

ЯКИЙ ОБЛІК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ ПОТРІБЕН В УКРАЇНІ?

Тема обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні не втрачає своєї актуальності протягом багатьох років та привертає загальносуспільну увагу. Вирішенню проблем обліку землекористування присвячені дисертації Т.А. Бінчаровської (Облік та аналіз земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах, 2018), А.І. Коріненко (Облікове забезпечення включення прав користування землею до економічного обігу, 2017), А.В. Пантюхової (Облік та аналіз використання і відновлення земельних ресурсів, 2017), Т.В. Машкової (Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь, 2016), О.В. Ільчак (Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства, 2016), Л.Р. Воляк (Обліково-аналітичне забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом сільськогосподарських підприємств, 2015), Н.О. Голуб (Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, 2011), О.Ф. Ярмолюк (Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах, 2009). Тематика обліку землекористування домінує в дослідженнях Г.Г. Кірейцева, В.М. Жука, І.В. Замули, Т.Є. Кучеренко, В.М. Хомки та багатьох інших.

У будь-кого незайнятого цією темою, після огляду результатів наведених досліджень виникне запитання: чому попри таку кількість робіт питання бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення залишається і досі не вирішеним?

На наш погляд, щоб краще зрозуміти існуючу ситуацію доречно поставити питання: який облік земель сільськогосподарського призначення потрібен Україні?

Кінець 90-х років минулого століття ознаменувався в Україні масштабним роздержавленням і приватизацією земельних угідь з одного боку, та реформуванням системи бухгалтерського обліку – з іншого. Гостроти питанню обліку землекористування надала також, вписана в Земельному кодексі України, заборона на продаж особливої категорії земельних ресурсів – земель сільськогосподарського призначення. В двотисячні роки головною тезою наукових досліджень було твердження про відповідність земель сільськогосподарського призначення ознакам активу, що повинен мати балансове відображення. З 2009 року після прийняття змін до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», актуалізується питання обліку прав користування земельними ділянками. Розроблено ряд методичних рекомендації щодо методики оцінки грошової вартості земельних ділянок і прав користування ними та відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Однак, на практиці ситуація кардинально не змінилася.

З одного боку, слабкість обліку землекористування зумовлена тим, що як зазначає Г.Г. Кірейцев, «в даний час існує значний перелік природних ресурсів, що входять до економічного обороту, але їх не вимірюють прийомами економічної та бухгалтерської методології. Традиційними прийомами бухгалтерського обліку такі ресурси відображають частково. Одним із таких важливих ресурсів є земля як біологічний актив» [1, с. 65]. З іншої сторони, існують труднощі в оцінці справедливої вартості земельних ділянок, пов'язані з економічно-біологічною природою даного активу, високим рівнем спекуляції довкола його продажу, заполітизованістю земельного питання.

Проте вважаємо, що найважливішим орієнтиром розвитку бухгалтерського обліку сільськогосподарського землекористування є його ціль. Іншими словами, кому і для чого потрібен цей облік, визначає те, яким він буде.

Якщо узагальнити результати досліджень згаданих вище, то прийдемо до того, що основна проблема – це оцінка і поставка землі на баланс. Звідси випливає, що головна мета обліку сформулювати і відобразити грошову вартість, а точніше кажучи ціну землі для потреб ринку.

Цікаво, що серед зарубіжних досліджень ми не знайшли робіт присвячених безпосередньо бухгалтерському обліку землі, мета якого – оцінка і поставка землі на баланс. Проведений нами

огляд зарубіжних досліджень, присвячених обліку землекористування, в базі даних Web of Science Core Collection та Scopus свідчить, що облік земель, перш за все, відображає різноманітні соціальні, економічні, екологічні, аспекти процесу землекористування, а не суто фінансову складову. Згадки про землю як актив у балансі можна знайти в дослідженнях, що стосуються обліку майна суб'єктів господарювання (Accounting for Property).

З огляду на хижацьке використання земельних ресурсів агрохолдингами, значення земель сільськогосподарського землекористування для розвитку економіки України та забезпечення її продовольчої безпеки, саме еколого-соціальні та економічні аспекти повинні бути домінуючими у формуванні вектору розвитку методології та методики бухгалтерського обліку землекористування. Це ж підтверджується і міжнародною практикою, що збагачується новими інструментами оцінки, обліку та аналізу використання земельних, водних, лісових та інших видів ресурсів.

Як справедливо зауважив професор Г.Г. Кірейцев, «земля – це особливий біологічний актив, особливе біологічне середовище. Будь-які критерії оцінки використання землі, що опираються на принципи монетаризму, є неприйнятними, а така оцінка не є нормальним явищем. Критерії повинні бути іншими» [2, с. 15]. Інтерпретуючи позицію засновника неокласичного напряму економічної теорії А. Маршалла, професор Г.Г. Кірейцев разом з О.Д. Гудзинським та В.К. Савчуком стверджує, що біологія, безперечно, повинна стати центром діяльності економіста-аграрника. В цьому руслі потрібно змінити погляд на сутність біологічних активів, на їх структуру і динаміку, на структурно-функціональний та системно-функціональний аспект їх буття, на проблему їх природного (в свідомості людини) та штучного (на зовнішніх матеріальних носіях інформації) відображення, розробки та використання методів їх вимірювання, бухгалтерського обліку, фінансової та нефінансової оцінки. Потреба у створенні нової методології обліку, оцінки інтегрованої екологічної та соціально-економічної результативності використання таких об'єктів людиною є актуальною [3, с. 94].

Таким чином, спроби звести облік землекористування до оцінки та відображення вартості землі в балансі підприємств є штучним обмеженням його можливостей і функціонального призначення, що суперечить потребам часу та реалія господарювання. У зв'язку з цим, науковим завданням вітчизняних дослідників має бути виявлення та розкриття такого обліково-аналітичного інструментарію, що забезпечить раціональне і бережливе використання земельних ресурсів шляхом надання достовірної, повної і доречної інформації для прийняття виважених управлінських рішень в сфері сільськогосподарського землекористування.

Список використаних джерел:

1. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.
2. Кірейцев Г.Г. Необхідність оновлення теорії обліку: виклик часу. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 13-15.
3. Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Савчук В.К. Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК. Економічна теорія. 2005. № 2. С. 80-95.