

ВПЛИВ ЗЕМЕЛЬНОЇ РЕФОРМИ НА ІДЕНТИФІКАЦІЮ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРАВ КОРИСТУВАННЯ НИМИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Внаслідок земельної реформи в Україні відбулись принципові зміни у формах власності на землю, що викликали суттєві перетворення у складі землевласників та землекористувачів. Запровадження в Україні приватної власності та особливості використання земель у виробничому процесі аграрних підприємств зумовили необхідність подальшого розвитку ефективних форм управління земельними відносинами та раціонального землекористування, що, в свою чергу, вимагає переосмислення економічної суті земельних ресурсів та включення їх до складу об'єктів бухгалтерського обліку.

Введення земельних ділянок до економічного обороту, потребує в першу чергу ідентифікації земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними в системі бухгалтерського обліку та виділення окремих показників у формах фінансової звітності.

В бухгалтерському обліку земель сільськогосподарського призначення дана сукупність представлена значною кількістю інститутів, що впливають на формування та запровадження ефективної системи інформації про стан та використання земель, а саме необхідно сконцентрувати свою увагу на такі інститути впливу як:

1) Неформальна складова (звички, стереотипи, ментальність бухгалтерів, користувачі бухгалтерської інформації). Визначальний вплив на формування ефективної системи обліку земель чинять саме неформальні інститути – землевласники та землекористувачі. Власниками сільськогосподарських земель є фізичні особи, які не зацікавлені і не переймаються питаннями обліку земель. А питання оцінки їх хвилюють лише в частині можливості продажу своїх паїв. Вважаємо, саме на землекористувача необхідно законодавчо покласти обов'язок ведення обліку сільськогосподарських земель та звітування про стан їх використання. При цьому постановка на облік прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення підвищить привабливість балансу підприємства, що є позитивним для землекористувача.

2) Формальні інститути вимагають нормативно-правові акти щодо земельних відносин та з бухгалтерського обліку земель, а саме Земельний кодекс України; Закони України «Про Державний земельний кадастр», «Про оренду землі», «Про оцінку земель»; ПСБО 7 «Основні засоби», 8 «Нематеріальні активи», 14 "Оренда". Формальні інститути у вигляді системи законодавства мають враховувати головну вимогу до обліку і звітності земель, яка, на нашу думку полягає у тому, що система бухгалтерського обліку і звітності земель та прав користування ними має забезпечити формування уніфікованої інформації про кількісні, якісні характеристики їх вартість, та стан незалежно від того до якої категорії дана земельна ділянка віднесена в бухгалтерському обліку підприємства власника чи користувача – основних засобів, нематеріальних активів чи відображена на позабалансовому рахунку. Такий підхід забезпечить чіткість в подальшій організації бухгалтерського обліку земельних ділянок.

3) Організаційні інститути міжнародні та національні професійні об'єднання бухгалтерів, Державний земельний кадастр. Однією з вагомих перешкод запровадження обліку земель є відсутність нормальної системи державної реєстрації земель, що є ключовим організаційним інститутом в обліку земельних відносин.

4) Державні інститути включають державні регуляторні органи з бухгалтерського обліку, а саме Міністерство фінансів України, Міністерство аграрної політики та продовольства України, Державна служба статистики України, Державне агентство земельних ресурсів України. Визначальним інститутом в забезпеченні єдиного обліково-інформаційного базису щодо вартості земель є Міністерство фінансів України, як орган відповідальний за методологію бухгалтерського обліку. В основі методології обліку різних категорій земельних ділянок та прав на них (власність, постійне чи тимчасове користування) мають бути наступні підходи: земельні ділянки що належать підприємствам на праві власності (у тому числі бюджетним установам та державним підприємствам, що використовують землю на праві постійного користування) необхідно відображати у складі основних засобів; земельні ділянки отримані в операційну

оренду (на строк до 1 року) мають відображатися орендарем на позабалансовому рахунку, за вартістю, згідно експертної грошової оцінки, що має бути обов'язковим елементом при укладенні договорів оренди; земельні ділянки отримані в довгострокову оренду (на строк більше 1 року), права набуті за договорами емфітевзису, повинні відображатися у складі нематеріальних активів, як права користування. Запропоновані підходи до ідентифікації в бухгалтерському обліку, земельних ділянок забезпечать своєчасне і повне документальне оформлення і відображення в облікових реєстрах набуття прав власності та прав користування земельними ділянками; ефективний контроль за раціональним використанням земельних ділянок; повне відображення витрат на капітальні поліпшення земель; достовірну оцінку земельних ділянок в балансі та звітності.

5) Наддержавні інститути. Включають наддержавні регуляторні органи з бухгалтерського обліку, а саме Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Основна проблема застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку полягає в тому, що стандарти не визначають особливості ведення обліку сільськогосподарських земель, а тому їх вплив на становлення інформаційного забезпечення аграрного землекористування може бути визначений лише шляхом розробки власних методологічних напрацювань в рамках єдиної концепції Міжнародних стандартів. Врахування узагальненого в публікації інституційного забезпечення дозволить сформулювати єдині методологічні засади оцінки та прозору систему обліку і звітності для включення сільськогосподарських земель до економічного обороту в Україні.