

## **ОБЛІК І ВІДОБРАЖЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ: МСБО ТА СВІТОВИЙ ДОСВІД**

В умовах інтеграції економічного середовища України в європейський простір непинно зростає значення достовірної та зрозумілої бухгалтерської інформації для всіх користувачів. Нормативні акти, які регулюють земельні відносини в нашій державі прийняті ще в 90-х роках. Тому вони не зовсім відповідають теперішньому стану земельних відносин. А нормативні документи, які б регулювали бухгалтерський облік земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств взагалі відсутні. Тому, на нашу думку, на сьогоднішній день перед науковцями постає питання, чи адаптувати національну систему обліку земельних ресурсів до вимог міжнародної практики чи розробити власний стандарт з обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств.

Реформування земельних відносин в Україні здійснюється з моменту створення держави. Вирішальним кроком у впровадженні земельної реформи стало створення єдиної бази, в якій міститься зведена інформація про землю - земельного кадастру. Закон України «Про Державний земельний кадастр», вступив в силу 1 січня 2013 року. До цього часу в Україні не було єдиної бази даних про землю, кадастр вівся на папері, в різнобій, що за умов непрозорості породжувало масу зловживань.

Це революційний крок на шляху до цивілізованого суспільства. В супроводі з цим законом було прийнято безліч нормативно-правових актів, які регулюють земельні відносини в Україні. Однак, як показала практика, правове регулювання земельних відносин відбувається зі значним випередженням регулювання бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в сучасних економічних умовах. Тому, що на сьогоднішній день в нашій державі відсутня нормативно-правова база, яка містить роз'яснення методики бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, прав користування ними, та їх оренди.

На світовому рівні облік земельних ресурсів регламентується Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) до складу яких входять Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку (англ. Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) – стандартами бухгалтерського обліку, що використовуються в США.

В Україні основними нормативно-правовими актами, які регулюють бухгалтерський облік земель є П(С)БО, які розроблені на державному рівні Методологічною радою з бухгалтерського обліку.

Облік земель здійснюється у відповідності з вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16, який носить аналогічну назву. Відповідно до цих стандартів земельні ресурси мають уречевлену форму та виступають як фактор виробництва зі специфічними особливостями (територіальною обмеженістю, родючістю, здатністю до відновлення), які забезпечують їх цінність для суб'єкта

господарювання. Стандарти GAAP рекомендують довгострокові активи відображати під назвою «Власність, будівлі і обладнання», земля є матеріальним активом, термін її призначення не обмежений. Слід звернути увагу, що в МСБО 16 жодного разу не вказується визначення «землі сільськогосподарського призначення». Тому що цей стандарт розглядає землі як основний засіб.

Права користування нематеріальними активами регламентуються П(С)БО 8 та МСБО 38 «Нематеріальні активи». Об'єктом обліку в даному випадку виступатиме право на користування майном, в тому числі і земельними ділянками. Відповідно до положень GAAP права на користування земельними ділянками обліковуються згідно принципу №142, в якому зазначено, що ознакою нематеріального активу є здатність приносити підприємству економічні вигоди у майбутньому.

Якщо ж земельна ділянка використовується для одержання прибутку від її оренди та підвищення вартості капіталу підприємства, то вона визнається інвестиційною нерухомістю. Облік земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, що є інвестиційною нерухомістю регламентується П(С)БО 32 та МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість». Згідно з П(С)БО 32 нерухомість, яка в майбутньому буде використовуватись як інвестиційна, і якісні характеристики якої поліпшуються, не визнається інвестиційною до закінчення даних поліпшень, об'єктом обліку виступатиме земля. У міжнародному стандарті ж, навпаки, об'єктом виступатиме земельна ділянка.

Облік використання земельних ресурсів регламентується П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство». Основною відмінністю між цими стандартами є трактування терміну «біологічні активи». У МСБО 41 вони розглядаються як жива рослина чи тварина, а П(С)БО 30 трактує поняття «біологічні активи» як фактори виробництва, що здатні приносити економічні вигоди.

Після аналізу П(С)БО, МСБО та GAAP можна зробити висновки, що стандарти у яких регламентується облік земельних ресурсів є схожими та не містять вагомих відмінностей. У цих стандартах регламентовано всі можливі варіанти призначення та використання земельних ресурсів. Всі галузеві стандарти є уніфікованими, проте максимально враховують особливості країни, для якої вони розроблені. Основною проблемою, яка потребує подальшого вирішення є те, що землі сільськогосподарського призначення є особливим ресурсом та потребують індивідуальних рекомендацій з приводу їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності.