

*Гузар Б.С., к.е.н., проректор з фінансової роботи
Уманський державний аграрний університет, м. Умань, Україна*

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

Анотація. Дійсна публікація висвітлює проблемні питання в обліку земельних ресурсів та основні напрямки удосконалення цілісної системи обліку земель.

Ключові слова: облік землі, земельний ринок, оцінка земельних ресурсів, властивості землі, сільськогосподарські угіддя.

Постановка проблеми. Облік землі в умовах формування і становлення і розвитку земельного ринку набуває особливої актуальності в зв'язку з потребою отримати користувачами точної і достовірної інформації про стан, якість та оцінку земельних ресурсів, ефективність їх використання. Систему обліку землі, яка склалася на сьогодні в державі, необхідно значно розширити та удосконалити, оскільки після зняття заборони на укладання договорів купівлі-продажу земельних ділянок сільськогосподарського призначення аграрними формуваннями буде значно розширено коло операцій, що проводяться з земельними ресурсами (оренда, іпотека, дарування, успадкування, міна та купівля-продаж).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемі відображення земельних ресурсів в бухгалтерському обліку присвячено ряд наукових праць. В наш час питаннями облікового забезпечення земельних відносин займаються Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, К.П. Дудка, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.Б. Моссаковський, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, А.М. Третяк та інші.

Поруч з тим, облікове визначення землі в аграрних підприємствах залишається й досі теоретичним, з позиції практики – необґрунтованим за потребами обліковців та не підтвердженим на законодавчому рівні. А відтак, ці питання вимагають більш детального дослідження та розв'язання, як необхідного елемента та підґрунтя для завершення земельної реформи в державі.

Формування цілей статті. Оскільки на сьогодні маємо ряд невирішених проблем в практиці бухгалтерського обліку землі, серед яких удосконалення методики оцінки земель, підвищення аналітичності і інформованості документів з обліку, то метою публікації є висвітлення проблемних питань обліку земельних ресурсів та формування пропозицій з удосконалення цілісної системи обліку земель.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проблеми вищого рівня, пов'язані з вимогою відображення в бухгалтерському обліку унікального земельного, біологічного та інтелектуального капіталу вітчизняної аграрної галузі як природного ресурсу планетарного значення, національного багатства та господарського активу аграрних підприємств. Через свої особливості земля є особливим об'єктом бухгалтерського обліку.

Недостатня увага до цього питання приділяється з боку регламентуючих органів, а також неузгодженістю нормативних документів, що стосуються облікової політики. Тому ця проблема в сучасних умовах господарювання є досить гострою.

Будь-яка діяльність людини – виробнича, комерційна і ін. – нерозривно пов'язана із землею, яка є найважливішими об'єктом і складовою частиною бухгалтерського обліку. Земля, як і інші об'єкти нерухомості відображені в бухгалтерському обліку, характеризується наступними властивостями:

- просторовою обмеженістю;
- неможливістю переміщення без істотного порушення її характеристик;
- тим, що є неодмінною умовою будь-якої господарської і суспільної діяльності.

Разом із загальними властивостями, характерними для всіх видів нерухомості відображених в бухгалтерському обліку, земля має притаманні, властиві тільки їй якості. Це:

- продуктивна здатність;
- можливість поліпшення якості при раціональному використанні;
- істотне підвищення цінності при зміні цільового призначення.

Земля є природним ресурсом, що характеризується простором, рельєфом, ґрунтами, водами, надрами, рослинним і тваринним світом. У міру розвитку продуктивних сил цей ресурс перетворюється на об'єкт соціально-економічних зв'язків, головний засіб виробництва в сільському господарстві і просторовий базис розвитку і розміщення всіх галузей господарства, територіальну основу буття в цілому.

Унікальна властивість землі – її здатність за допомогою природних сил виробляти в масовому порядку сільськогосподарську і іншу сировинну продукцію. Як і людина, яка в першу чергу біологічний об'єкт, а вже потім мисляча, розумна істота, земля – також об'єкт, створений природою, і тільки потім – засіб виробництва, просторовий базис, нерухомість.

Зважаючи на свої особливості земля є особливим об'єктом бухгалтерського обліку [1]. Тому достовірність віддзеркалення в бухгалтерському обліку операцій із земельними ресурсами є об'єктивною необхідністю. У існуючій практиці аграрних підприємств, що займаються сільським господарством, спостерігається дуже низький рівень бухгалтерського обліку цих операцій, а в деяких господарствах і відсутність обліку. Основна причина полягає у відсутності доступної методики бухгалтерського обліку земель, прав користування і оренди. Для розробки і застосування такої методики необхідне вдосконалення нормативно-законодавчої бази по бухгалтерському обліку земельних ресурсів. У національному стандарті П(С)БО 7 „Основні засоби” [2] і методичних рекомендаціях по обліку основних засобів в сільськогосподарських організаціях [3] немає рекомендацій з обліку земель, що стосуються конкретно, і земель сільськогосподарського призначення, а даються тільки загальні положення. Немає рекомендацій і з питань віддзеркалення земельних ресурсів в звітності. Однак земля є особливим

ресурсом та вимагає індивідуальних рекомендацій і вказівок в частині її обліку. Зарубіжний досвід, міжнародні стандарти, практичний досвід та наукові дослідження дозволяють дати відповіді на багато питань, що виникають в обліку і оцінці земель. Командно-адміністративна система наклала свій відбиток на розвиток земельних відносин в країні. Зважаючи на це, методологія бухгалтерського обліку земель, прав користування і оренди на сьогодні розроблена не достатньою мірою. Це торкається перш за все оцінки земель, оскільки земля довгий час не була об'єктом купівлі-продажу і не мала ціни. Тим часом вдосконалена методика обліку земель і оцінки дозволила б точніше визначати ціну бізнесу підприємства, полегшувала, у разі потреби, трансформацію звітності при перекладі її інформації на міжнародні стандарти, а також розширило можливості різних користувачів звітності для ухвалення більш зважених управлінських рішень. Тому слід домагатися, щоб запровадження законодавчих та інших нормативних актів супроводжувалось одночасним покращенням системи облікової інформації.

Проведений аналіз стану і розвитку ринку земельних ресурсів свідчить про те, що сьогодні не готові до повноцінних ринкових відносин в цій області економіки через відсутність інформації, що дозволяє встановити об'єктивну ціну землі, ціну права користування землею або ціну її оренди.

У складі земельних ресурсів є особлива група земель – сільськогосподарські угіддя. Як відомо, у сільському господарстві, земля є одночасно і засобом і предметом праці. Вона завжди мала вартість. Споживацька вартість землі визначається попитом. Земельні ресурси обмежені, і більшість проблем, для вирішення яких необхідне встановлення прав власності на землю, пов'язана з перевищенням попиту над пропозицією. Земельні суперечки рідко виникають, коли є вільні і родючі землі. Істотним і актуальним у всі часи для цілей бухгалтерського обліку земель були і залишаються питання ціноутворення [4].

В міру поглиблення ринкових відносин земля поступово стає специфічним товаром і об'єктом бухгалтерського обліку. Земля як товар – це об'єкт купівлі-продажу, задовольняючий різні, реальні або потенційні потреби, і має певні якісні, кількісні характеристики і властивості. Для правильного відображення операцій із земельними ресурсами в бухгалтерському обліку необхідне вивчення особливих характеристик і властивостей землі.

При організації бухгалтерського обліку сільськогосподарських земель необхідно зважати на те, що ціна на землю виступає як капіталізована рента. Поняття "рента" виконує найважливішу роль в оцінці земель.

Попит на земельні ділянки в кожному регіоні формується під впливом численних чинників – економічних, соціальних, демографічних, природнокліматичних і ін. Характерною особливістю землі як товару є абсолютна нееластичність і пропозиції на ринку. Будь-який землевласник, зацікавлений в отриманні доходів, надаватиме землю бізнесу за будь-яку платню.

Земля – специфічний об'єкт ринкових відносин. У ідеалі земельний ринок створює і підтримує відношення до землі як до особливої цінності, спонукаючи до ефективного використання її багатоманітних властивостей.

При використанні земельних ділянок для підприємницької діяльності, в першу чергу необхідно враховувати такі характеристики, як місцеположення, розмір, форма, контури і топографія, під'їзні шляхи, способи використання прилягаючих територій. Для сільськогосподарського виробництва і лісового господарства вирішальними є фізичні властивості землі, що формують родючість його верхнього шару: різновид ґрунту, вміст гумусу, водний і тепловий режим. Здійснення операцій із земельними ділянками повинен регулюватися державою з урахуванням земельного, лісового, природоохоронного, іншого спеціального законодавства.

В Україні розроблені але недосконалі основи земельного законодавства, умови ведення земельного кадастру і ін. правові акти, які визначають характер операцій, пов'язаних з купівлею-продажем, і використанням земельних ресурсів.

У найзагальнішому вигляді під операціями із землею розуміється сукупність різних економічних операцій із землею, в результаті яких відбувається перерозподіл прав власності на земельні ресурси. Періодична зміна землевласників і землекористувачів або перерозподіл їх прав і функцій відбувається на основі здійснення операцій купівлі-продажу земельних ділянок, передачі їх в оренду, дарування, відчуження як пайовий внесок в статутний фонд спільних підприємств, примусового вилучення. Всі ці операції повинні знайти своє відображення в бухгалтерському обліку

В ринковій економіці операції із землею служать свого роду індикатором стану економічної системи і ступеня зрілості, стійкості і ефективності механізмів її функціонування. Позбавлені економічного значення цінові параметри земельного ринку, коли одні категорії земель взагалі не мають ціни, а ціна інших виходить за всі розумні межі, свідчать про глибоку системну економічну кризу, гострі проблеми в бюджетній і фінансово-кредитній сферах, прорахунках в оподаткуванні. У країнах із стійкою економічною системою, що історично склалася, в період стабільності, операції із землею здійснюються на природній конкурентній основі.

У країнах, які після багаторічної штучної перерви відновлюють нормальні ринкові відносини, ситуації дуже схожі. Хвороблива ломка старих і повільне, часто непослідовне становлення нових механізмів функціонування системи, створюють специфічну обстановку, при якій форсований відхід держави від управління економічними процесами супроводжується суттєвими економічними і соціальними втратами, об'єктивно перешкоджає проведенню самих реформ, знижує ефективність всього процесу перетворень та впливає на облікову систему і звітність.

Слід сказати, що це повною мірою відноситься і до організації в умовах ринкової економіки ефективного використання землі як дієвого інструменту здійснення земельної реформи і найефективнішого землеволодіння. На нашу

думку, необхідне диференційоване державне регулювання масштабу і структури земельних операцій по числу, площі і категоріях залучених в різні ринкові операції земельних ділянок, складу цих операцій, їх пропорцій, пріоритетів і меж. Тому земля повинна залишатися державною власністю і необхідно запроваджувати такі державні цінові механізми, які дадуть можливість сконцентрувати земельні ресурси в державі, а по мірі необхідності розвивати ринок землі.

Навіть в кризових економічних ситуаціях втручання держави в процес становлення ефективного ринку землі повинне ґрунтуватися на ринкових механізмах і методах стимулювання його учасників.

Інструментами дії держави на масштаб, структуру і пріоритети ринку землі повинна бути направлена податкова, фінансово-кредитна, інвестиційна політика, гарантії підприємницького ризику при виконанні конкретних ринкових операцій із земельними ділянками, підтримка страхової, консалтингової і інших видів інфраструктурної діяльності на земельному ринку.

За допомогою державних заходів повинен розвиватися ринок земельних ресурсів в країні, відроджуватися культура бухгалтерського обліку земельних відносин.

Висновки і перспективи подальших досліджень Таким чином, земельні ресурси є специфічною економічною категорією і об'єктом обліку. Операції з ними вимагають індивідуальних знань і підходів в економічних, бухгалтерських і правових питаннях.

Земельні ділянки виступають окремим об'єктом в бухгалтерському обліку. Проте, система обліку землі на сьогодні ще не зовсім відпрацьована, не розроблені і не затверджені первинні форми документів для відображення земельних ділянок на бухгалтерських рахунках, обмежене коло операцій з землями сільськогосподарського призначення. В статті зроблені деякі пропозиції по удосконаленню цілісної системи обліку земель, практична реалізація яких допоможе відобразити зміни в земельних угіддях при переході від одного стану в інший; визначити об'єктивну вартісну оцінку землі; здійснити контроль за ефективним використанням земель.

Список використаних джерел.

1. Земельний кодекс України, від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р.
3. Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів” від 30.09.2003 р. № 561.
4. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК (За редакцією А.М. Третьяка, В.М. Жука) // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 135 – 206.