

*Б.С. ГУЗАР, кандидат економічних наук, доцент
Уманський національний університет садівництва*

Формування звітності по земельних ресурсах сільськогосподарського призначення

Інтеграція аграрного сектору економіки України у світовий економічний простір потребує переходу на міжнародні стандарти, налагодження зв'язків із вітчизняними та зарубіжними ринковими, науковими й інформаційними центрами.

В умовах ринкової економіки у сільському господарстві здійснюється удосконалення земельних відносин. Проте сучасний стан АПК свідчить про погіршення родючості земель, недотримання системи землеробства, виникнення дефіциту балансу поживних речовин у ґрунті внаслідок різкого зменшення внесення органічних і мінеральних добрив, що призводить до виснаження ґрунтів і зниження продуктивності орної землі, повне припинення робіт з осушення та зрошення земель, реконструкції діючих меліоративних систем, вапнування і гіпсування ґрунтів. Отже, постає нагальна потреба в розробці єдиних методологічних положень та методичних підходів щодо застосування бухгалтерського обліку земельних ресурсів, а також чіткого правового механізму використання їх у господарському обороті. Разом з тим відсутність налагодженої системи обліку обмежує повноцінне використання земель й особливо сільськогосподарського призначення.

Відповідно до стандартів обліку GAAP, вартість землі, використовуваної в сільськогосподарських цілях, підлягає амортизації, оскільки з часом землі втрачають свої родючі якості. Система американського обліку (GAAP) в цьому питанні знаходиться в повній єдності з міжнародними стандартами обліку¹.

У міжнародних стандартах обліку регламентується питання нарахування амортизації таким чином: "Звичайно земля має невідзначений термін корисного функціонування і не розглядається як актив, що амортизується. Проте для конкретного підприємства земля, що має обмежений термін корисності, повинна розглядатися як актив, що амортизується". Питання нарахування амортизації пов'язані з питаннями переоцінки основних засобів, які здійснюються регулярно. Слід зазначити, що відповідно до порядку проведення переоцінки основних фондів вартість земельних ділянок і об'єктів природокористування не підлягає переоцінці.

Висловлюються й інші думки з питань нарахування амортизації та переоцінки земель. Ряд економістів вважають за доцільне нараховувати амортизацію як на землю, що належить сільськогосподарським підприємствам на правах власності, так і на правах оренди, оскільки, на їхню думку, без цього неможлива ефективна амортизаційна політика, націлена на здійснення нових капітальних вкладень, що сприяють підвищенню родючості ґрунту. Водночас вони є прихильниками переоцінки землі в умовах інфляції².

Вважаємо, що амортизацію по земельних ділянках нараховувати неправомірно. В умовах високих темпів інфляції, на нашу думку, слід проводити переоцінку земель, що належать підприємству на правах власності, щоб забезпечити порівняність у грошовій оцінці основних засобів і землі. Якщо ж землі не переоцінювати, то вони, практично, не матимуть достовірної грошової оцінки.

¹ Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Пер. з англ.; за ред. С.Ф. Голова. – 2005. – Ч. II. – 1232 с.

² Кірейцев Г.Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г.Г. Кірейцев// Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – № 20. – С. 3-7.

Оскільки землі стали об'єктом бухгалтерського обліку і входять до складу основних засобів, то по них слід проводити інвентаризацію. Інвентаризації повинні підлягати всі землі: що належать підприємству на правах власності, а також на правах користування й оренди. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», інвентаризація нерухомих основних засобів проводиться раз у три роки. В Методичних рекомендаціях по інвентаризації майна і фінансових зобов'язань у підрозділі "Інвентаризація основних засобів" щодо інвентаризації земельних угідь вказується: "Перевіряється також наявність документів на земельні ділянки, водоймища і інші об'єкти природних ресурсів, що знаходяться у власності організацій". Проте, вважаємо, що інвентаризація документів на право власності, користування й оренди повинна здійснюватися перед складанням річного звіту щорічно, оскільки протягом року проводяться такі операції, як вихід учасників зі своєю земельною часткою (паєм) із складу учасників, а також переоформлення або закінчення договорів з короткострокової оренди земель та ін. Водночас слід перевіряти і проводити взаємозвірку всіх первинних облікових документів, реєстрів аналітичного і синтетичного обліку та звітності.

Проаналізуємо джерела інформації для складання звітності. Дані синтетичного обліку по рахунку 10 "Основні засоби" з журналу-ордера 4А с.-г. переносять в Головну книгу, а звідти – у Баланс підприємства (ф.№1) і відображають по рядку "Основні засоби". У бухгалтерському балансі (ф.№1) об'єднана вся інформація по основних засобах в один рядок, тому для аграрних формувань необхідно доповнити записування пояснення до річного бухгалтерського звіту даними про земельні ресурси сільськогосподарського призначення, які знаходяться у власності підприємства, та показниками ефективності їх використання.

Також слід увести додатковий рядок у форму 5, яка повинна містити відомості про земельні ділянки, показуючи не тільки залишок їх на початок року, надходження, вибуття і залишок на кінець року, а також інші облікові й економічні показники. Для запов-

нення відповідного розділу бухгалтерської звітності по землекористуванню в реєстрах аналітичному обліку не передбачено відображення наявності, якості та ефективності використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, тому й заповнюється вона за даними державного обліку земель. Вважаємо, що відомості для заповнення цієї звітності доцільно брати з реєстрів аналітичного обліку.

У балансах західних фірм стаття "Земля" відокремлена від статті "Власність і основні засоби". У складі ж статті "Довгострокові інвестиції" виділені "Вкладення в невживану землю і невстановлене устаткування".

Відомо, що не всі земельні ділянки обліковуються на балансі організації. Так, орендовані землі та землі сільськогосподарського призначення обліковують на забалансових рахунках. У практиці господарювання організацій різних організаційно-правових форм застосовуються два види оренди: поточна (проста) оренда і фінансова – лізинг. В Україні лізинг не поширюється на операції із земельними ділянками, тоді як у багатьох країнах лізинг земельних ділянок проводиться.

Вважаємо, що розвиток методології бухгалтерського обліку орендованих земель не розроблений достатньо повно. З розвитком орендних відносин і появою орендних колективів постало питання про виділення ділянок землі в оренду для ведення на них сільськогосподарського виробництва. Проте, якщо основні засоби враховувалися в системі бухгалтерського обліку, то земель на балансі підприємств не було, оскільки вони були закріплені на правах користування. Вважаємо, що ця обставина великою мірою вплинула на необхідність ведення бухгалтерського обліку земель.

Оскільки відповідно до чинного порядку обліку земельні ділянки не сільськогосподарського призначення віднесені до складу основних засобів, то до них застосовується методика обліку орендованих основних засобів, відповідно до якої орендар ці землі обліковує на забалансовому рахунку 001 "Орендовані основні засоби", а орендодавець залишає їх у себе на балансі.

Аналіз економічних показників, де земля є основою їх розрахунку, показує, що в умовах ринку вони часто стають незіставними. Визнаючи те, що попит і пропозиція на землю є основним регулятором її ринкової ціни, слід брати до уваги підприємницькі інтереси її покупців. Отже, одержуючи землю, інвестор вважає, що вона йому принесе дохід не менший, ніж вкладення в державні облігації або акції. Крім того, земля до певної міри винагороджуватиме його за ризик інвестування засобів. Маючи намір стати продавцем землі, у нього будуть достатні аргументи підтвердити вкладення, що забезпечують на найближчий час збереження родючості ґрунту і повернення в ціні зроблених вкладень. Продавець своїми обліковими даними може підтвердити цінність саме його ділянки землі з погляду диференціальних рентних доходів.

Рекомендації щодо вдосконалення первинних документів і реєстрів синтетичного й аналітичного обліку багато в чому зумовлюють успішне розв'язання поставлених проблем: юридична підстава володіння, користування або оренда землі, відображення в бухгалтерському обліку вартості земель і вкладень в них. Все це готує серйозні зміни в методології підрахунку показників ефективності використання землі. Зокрема, необхідна трансформація показників її віддачі.

За існуючої методики віддача землі обчислюється як виробництво валової продукції в зіставних цінах на 100 га сільськогосподарських угідь. Цей показник не враховує ні стану ринку товарів, ні особливостей ділянок, що приносять або не приносять диференціальну ренту¹. Отже, інвестор при виборі ділянки землі з метою купівлі не може орієнтуватися тільки на цей показник. Його цікавить інше: якою є віддача нинішньому власнику вкладених у землю засобів. Тому для цих цілей необхідно обчислювати показник віддачі землі як відношення прибутку до її вартості. Цей показник (вартість землі) повинен бути у відкритій для фінансового аналізу звітності.

Крім того, слід враховувати і вартість землі при розрахунку норми прибутку на вкладений капітал, фондів віддачі основних засобів, землі та оборотних фондів, коефіці-

єнтів ліквідності, рентабельності, оборотності активів і ділової активності¹.

Введені й доповнені рядки у реєстри синтетичного та аналітичного обліку, перенесені в бухгалтерську і спеціалізовану звітність, дозволять розв'язати цю проблему, але на первинному етапі (а надалі – регулярно) необхідно провести інвентаризацію земельних угідь. Раз у п'ять років обов'язково, а якщо відбулися істотні зміни у складі угідь, то частіше слід проводити інвентаризацію із залученням землевпорядника або фахівця, призначеного земельним комітетом, для уточнення картографічних матеріалів шляхом контрольних обмірів.

При інвентаризації в інвентаризаційному описі слід вказувати, чи відповідає фактичне використання земель їх цільовому призначенню в юридичних документах (свідоцтвах, актах, договорах оренди). Ці відомості можна відображати на основі візуального спостереження, а в необхідних випадках шляхом контрольних обмірів. Оскільки в договорах оренди однією з умов є цільове використання земель, то інвентаризаційні описи по землях, наданих у користування й оренду, повинні подаватися в земельний комітет, який відповідно до юридичних документів перевіряє їх цільове використання.

Нині фізичні особи-засновники вкладають статутний капітал не в земельні ділянки, а в земельні частки, тому відзвітувати щодо їх використання сільськогосподарське підприємство може тільки за їх сукупністю. Якщо ж засновники вносять земельні ділянки як внесок до статутного капіталу, то вважаємо за доцільне для цих цілей ввести форму звітності перед засновниками про використання їхніх земельних ділянок. На нашу думку, цю форму звітності слід назвати "Звіт про використання земельних ділянок". У цьому звіті доцільно відображати в обов'язковому порядку балансову вартість ділянки та дані з інвентарної картки, які характеризують її використання. У цьому разі організація буде зацікавлена у цільовому використанні земель.

¹ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: моногр. / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

З переходом на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і звітності постає необхідність використання вартісної оцінки землі у фінансовому аналізі. На нашу думку, можливо приймати землю в розрахунок за обліковою вартістю при підрахунку окремих коефіцієнтів. Наприклад, такий підхід застосовувати при розрахунку коефіцієнта оборотності основних засобів, який відображає ефективність землі, будівель і устаткування.

Р. Манн і Е. Майер, приводячи номенклатуру рахунків системи DATEV згідно із законом про порядок складання балансу (діє з 1993 р.), наводять перелік статей і розшифровують їх як облік майна і капіталу. Так, до статті "Земельні ділянки, права на володіння земельними ділянками і будовами, включаючи будови на чужих ділянках" відкривається один із відповідних їй активних рахунків "Земельні ділянки і права на володіння земельними ділянками без будов", який включає наступні рахунки:

незабудовані земельні ділянки;
права на володіння земельними ділянками;
земельні ділянки з виснаженим ґрунтом.

Не викликає сумніву важливість вартісного обліку землі у складі активного капіталу підприємства. Зарубіжний досвід заслуговує особливої уваги в період переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Проте державі слід активніше готуватися до впровадження МСФЗ. З цією метою необхідно дотримуватися концепції вільного ринку, що є джерелом пошуку ринкової ціни. В результаті переходу на МСФЗ підприємства матимуть необмежені можливості щодо управління звітністю. Адже у підприємств, за відсутності вільного ринку як такого (у розумінні Комітету міжнародних стандартів фінансової звітності), з'являється інструмент маніпулювання звітністю, і тим самим не тільки додаткові можливості для залучення бажаних інвестицій, але і для шахрайства.

Розглянуто умови переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності по земельних ресурсах сільськогосподарського призначення та розкрито особливості звітності в умовах зміни національних стандартів бухгалтерського обліку.

Рассмотрены условия перехода на международные стандарты финансовой отчетности по земельным ресурсам сельскохозяйственного назначения и раскрыты особенности отчетности в условиях изменения национальных стандартов бухгалтерского учета.

The conditions of transition of financial account of land resources of agrarian purpose on international standards are considered. The special features of account of land resources under the conditions of changing of national accounting standards are studied.

*

**Л.В. ГУЦАЛЕНКО, кандидат економічних наук, доцент
Вінницький національний аграрний університет**

Поліпшення якості та прогнозованості облікової інформації для забезпечення прибутковості підприємства

В ринковій економіці прибуток визнаний основним оціночним показником діяльності підприємства. Проте за економічної кризи необхідно здійснити переоцінку ролі прибутку в системі оціночних критеріїв діяльності підприємства. Орієнтація на збільшення прибутку можлива тільки за умови використання чинників, достатніх для розширеного відтворення, оскільки під час кризи біль-

шість підприємств вимушені скорочувати виробництво.

Дії облікових функцій за ринкових умов розглядалися в наукових працях Г.Г. Кірейцева, А.М. Кузьмінського, Н.М. Малюги, М.Г. Чумаченка та інших, однак практично відсутні дослідження ролі облікових функцій за економічної кризи.