарського призначення».

Перший стандарт розглядає землю як основний засіб, другий – як інвестиційну нерухомість. За позицією міжнародних стандартів не включені землі сільськогосподарського призначення і до складу біологічних активів – МСБО 41 «Сільське господарство» не містить положень стосовно обліку сільськогосподарських земель. Отже, у національних та міжнародних стандартах не виділено специфіки обліку земельного капіталу аграрної галузі.

В.М. Жук, який займається дослідженням проблеми обліку земель сільськогосподарського призначення у своїй праці пише: «Відсутність у міжнародних стандартах положень обліку земель сільськогосподарського призначення можна пояснити відношенням замовників МСФЗ - транснаціональних корпорацій до цього природного ресурсу. ТНК, як правило, намагаються за безцінь експлуатувати природні ресурси, а, відтак нав'язувати світові через МСФЗ пріоритетність інших цінностей» [2, с. 18.].

На невідповідність положень обліку за міжнародними стандартами інтересам національного управління вказує і Г.Г. Кірейцев: «...використання методології МСФЗ – це перший крок в напрямі ігнорування національних інтересів щодо задоволення внутрішньосистемних інформаційних потреб менеджменту порівняно з потребами зовнішніх користувачів, а повне виконання вимог МСФЗ на

користь задоволення інформаційних потреб глобального управління, буде останнім кроком в реалізації можливостей управляти розвитком обліку на національному рівні» [3, с.65].

На думку С. М. Остапчука, «...в сучасних умовах, можна виділити два шляхи формування методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, яка б відповідала національним інтересам: 1) зміна методології МСФЗ; 2) розробка власного галузевого стандарту» [6, с. 64].

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 [1, с. 47].

У сільськогосподарському виробництві земля має найважливіше значення. Тому, що вона виступає предметом праці, зняттям виробництва, засобом та предметом праці, є частиною майна та нерухомості. Якщо на підприємствах промисловості основні засоби у процесі використання амортизуються, та їх знос списується по частинах від первісної вартості основного засобу, то в сільському господарстві земля амортизації не підлягає. Причиною цього є здатність підвищувати продуктивність землі при ефективному використанні, а не зношуватись. Відповідно, якщо підприємство придбало земельну ділянку з будинком, в бухгалтерському обліку земельна ділянка відобразиться окрема від нього, тому що термін корисної експлуатації будівлі є обмеженим та амортизується, а земельна ділянка навпаки має необмежений термін експлуатації та амортизація на неї не нараховується.

Висновки і перспективи. Досліджуючи питання відображення земельних ресурсів в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств, можна зробити висновок, про низький рівень організації обліку земель. Наслідком чого є неправильне відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Проведене дослідження відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів дало змогу побачити наявні проблеми, котрі вимагають вирішення. Перш за все необхідно звернути увагу на недосконалість законодавства в сфері нормативного регулювання обліку земель сільськогосподарського призначення. Та об'єднати сили науковців і працівників законодавчої влади для створення окремого стандарту, який б регламентував облік земель сільськогосподарського призначення.

Також варто зауважити, що земельні ділянки є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку та мають свої значні особливості, основна з яких, що вартість земельної ділянки не підлягає амортизації. Цю особливість обов'язково слід враховувати при відображенні в бухгалтерському обліку земельних ділянок.

Список використаних джерел

1. Белінська С. М. Методичні засади обліку земельних ресурсів / С. М. Белінська. // Агросвіт. – 2015. – №8. – С. 46–48.
2. Жук В. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення / В.М. Жук // Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору. VII Міжнародна науково-практична конференція. ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН, 25 листопада 2011 р.: збірник тез та виступів / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2011. – 438 с. – С. 16-21.
3. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития», г. Житомир, 18-19 октября 2007 г. / Г.Г. Кирейцев // - Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
4. Земельний кодекс України [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2002. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
5. Ільчак О. В. Облікові аспекти земельних відносин в умовах інтеграційних процесів / Ольга Вікторівна Ільчак. // Бізнесінформ. – 2014. – №8. – С. 223–226.
6. Остапчук С. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення / С. М. Остапчук. // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №3. – С. 62–71.

7. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

8. Ціцька Н. Є. Актуальні питання обліку земель сільськогосподарського призначення / Н. Є. Ціцька. // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – №6. – С. 897–899.

Bincharovcka Tetiana

Ph.D. Student, Department of Accounting and the Economic
and Legal Enforcement of Agricultural Industry
Ternopil National Economic University
Ternopil, Ukraine
E-mail: tetianka11@ukr.net

CONCEPTUAL PRINCIPLES OF THE REFLECTION OF LAND RESOURCES IN THE ACCOUNTING OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

Abstract

Introduction. Land resources are of utmost importance among all natural resources currently discovered and available. At this point, land is one of the most important means of production and commercial activities. Depending on a way of exploiting land, an agricultural enterprise may either turn a profit and demonstrate a pronounced tendency towards economic growth or fetch up in stagnation and following bankruptcy. That is why, the issues of the accounting of land resources under land market formation should be addressed from theoretical and practical perspectives.

Methods. The theoretic principles, methodology and pragmatic application of the accounting of land resources in the agricultural industry have been researched by means of such methodological approaches as analogy, generalization and comparison. The methodology of the accounting of land resources and proposals for its improvement has been well grounded by applying the method of grouping, as well as the abstract and logical method.

Results. The research study explores the matter of the reflection of the accounting of land resources assigned for agricultural exploitation. The views of national researches on the matter of the accounting of land resources have been scrutinized. The legislative and normative base regulating the accounting of land resources in agricultural enterprises has been analyzed.

Discussion. The current research makes the case for the elaboration of a specific standard for regulating the principles of the accounting of land resources assigned for agricultural purpose, as well as displaying corresponding data in the financial reports of agricultural enterprises.

Keywords: accounting, land resources, land for agricultural purpose, agricultural enterprises, land-based relations.

References

1. Belins'ka S. M. (2015). Metodichni zasady obliku zemel'nyh resursiv [Methodical principles of accounting land resources] Agrosvit, 8,46-48.
2. Zhuk V. M. (2011). Standartyzacija buhgalters'kogo obliku zemel' sil'skogospodars'kogo pryznachennja [The standardization of accounting farmland]. VII Mizhnarodna naukovo-praktychna konferencija. NNC "Instytut agrarnoi' ekonomiky" NAAN, Kiev, 16-21
3. Kyrejcev G.G. (2007). Globalyzacija ekonomyky y unyfykacija metodologyy buhgalterskogo ucheta [Globalization of economy and unification of accounting methodology]. Mezhdunarodnaja nauchnaja konferencija «Nauchnye yssledovanyja v sfere buhgalterskogo ucheta, kontrolja y analiza: teoretyko-praktycheskoe znachenye y napravlenyja dal'nejshego razvytyja», Zhytomyr, 64
4. Land Code of Ukraine. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
5. Il'chak O. V. (2014). Oblikovi aspekty zemel'nyh vidnosyn v umovah integracijnyh procesiv [Accounting aspects of land relations in the integration process]. BusinessInform, 8, 223-226
6. Ostapchuk S. M. (2012). Standartyzacija buhgalters'kogo obliku zemel' sil'skogospodars'kogo pryznachennja [The standardization of accounting farmland]. Accounting and Finance AIC, 3, 62-71
7. Tax code of Ukraine. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Cic'ka N. (2015). Je. Aktual'ni pytannja obliku zemel' sil'skogospodars'kogo pryznachennja [Current issues of accounting the agricultural land]. Global and national economic problems, 6, 297-899.