

ЗЕМЕЛЬНІ РЕСУРСИ: ОБЛІК, ОЦІНКА І РАЦІОНАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ

Із вступом України на шлях незалежного розвитку розпочалися реформи у всіх сферах суспільного життя. Надзвичайно важливі і глобальні зміни пройшли у площині питань, які пов'язані із питаннями власності, ринку, оренди та оцінкою землі, а також земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах.

Питання ринку землі у всі часи було важливим, складним, мало висвітленим у нормативно-правових, наукових чи спеціальних джерелах інформації. Особливо актуальним земельне питання є сьогодні, адже відбулася земельна реформа, існують різні форми власності на землю, змінилися землевласники.

Саме тому, необхідним для всіх підприємств АПК є впровадження в практику такої організації бухгалтерського обліку, яка б забезпечила необхідною, точною, своєчасною і достовірною інформацією всіх споживачів про кількість, якість та стан використання земельного фонду, що знаходяться у підприємств на правах власності чи користування.

Метою бухгалтерського обліку земельних ділянок є надання відомостей про землю, необхідних для зовнішніх користувачів з метою інвестицій, для покращення земельних угідь і внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень, пов'язаних із забезпеченням ефективного використання земель України. Важливими проблемними питаннями є облік і контроль раціонального використання земельних угідь як власних так і тих, що знаходяться в оперативній оренді, у фінансовій оренді, під заставою.

Незважаючи на великі теоретичні розробки та практичні досягнення у сфері земельних відносин, все ж існує наявність неврегульованих питань щодо відображення в обліку основного земельного капіталу сільськогосподарських формувань, його оцінки та раціонального використання.

Визначення земель сільськогосподарського призначення міститься у Податковому кодексі та Земельному кодексі. Відповідно до цих законодавчих актів, сільськогосподарські землі це 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.

До земель сільськогосподарського призначення належать:

- а) сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги);
- б) несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісгосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі тимчасової консервації тощо).

Для цілей бухгалтерського обліку земля визнається активом та відноситься до складу основних засобів підприємства, де її класифіковано на два відокремлених елементи: земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель. Облік цих активів здійснюється відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби».

Відповідно до Земельного кодексу України суб'єкти земельних відносин, до яких належать і юридичні особи, можуть мати право власності на землю, тобто право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками та право користування землею, що може бути постійним, тобто без обмеження строку та тимчасовим – за договором оренди. В даному випадку право користування земельною ділянкою відображається як право користування майном і як об'єкт бухгалтерського обліку виступає у складі нематеріальних активів і регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Постановка земельних угідь на баланси сільськогосподарських формувань вимагає чіткого та достовірного інформаційно – облікового забезпечення. Першою суттєвою проблемою на шляху правильної організації бухгалтерського обліку землі в сільськогосподарських підприємствах є достовірність даних про кількість земельних угідь за їх видами.

Тому важливим, на нашу думку, кроком у вирішенні даного питання є обов'язкове проведення інвентаризації земель сільськогосподарського призначення у всіх сільськогосподарських формуваннях. Відповідно до пункту 1.4 Методичних рекомендацій з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств рекомендується здійснювати інвентаризацію необоротних активів, в т.ч. і земельних ділянок, один раз на три роки в розрізі видів сільськогосподарських угідь: рілля, пасовища, сіножаті, ліси, водойми, землі запасу тощо, з одночасною перевіркою наявності установчих документів, договорів оренди, прав власності або сертифікатів та інших документів, що засвідчують право власності чи користування земельними ділянками. Проте, слід зауважити, що таких термінів і таких умов на практиці ніхто не дотримується, а проводять інвентаризацію формально, лише на папері. Одночасно, на нашу думку, в ході проведення інвентаризації слід враховувати і їх якість, тобто крім придатних земель для сільськогосподарського виробництва виділяти особливо цінні землі, вказувати малоприсадибні, непридатні землі під сільськогосподарські угіддя, порушені землі. Результати проведених інвентаризацій необхідно відображати у формах річної фінансової звітності, додатках до річної фінансової звітності, у формах

статистичного спостереження, зміст яких доцільно розширити і конкретизувати рядом показників. Звичайно всі ці заходи вимагають значних фінансових затрат і витрат часу. Щоб якось ці витрати зменшити, до проведення інвентаризаційних робіт доцільно залучати студентів випускних курсів аграрних вузів спеціальностей «Облік і аудит», «Землевпорядкування», «Екологія».

В Україні сільськогосподарські землі згідно законодавства можуть використовуватися лише на умовах операційної оренди. Не дивлячись на те, що в Україні діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, земля, як і будь-який інший економічний актив, повинна бути достовірно оцінена. Оцінка землі знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку не лише при безпосередньому здійсненні цивільно-правових угод, пов'язаних із земельними ділянками в ринковому середовищі (купівлі-продажу, передачі в оренду, успадкуванні, зарахуванні до статутного капіталу, примусовому вилученні), а й під час обрахунку податку на землю, при визначенні загальної вартості об'єкта нерухомості – будівлі з земельною ділянкою, при обчисленні втрат і збитків у разі встановлення сервітутів, у разі формування інвестиційної політики та реорганізації сільськогосподарського підприємства, у випадку економічного обґрунтування ефективного і раціонального використання земельних ділянок, при страхуванні об'єктів нерухомості, додатковій емісії акцій, на випадок проведення процедури банкрутства та ліквідації підприємства. Саме тому грошова оцінка має стати підсумковим етапом комплексу техніко-економічних заходів щодо оцінки засобів підприємства, який дасть змогу з достатнім ступенем вірогідності встановити ціну землі певної якості.

Наступною, і дуже важливою проблемою, яка повстає перед обліком землі і земельних відносин є удосконалення нормативно-правової бази даної ділянки обліку, яка б була чіткою, зрозумілою і доступною, в першу чергу для аграріїв-практиків. Ми поділяємо думку вчених-економістів про необхідність розробки і введення в дію національного стандарту з обліку землі і земельних відносин в сільськогосподарських формуваннях, який обов'язково має враховувати специфіку сільськогосподарського виробництва, з поєднанням передового зарубіжного і особливостями національного досвіду. Цей правовий акт повинен включати, як економічну так і екологічну підсистему.

Отже, особливим об'єктом бухгалтерського обліку необоротних активів виступають земельні ділянки. Проте, як показали проведені дослідження, постановка земельних ділянок на баланс підприємств АПК не має системи чіткого та достовірного інформаційно-аналітичного забезпечення. Інформаційна база, що існує сьогодні не досконала і не відпрацьована; не розроблено нормативно – правові акти, первинні документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, які б відображали особливості обліку земельних ділянок, проведення їх оцінки та подальшого відображення на рахунках бухгалтерського обліку.