

УДК 657:332.334.4:631

О. В. Назаренко,
к. е. н., доцент кафедри економічного контролю та аудиту,
Сумський національний аграрний університет

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ВІДОБРАЖЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

O. V. Nazarenko,
candidate of sciences, associate professor of economic control and audit Sumy National Agrarian University

CONCEPTUAL FOUNDATIONS TO IMAGE OF LAND RESOURCES IN AGRICULTURAL ENTERPRISES ACCOUNTING

Досліджено необхідність та запропоновано внесення змін до концептуальної основи бухгалтерського обліку в аграрному секторі через постановку на облік та відображення в звітності земельних ділянок сільськогосподарського призначення (земельного капіталу). Обґрунтовано, що включення до собівартості сільськогосподарської продукції вартості земельної ділянки дозволить більш повно та об'єктивно, з урахуванням економічної, просторової та екологічної складових сформувати її.

In the article was investigated and proposed changes in the conceptual foundations of agricultural sector accounting through the recognition and reporting of agricultural land (land capital). It is proved to inclusion in the cost of agricultural production land value will more complete and objectively, taking into account the economic, spatial and environmental components to form it.

Ключові слова: аграрний сектор, бухгалтерський облік, нематеріальні активи, необоротні активи, земельний капітал.

Key words: agricultural sector, accounting, land capital, intangible assets, non-current assets.

ВСТУП

В умовах сьогодення, дискусії щодо відображення земельних ділянок в бухгалтерському обліку та звітності сільськогосподарських товаровиробників набувають особливого значення. У працях вітчизняних науковців земельна реформа висвітлена як складова частина нормативно-правового, організаційного регулювання в загальній перебудові економіки країни. Реформування земельних відносин в Україні здійснюється з моменту створення держави.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Дослідженню проблем земельних відносин в Україні присвячена велика кількість праць. Окремо слід виділити питання: власності на землю (земельну ділянку) (особлива увага приділена в наукових працях П. Гайдуцького, М. Данилишина, П. Саблука, М. Федорова та інших) та облікового забезпечення земельних відносин (присвячені дослідження Б. Гузара, М. Дем'яненка, В. Жука, Г. Кірейцева, Л. Сука, В. Ярмоленка та інших).

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є обґрунтування внесення змін до концептуальної основи бухгалтерського обліку в аграрному секторі через постановку

на облік та відображення в звітності земельних ділянок сільськогосподарського призначення (земельного капіталу).

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для подальшої оптимізації землеволодіння і землекористувань, підвищення ефективності використання земельних ресурсів, забезпечення реалізації конституційних прав власності на землю громадян, юридичних осіб та держави, залучення інвестицій в аграрний сектор необхідно сформувати ринок земель сільськогосподарського призначення.

Формування ринку земель сільськогосподарського призначення здійснюється шляхом:

- прийняття законів України щодо створення та функціонування ринку земель, ведення державного земельного кадастру, створення фонду земель державної власності та управління ними;
- створення єдиної системи реєстрації нерухомості, в тому числі земельних ділянок;
- сприяння розвитку інфраструктури ринку земель (земельні біржі, аукціони, конкурси тощо);
- удосконалення підходів до оцінки сільськогосподарських угідь з урахуванням ринкових умов;

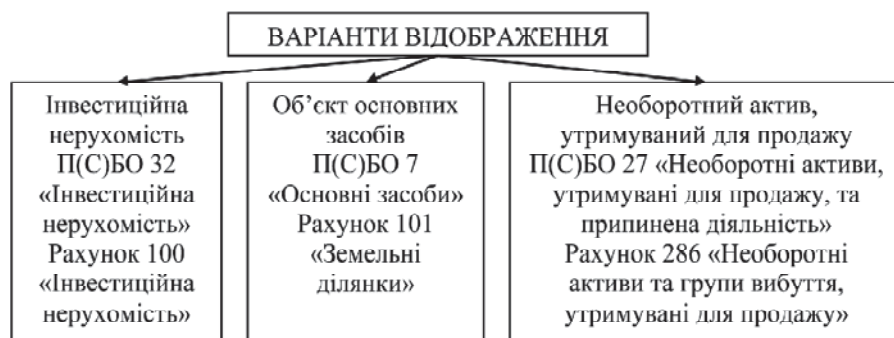


Рис. 1. Порядок відображення в бухгалтерському обліку вартості земельної ділянки залежно від способу використання

— посилення захисту прав власників земельних ділянок і контролю за ціновою політикою на земельному ринку.

Проте, після довгих спроб визначити майбутнє ринку землі 20 листопада 2012 року, Верховна Рада України продовжила дію мораторію на купівлю-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення. З 20 грудня 2012 року набрав чинності Закон "Про внесення змін до Земельного кодексу України", який продовжує мораторій на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення до 1 січня 2016 року.

До набрання чинності законом про обіг земель сільськогосподарського призначення, але не раніше 1 січня 2016 року, забороняється:

— внесення права на земельну частку (пай) до статутних капіталів господарських товариств;

— купівля-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення державної та комунальної власності, крім вилучення (викупу) їх для суспільних потреб;

— 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, а також земельних часток (паїв), крім передачі їх у спадщину, обміну земельної ділянки на іншу земельну ділянку відповідно до закону та вилучення (викупу) земельних ділянок для суспільних потреб [3].

Проблема переходу права власності на землю сьогодні є досить нагальною, що підвищує актуальність організації бухгалтерського обліку даного виду активів.

Проте, сьогодні правила обліку земельної ділянки в Україні, залежно від способу використання, описують три стандарти бухгалтер-

ського обліку, і тому вона може перебувати в трьох статусах (рис. 1).

У відповідності до перших двох блоків (рис. 1), земельна ділянка буде відображена у статусі необоротного активу (основного засобу).

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні ви-

годи від його використання та вартість його може бути достовірно визначена [4]. Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, та її первісна вартість може бути достовірно визначена [6].

А от у третьому блоці, незважаючи на те, що використовується термін "необоротний актив", земельна ділянка статусу "основного засобу" не має (згідно п. 6 р. II П(С)БО 27 необоротні активи, група вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів [5]).

На нашу думку, з введенням в дію даних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у підприємств (у тому числі сільськогосподарських, де одною з основних частин активів є земельний капітал) з'явився новий обліковий об'єкт — земля. До цього часу в бухгалтерському обліку відображалися тільки об'єкти капітальних вкладень у землю та їхній облік здійснювався на окремому субрахунку. Що стосується самих земельних ділянок, то вони були присутніми але в бухгалтерському обліку підприємства не відображалися.

У фінансовій звітності агропродовольчих формуваль розвинутих країн земельний капітал відображається окремо і займає у структурі активів до 40%. В Україні ця частка вища, оскільки у вітчизняних підприємств нижча оснащеність основними та оборотними фондами. Однак, як показано вище, проблема бухгалтерського відображення не вирішена в Україні і понині (табл. 1).

У сучасному світі важливість того чи іншого активу підкреслюється саме окремим його відображенням в бухгалтерській звітності, оскільки бухгалтерський облік є своєрідною мовою бізнесу. Ігнорування цього призводить до знецінення земель сільськогосподарського призначення, а, отже, і до зменшення її вагомості в економічному обороті [2].

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств, який затверджений Наказом Міністерства Фінансів Російської Федерації від 31 жовтня 2000 р. № 94н, придбані земельні ділянки обліковуються на субрахунку 08-1 "Придбання земельних ділянок" рахунку 08 "Вкладення в необоротні активи" до того часу, поки підприємство не зареєструє право власності на земельну ділянку в Єдиному державному реєстрі. Після реєстрації витрати на придбання земельної ділянки списуються з субрахунку 08-1 "Придбання земельних ділянок" на рахунок 01 "Основні засоби". У бухгалтерському обліку земельні ділянки не підлягають амортизації, оскільки земля в Росії віднесена до "Невідворюваних засобів виробництва" [7].

До 01.01.2000 р. бухгалтерський облік земель в Україні регламентувався Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 3.04. 1993 р. № 250. Відповідно до цього положення підприємства, об'єднання та госпрозрахункові суб'єкти бухгалтерський облік землі не здійснювали. З прийняттям низки законів та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, починаючи з 01.01.2000 року, земельні ділянки несільськогосподарського призначення визнаються активами, враховуються в складі основних засобів, але не підлягають амортизації [1].

Беручи до уваги думки провідних науковців, норми діючого сьогодні законодавства (обмеження операцій на ринку земель сільськогосподарського призначення, діючі П(С)БО), неможливість організації бухгалтерського обліку у значній кількості землевласників (селян, об'єднань землевласників тощо) та враховуючи той факт, що значна кількість земель сільськогосподарського призначення знаходиться в оренді, ми пропонуємо організувати облік земельних ділянок у аграрних товаровиробників, які виступають орендарями даного виду активів. Сьогодні дані товаровиробники мають у користуванні земельні ділянки (по яких необхідно вести облік):

- власні;
- оформлені на правах фінансової оренди;
- оформлені на правах операційної оренди.

Беручи до уваги перші дві складові, то, на нашу думку, їх необхідно обліковувати на балансових рахунках.

У відповідності до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій N 291 від 30.11.99, що затверджений наказом Міністерства фінансів України, та ін-

Таблиця 1. Проблема відображення в балансах власних та залучених активів вітчизняних сільськогосподарських підприємств

№	Назва активу	Питома вага, %	Відображення в балансі
1	Земля с.-г. призначення	40	-
2	Основні засоби та інші необоротні активи	40	+
3	Оборотні активи	20	+
Баланс		100	x

струкції щодо його застосування для узагальнення інформації, організацію обліку земель передбачено у складі рахунку 10 "Основні засоби" субрахунок 101 "Земельні ділянки".

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затвердженими Наказом Мінфіну України № 1327 від 16.11.09 р., передбачено можливість обліку прав користування земельною ділянкою (відповідно до земельного законодавства), як окремого об'єкта бухгалтерського обліку (рах. 122 "Права користування майном").

Землі, що перебувають в операційній оренді, орендар має відображати на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи".

Запропоновану нами структуру наведених рахунків, з використанням субрахунків другого, третього та четвертого порядку, представлено в табл. 2.

Субрахунки до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності (назви рахунків третього-четвертого порядку у робочому плані рахунків підприємство може обирати самостійно).

Підприємства, які застосовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 N 291, зареєстровану в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за N 893/4186, використовують субрахунки, визначені даною інструкцією.

Окремий облік земельних ділянок сільськогосподарського призначення є лише у статистичній звітності. Інформація про наявність земель у фізичних величинах (га) міститься у формі державного статистичного спостереження № 50-сг "Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств", зокрема у розділі 3 форми "Землекористування протягом звітного року". Цей розділ заповнюють на основі Акта на право користування землею, за-

писів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди земельних ділянок та даних державного обліку земель [2].

Відображення в обліку земельних ділянок (рах. 10, 12) дозволить поставити їх на баланс підприємства (1 розділ активу "Необоротні активи" з подальшою розшифровкою в формі 5 "Примітки до річної фінансової звітності" (розділ 1 "Нематеріальні активи", розділ 2 "Основні засоби").

ВИСНОВКИ

Сьогодні організація обліку, оцінка всіх активів, що беруть участь у процесі виробництва (в тому числі і землі), є дуже актуальними, оскільки з'явилася приватна власність на землю і вона стає товаром, який можна продавати й купувати.

Для створення рівних умов ефективного функціонування господарств усіх форм власності, а також стимулювання об'єднання товаровиробників в аграрній сфері необхідно здійснити наступні заходи: підтримати залучення капіталу вітчизняних несільськогосподарських структур для формування цілісних земельних і майнових сільськогосподарських комплексів на умовах партнерства і співробітництва з господарствами; розробити рекомендації щодо оптимізації розмірів аграрних формувань та їх підрозділів з урахуванням спеціалізації і особливостей природно-кліматичних зон; удосконалити державну статистичну звітність з метою охоплення всіх показників господарювання на землях сільськогосподарського призначення.

Включення до собівартості сільськогосподарської продукції вартості земельної ділянки дозволить повніше та об'єктивніше, з урахуванням економічної, просторової та екологічної складових сформулювати її, сприяти розвитку іпотеки в аграрному секторі. Законодавче закріплення порядку взяття на облік аграрного земельного капіталу, відображення його в звітності та визначення відповідальних за об'єктивне відображення даної інформації, сьогодні є нагальним завданням.

Література:

1. Гузар Б.С. Удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів і витрат на їхнє поліпшення в агроформуваннях / Б.С. Гузар, Н.І. Загребельна, А. Л. Головка // Економіка

Таблиця 2. Структура бухгалтерських рахунків для обліку земельних ділянок та прав користування ними

Синтетичний рахунок 10 «Основні засоби»		
Рахунки 2 порядку	Рахунки 3 порядку	
101 «Земельні ділянки»	101.1 Рілля 101.2 Пасовища 101.3 Сіножаті 101.4 Багаторічні насадження 101.5 Землі несільськогосподарського призначення 101.6 Інші земельні угіддя (не відображені на попередніх субрахунках)	
Синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи»		
Рахунки 2 порядку	Рахунки 3 порядку	Рахунки 4 порядку
122 «Права користування майном»	122.1 «Право користування земельною ділянкою»	101.1 Рілля 101.2 Пасовища 101.3 Сіножаті 101.4 Багаторічні насадження 101.5 Землі несільськогосподарського призначення 101.6 Інші земельні угіддя (не відображені на попередніх субрахунках)
Позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи»		
Рахунки 2 порядку	Рахунки 3 порядку	
011 «Орендовані земельні ділянки»	011.1 Рілля 011.2 Пасовища 011.3 Сіножаті 011.4 Багаторічні насадження 011.5 Землі не сільськогосподарського призначення 011.6 Інші земельні угіддя (невідображені на попередніх субрахунках)	

АПК. — 2007. — № 11. — С. 133—137.

2. Жук В.М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту / В.М. Жук // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки / редкол.: Калетнік Г.М. (голов. ред.) [та ін.]. — Вінниця: ВНАУ, 2012. — Вип. 1 (56). — С. 37—47.

3. Земельний кодекс України: затв. 25 жовтня 2001 р. станом законодавства на 07.07.2011 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

4. П(С)БО-7 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>

5. П(С)БО-27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO27.aspx>

6. П(С)БО-32 "Інвестиційна нерухомість" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO32.aspx>

7. Сисак Е.О. Бухгалтерський облік земельних ресурсів: міжнародний та національний досвід [Електронний ресурс] / Е.О. Сисак // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка: зб. наук. праць. — Ужгород, 2010. — Вип. 29. Ч. 1. — Режим доступу http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuuv/Ekon/2010_29_1/statti/21.htm

Стаття надійшла до редакції 11.04.2013 р.