

НАПРЯМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЗЕМЕЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ПРАВ НА НИХ В ІНТЕГРОВАНІЙ ЗВІТНОСТІ

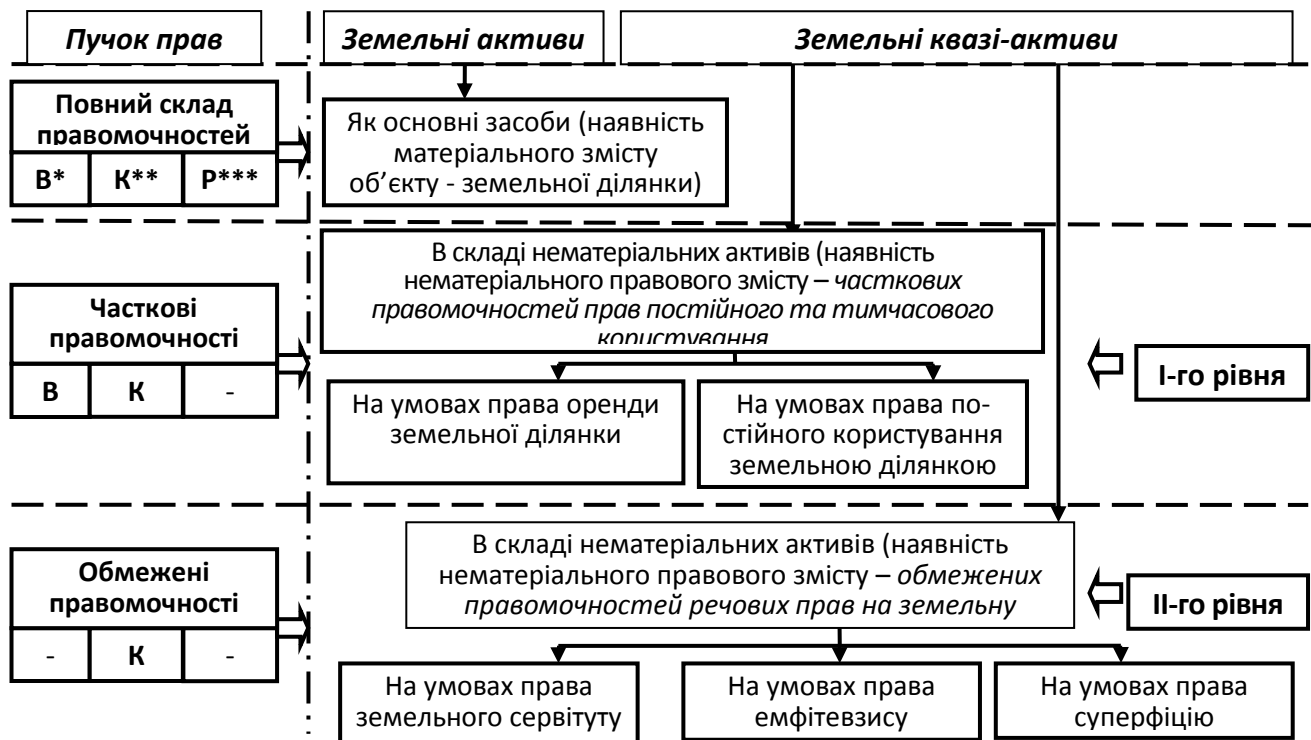
В Проекті Міжнародного формату інтегрованої звітності <IR> визначено, що інтегрований звіт дає ширше пояснення продуктивності, ніж традиційна звітність, завдяки розкриттю суттєвих компонентів створення цінностей та відносин між ними. Процес створення цінностей залежить від всіх капіталів, завдяки яким створюються цінності. Одним з видів таких капіталів, що розкривається в інтегрованій звітності, є природний капітал.

Природний капітал – всі відновлювані і невідновлювані природні ресурси і процеси, які забезпечують товари та послуги, що підтримують минулий, поточний і майбутній добробут організації. До нього відносять: повітря, воду, землю, корисні копалини, ліси; природне розмаїття та здорову екосистему. Земельні ресурси є національним багатством України та присутні в обліку будь-якого суб'єкту господарювання різних організаційно-правових форм, тому для формування інтегрованого звіту в частині природного капіталу важливою та цінною виступає саме інформаційна забезпеченість щодо наявності та руху земельних активів.

На підставі дослідження категорійно-понятійного апарату встановлено, що в системі бухгалтерського обліку варто використовувати поняття «земельні активи», оскільки ці об'єкти знаходяться в межах вищої узагальнюючої (родової) категорії «активи». Земельні активи – це об'єкт матеріального змісту, але часткові правомочності на них – це об'єкт нематеріальної форми, тобто передача частини прав, які можуть капіталізуватися в обліку можлива лише через їх відображення в складі нематеріальних активів. Саме ця особливість була включена у визначення поняття «часткові земельні права», які можуть бути визнані як об'єкти бухгалтерського обліку.

У об'єктів обліку, які будуть означати поняття «часткові земельні права» відсутнім є один з критеріїв визнання їх активами – повний (абсолютний) контроль над тими вигодами, які може отримати суб'єкт господарювання, внаслідок того, що юридичні особи-власники земельних активів з частковими правами на них володіють не повною тріадою правомочностей на них (мають лише право володіння та користування або лише право користування ними).

Тому поняття «часткові земельні права», оскільки вони є об'єктом нематеріальної форми, доречно узагальнити в окремій групі облікових об'єктів під назвою «земельні квазі-активи» (рис. 1).



Примітка: * - право володіння, ** - право користування, *** - право розпорядження

Рис. 1. Класифікація об'єктів обліку операцій з земельними активами та правами на них в межах бухгалтерської категорії «активи»

Складова частина поняття «квазі» походить від лат. *quasi* – «майже, ніби». За семантичними властивостями при визначенні синонімів до слова «майже» використовуються слова «як би» або «часткові», що саме і відповідає змістовному наповненню поняття «земельні квазі-активи» як «певні часткові правомочності» права власності.

Для обґрунтованості введення земельних активів та квазі-активів як облікових об'єктів було уточнено критерії їх визнання в складі активів суб'єктів господарювання, а саме: 1) можливість здійснення повного або часткового контролю над ними; 2) отримання потенційних доходів або ймовірних економічних вигод; 3) можливість визначення вартості об'єкта; 4) визнання самостійним об'єктом обліку; 5) наявність певних правомочностей на об'єкт. Виділення п'ятого критерію, пов'язано з необхідністю дотримання в обліковій системі, крім нормативно-методологічних актів, ще й нормативно-правових, які мають вищу юридичну силу ніж національні стандарти бухгалтерського обліку.

Запропонована класифікація об'єктів бухгалтерського обліку операцій з земельними активами та правами на них надасть можливість приведення бухгалтерського обліку повного права власності на земельні активи, прав їх оренди, постійного користування ними, емфітевзису, суперфіцію та земельного сервітуту відповідно до вимог Концептуальної основи фінансової звітності та МСФЗ, що були встановлені внаслідок змін внесених в березні 2018 року до Концептуальної основи фінансової звітності (щодо трактування основних категорій «активи» та «зобов'язання») та введення з 1 січня 2019 року в дію МСФЗ 16 «Оренда».

В світовому співтоваристві у зв'язку з конвергенцією Міжнародних стандартів фінансової звітності (IAS) і Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США (GAAPUS) була відкрита дискусія щодо перегляду понятійного апарату в сфері активів та зобов'язань, в тому числі земельних активів та зобов'язань, що виникають в сфері земельних відносин, операції за якими складають значну частку операцій суб'єктів господарювання оцінки. Діючи в Україні норми бухгалтерського обліку, які регулюють вартісний вимір облікових об'єктів, поки що не відображають останніх змін в частині застосування багатьох сучасних видів вартостей, що стримує наближення вітчизняної та міжнародної систем обліку та звітності. Тому ситуація, що склалася не дозволяє зацікавленим користувачам робити своєчасні висновки як про вартість об'єктів обліку, так і про результати господарської діяльності в сфері земельних відносин.

Інтегрований звіт дає ширше пояснення продуктивності, ніж традиційна звітність, завдяки опису та вимірюванню, де це можливо, суттєвих компонентів створення цінності і відносин між ними. Зокрема, такий звіт виявляє всі капітали, від яких залежить створення цінності (в минулому, теперішньому і майбутньому часі), як організація використовує ці капітали, і який вплив вона на них справляє.