

ЗЕМЕЛЬНІ РЕСУРСИ ЯК ОБ'ЄКТИ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Згідно з П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [1] інвестиційною нерухомістю є власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності. Тобто відбувається передача земельних ресурсів в оренду. Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки.

Прикладами інвестиційної нерухомості можуть бути:

- земля, призначена для отримання вигод від збільшення її вартості в довготривалій перспективі, а не для продажу в умовах звичайної господарської діяльності підприємства;
- земля, подальше призначення якої ще не визначено (якщо підприємство не прийняло рішення щодо використання її у звичайній господарській діяльності, то вважається, що землю призначено для приросту вартості майна).

Основоположним нормативним документом, який регулює земельні відносини в Україні прийнято вважати Конституцію України, статтю 13, яка говорить, що земля як і інші природні ресурси, що знаходяться на території України, є об'єктами власності народу України. При цьому, кожен громадянин України має право користуватися природними об'єктами права власності. А отже на рівні держави повинні бути врегульовані питання стосовно обліку та оцінки землі, що може понести за собою велику кількість проблем [2]. Земельний кодекс України [3] визначає, що 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.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [4], земельні ділянки визначаються активами, обліковуються у складі основних засобів на субрахунку 101 «Земельні ділянки» та не амортизуються. Для більш детального обліку землі (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища, ліси як власні, так і взяті в оренду) можна запропонувати використовувати субрахунки другого та третього порядків. Якщо ж підприємство не використовує земельну ділянку у власній діяльності, а планує отримувати дохід, наприклад, при здаванні ділянки в оренду, то в такому випадку її слід відображати в обліку як об'єкт інвестиційної нерухомості на субрахунку 100. Земля, придбана для перепродажу, є товаром і потрапляє до складу необоротних активів, призначених для продажу з відображенням такої інформації на субрахунку 286. Облік орендованих земельних ділянок здійснюється на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

З метою організації облікового забезпечення земельних ресурсів необхідно враховувати ряд особливостей землі як об'єкту обліку. Такими особливостями виступають:

- об'єктом обліку є не земля, а окремі земельні ділянки;
- земельні ділянки для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один з об'єктів основних засобів;
- на вартість земельних ділянок не нараховується амортизація;
- об'єкт основних засобів не може бути ліквідований;
- збільшення первісної вартості земельної ділянки можливе лише у разі її дооцінки;
- капітальні витрати на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи) не збільшують первісну вартість об'єкта, а визнаються як окремий об'єкт основних засобів і є об'єктом амортизації.

Накопичені капітальні витрати на поліпшення земель доцільно попередньо враховувати на окремому субрахунку рахунку 15 до моменту їх завершення. Після закінчення таких робіт (осушення, зрошування та ін.) їх вартість повинна списуватися з кредиту такого субрахунка у дебет субрахунка 102 з подальшим амортизуванням з використанням прямолінійного методу. Право користування земельною ділянкою визнається нематеріальним активом підприємства і за економічною оцінкою має відображатись в бухгалтерському обліку на субрахунку 122 «Права користування майном» рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Відображення в обліку та звітності земельних ресурсів вимагає розробки раціональної системи обліку, яка передбачає використання удосконалених форм первинних документів, реєстрів аналітичного, синтетичного обліку та звітності, відповідного робочого плану рахунків, а також рекомендацій з удосконалення облікового забезпечення операцій з земельними ресурсами як об'єктами інвестиційної нерухомості.

Список використаної літератури:

1. Інвестиційна нерухомість: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.07. №779 [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.
2. Конституція України від 28.06.1996. №254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vr>.
3. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III. [Електронний ресурс]. – Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2001. – 2008.

Основні засоби: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000. №92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>