

УДК 657.1.012:332.33

**УЗГОДЖЕННЯ ЕЛЕМЕНТІВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО
ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ**

DOI 10.30838/ P.ES.2224.231018.223.260

Чумак О. В., к.е.н.*ДНУ «Інститут освітньої аналітики»*

Метою статті є обґрунтування порядку визначення й узгодження елементів облікової політики підприємств, які утримують земельні ресурси у складі активів. Для реалізації мети поставлено такі завдання: визначити елементи облікової політики та розкрити особливості методики обліку при альтернативах, враховуючи специфіку об'єкту обліку. Використано методичні аспекти обліку земельних ресурсів відповідно П(С)БО, МСБО, МСФЗ та чинних норм права. Розглянуто особливості формування облікової політики, систематизовано елементи облікової політики та надано їм характеристики. Проведено порівняння за окремими елементами практики застосування методичних аспектів обліку землі за П(С)БО та МСФЗ. Розглянуто правове підґрунтя при обранні елементів облікової політики за окремими господарськими операціями. Практична цінність полягає у наданні рекомендацій щодо узгодження елементів облікової політики між собою. Наукова цінність полягає в обґрунтуванні положень облікової політики, що дозволяє надавати повну і правдиву інформацію про них у звітності підприємства й забезпечує інформацією державні установи, які формують бази щодо національного земельного активу.

Ключові слова: облікова політика; земельні ресурси; право користування земельною ділянкою; оренда

UDC 657.1.012:332.33

**RECONCILIATION OF ELEMENTS OF ACCOUNTING POLICY FOR
LAND RESOURCES**

DOI 10.30838/ P.ES.2224.231018.223.260

Chumak O., PhD in Economics*SSI «Institute of Educational Analysis»*

The purpose of the article is to justify the procedure for determining and agreeing elements of the accounting policy of enterprises in the activity use land resources in the assets. To achieve the goal, the following tasks are set: to identify the elements of accounting policy and to disclose the features of accounting techniques in the alternatives, taking into account the specifics of the object of accounting. Methodological aspects of land resources accounting, respectively, P(S)A, IAS, IFRS and current law norms have been used. The elements of the

accounting policy have been systematized and characterized taking into account the specificity of land resources accounting. The practice of applying methodological aspects of accounting land on P(S)A and IFRS for certain elements of accounting policy was compared. Law aspects are considered when selecting elements of accounting policy. Practical value is to provide recommendations on the reconciliation of accounting policy elements among themselves. The scientific value is to substantiate the accounting policy provisions, which allows to provide complete and true information about them in the company's reporting and provides information to government agencies that form the accounting of the national land asset.

Keywords: accounting policy; land resources; land use right; lease

Актуальність проблеми. Провідними вченими неодноразово зауважувалось, що базисом при визначенні рішень про змістовне наповнення елементів облікової політики є формування в обліковій системі підприємства повної, достовірної, правдивої й суттєвої інформації, яка має висвітлювати господарську діяльність підприємства. Специфіка визнання і використання земельних ресурсів як економічної категорії спричинює особливості при побудові системи обліку, що вимагає грамотної побудови облікової політики підприємства за умов реформування земельних відносин в Україні. Більше третини земель сільськогосподарського призначення перебуває у користуванні державними підприємствами, тому зумовлює нагальну потребу у обліку земель, можливості достовірної оцінки їх вартості, усуненні зловживань при операціях оренди земельних ділянок чи прав користування ними. Інші види земельних ресурсів, не завжди мають достовірне відображення в облікових системах їх власників чи користувачів, оскільки значна їх кількість не здійснює ведення бухгалтерського обліку (фізичні особи). Зазначене актуалізує розробку облікової політики підприємств, у якій всебічно має бути враховано особливості досліджуваного об'єкта обліку з метою формування достовірної інформаційної бази суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та методичні засади формування облікової політики та обліку земельних ресурсів висвітлено у працях таких вчених як: В.М. Жук, П.Є. Житний, В.А. Кулик, І.В. Замула, В.А. Дерій, О.Ф. Ярмолюк, Н.Ю. Голуб та інші. Питання обліку землі завжди було предметом дослідників, оскільки

нормативно-правове поле ринку землі є недосконалим, власники і користувачі землі є юридичними і фізичними особами, земля є природним ресурсом, який належить народові України. Така специфіка об'єкту обліку «земельні ресурси» завжди викликала дискусії і суперечності при формуванні облікових систем юридичних осіб. Зважаючи на наявні напрацювання вчених у царині досліджуваного питання, на даний час формування облікової політики в частині земельних ресурсів для інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємства є таким, що вимагає свого уточнення й удосконалення. Так, на практиці зазвичай, Наказ про облікову політику є формальним документом, тому виникає багато неузгодженостей в методиці обліку земельних ресурсів стосовно таких операцій як: визнання об'єктів та відображення їх в обліку, оренда, документооборот, розкриття інформації про земельні ресурси у звітних формах тощо.

Метою статті є обґрунтування порядку визначення й узгодження елементів облікової політики підприємств, які утримують земельні ресурси у складі активів, для формування достовірного інформаційного забезпечення в системі управління.

Виклад основних матеріалів дослідження. П.Є. Житний відзначив, що системний підхід до формування облікової політики має визначати необхідність підпорядкування її загальним інтересам управління підприємством і водночас зберігання своєї єдності [1, с. 64]. Керуючись цим підходом у виборі методологічних принципів під час формування положень облікової політики, провідні науковці і практики визначають пріоритетність альтернатив і визначають суттєвість окремих операцій. А.І. Коріненко для сільськогосподарських підприємств пропонує підхід, який передбачає запровадження механізму централізованого формування Міністерством аграрної політики та продовольства України примірної облікової політики у частині визначення критеріїв документування, оцінки, амортизації, відображення на рахунках, розкриття інформації у звітності, що забезпечує ефективність управління та використання переданих державним підприємствам земельних ресурсів. Побудова галузевої облікової політики на основі запровадження окремого П(С)БО «Права на землі сільськогосподарського призначення» [2]. Б.С. Гузар зауважив, що у існуючій практиці аграрних підприємств, які займаються сільським господарством, спостерігається дуже низький рівень

бухгалтерського обліку цих операцій, а в деяких господарствах і відсутність обліку [3].

В.М. Жук системно охарактеризував особливості обліку земельних ресурсів: об'єктом обліку є не земля взагалі, 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; такий 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 [4]. Отже, ключовим елементом облікової політики є визначення об'єктів обліку, тобто те, що ставиться на облік. У частині досліджуваного питання виділяються такі об'єкти: земельна ділянка чи права користування земельними ділянками. Земельні ділянки обліковуються на підставі державних актів (право власності) або право постійного користування. Земельні ділянки та права користування ними зафіксовані у Цивільному кодексі України як об'єкти правовідносин, тому використовуються у відповідних угодах й мають знайти місце у складі активів підприємств. Одиницею обліку виділять окрему земельну ділянку.

Відображення земельної ділянки в обліку залежить від мети її придбання (права на користування) та використання підприємством. Застосування варіантів методичних аспектів при визнанні в обліку визначається на основі здійснення операцій купівлі-продажу земельних ділянок, передачі їх в оренду, дарування, відчуження як внесок до статутного капіталу спільних підприємств, примусового вилучення. Згідно Звіту [5, с. 18] можуть мати місце різні варіанти відображення у звітності земельних ресурсів відповідно до етапу ідентифікованого природного ресурсу (undiscovered resources, not available for transfer, available for transfer, conveyed) з обов'язковим відображенням у звітних формах, чи як частини активу у фінансовій звітності, чи як відображених ресурсів у додатках до іншої звітності.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [6] земельні ділянки, які знаходяться у власності підприємств, визнаються активом (об'єктом бухгалтерського обліку). Право користування земельною ділянкою (в т. ч. право постійного користування) є об'єктом бухгалтерського обліку як

нематеріальний актив згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Коріненко А. І. визначила право користування земельною ділянкою як складову інституту відносин власності у сфері земельних відносин, що забезпечує одержання економічних вигід і досягнення соціально-економічного ефекту його набувачем, відповідає критеріям визнання активу, внаслідок чого може бути відображене в системі бухгалтерського обліку [2]. До проблем визначення об'єкту обліку віднесено і ліси. Так, у складі Земельного фонду України за чинними нормативно-правовими актами встановлено облікову категорію землекористування «Ліси та інші лісовкриті площі», тому вони є об'єктом обліку, а не земельні угіддя, хоча реально мова йде про земельні угіддя, точніше саме про лісові землі [7]. Отже, до об'єктів обліку можна віднести такі види земельних ресурсів:

- земельні ділянки (субрахунок 101 «Земельні ділянки»);
- капітальні витрати на поліпшення земель (рахунок 15, субрахунок «Капітальні витрати на поліпшення земель» (крім витрат на поліпшення земель у зв'язку із забрудненням);
- права користування земельними ділянками (рахунок 12 «Нематеріальні активи»);
- земля у оренді – позабалансовий рахунок 01 субрахунки Земля сільськогосподарського призначення;
- інші земельні ділянки.

Таким чином, земельна ділянка як об'єкт обліку визнається залежно від правового підґрунтя та може входити до складу: основних засобів (П(С)БО 7, МСБО 16), інвестиційної нерухомості (П(С)БО 32, МСБО 40), запасів (П(С)БО 9, МСБО 2).

Відповідно визначення за п. 4 П(С)БО 32, інвестиційна нерухомість це 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. Якщо підприємство не буде використовувати земельну ділянку у власній діяльності, але буде отримувати дохід, від здавання ділянки в оренду, то в такому випадку земельна ділянка є об'єктом інвестиційної нерухомості. Як показує практика, облік орендованих земельних ділянок не надає усієї необхідної інформації про землю по причині його спрощеного ведення або інколи взагалі не ведення [8].

До сьогодні, як зазначається у праці О.В. Ільчак, в сільському господарстві склалась така ситуація, що земельні ділянки знаходяться у

власності фізичних осіб у формі паїв, а використовують землю на правах оренди сільськогосподарські підприємства [9]. Відповідно до ст. 22 Закону України «Про оренду землі» орендна плата справляється у грошовій формі і, за згодою сторін, може здійснюватися у натуральній формі [10]. Проаналізувавши судову практику з цього питання рекомендовано обліковою політикою передбачити методичні аспекти обліково-правового забезпечення такої операції за різними видами виплат. Так, варто зазначити:

- порядок визначення грошового еквіваленту, коли виплата встановлена договором у натуральній формі;
- які ринкові ціни беруться в розрахунок;
- наявність та порядок індексації орендної плати, яка виплачується у натуральній формі;
- встановлення обмежень у відсотках від урожайності;
- встановлення порядку розрахунку розміру орендної плати.

Як свідчить практика, низка таких питань не розкривається безпосередньо у Наказі про облікову політику сільськогосподарських підприємств, що зумовлює, зокрема, подання судових позовів.

За чинним МСБО 17 «Оренда», додатково до виконання вимог МСФЗ 7 орендарям слід розкривати таку інформацію про операційну оренду:

- загальну суму майбутніх мінімальних орендних (суборендних) платежів за невідмовними угодами про операційну оренду за кожний з таких періодів: не більше одного року; більше одного року, але не більше п'яти років; більше п'яти років;
- орендні та суборендні платежі, визнані як витрати за період;
- загальний опис значних угод орендаря про оренду.

Варто наразі зауважити, що новий стандарт МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» для всіх договорів оренди вводить вимогу про єдину модель обліку оренди, за якою будь-яка оренда повинна визнаватися в Звіті про фінансовий стан орендаря. МСФЗ 16 вступає в силу для річних періодів, що починаються з 1 січня 2019 року і пізніше, та замінить МСФЗ (IAS) 17. Відтак, публічні аграрні компанії та аграрні компанії, які самостійно визначили необхідність використання міжнародних стандартів для підготовки фінансової звітності, будуть керуватися положеннями нового стандарту з обліку оренди.

МСФЗ (IFRS) 16 визначає оренду на підставі того, чи контролює орендатор використання ідентифікованого активу протягом певного періоду часу, який може бути визначений. Якщо за договором орендатору передається право контролювати використання активу протягом визначеного періоду часу, то договір є договором оренди згідно з МСФЗ (IFRS) 16 за умови наявності у орендатора протягом періоду використання двох характеристик: право отримувати практично усі економічні вигоди від використання активу, та право визначати спосіб його використання. Згідно нових норм, за результатами звітного періоду у звіті про фінансовий стан (додатках) орендатор відобразить таку інформацію: про актив у формі права використання та зобов'язання з оренди. Фахівці роблять висновок, що таке представлення для більшості договорів оренди дозволить інвесторам більше не корегувати активи та зобов'язання з договорів оренди для отримання надійної інформації.

Земельна ділянка, яка передається в оренду, може бути застрахована на період дії договору оренди землі за згодою сторін у встановленому законодавством порядку. Відтак, в обліковій політиці варто передбачити положення, які визначають методичні аспекти страхування земельної ділянки. Останніми роками вченими у сфері права і економіки йде мова про необхідність застосування екологічного страхування як альтернативного джерела фінансування процесів запобігання і ліквідацію негативних наслідків природних і антропогенних процесів, відновлення деградованих та порушених земель.

Зазвичай, підприємствами не ведеться облік випадків запобігання нанесенню шкоди земельним ресурсам, що є об'єктом екологічної системи. Тому, потребує свого висвітлення у обліковій політиці питання щодо методики розрахунку сум, які при настанні надзвичайної чи іншої події, яка завдасть шкоди буде спрямована на покриття цієї шкоди і порядку відображення такої суми в обліку і звітності підприємства. В.А. Дерій у частині обліку екологічної діяльності вважає за доцільне увести до Плану рахунків окремий рахунок 86 «Екологічні витрати» та рахунок 87 «Соціальні витрати» з метою відображення на ньому соціальних витрат підприємства та його структурних підрозділів [11]. І.В. Замула піднімала питання про необхідність відображення в обліку витрат на охорону навколишнього природного середовища, вчена відносить витрати на відновлення земельних ділянок до об'єктів екологічної діяльності. Щодо усунення забруднення земельних ділянок, то у

землевласників і землекористувачів виникають зобов'язання із невизначеною сумою або датою погашення [12]. Автори зазначають, що відображення формування резерву для таких витрат на субрахунку 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» суперечать економічній сутності об'єктів. За кредитом субрахунку 478 ведеться облік створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель).

За нормами МСБО 37 [13], якщо подія ймовірна, то зобов'язання визнається забезпеченням і розкривається у фінансовій звітності, якщо подія можлива – умовним зобов'язанням і розкривається у Примітках. Вважаємо за доцільне формувати забезпечення, через призму їх впливу на підтримання економічної стійкості підприємств та враховувати вплив ризиків на суму забезпечень. В обліковій політиці варто передбачити оцінку умовних зобов'язань згідно МСБО 37. Відмінність у складанні звітності згідно з МСБО та ПСБО в тому, що за національними стандартами резерв сумнівних боргів відображається в складі активів зі знаком (-) і зменшує вартість активів у Балансі. У МСБО відсутнє поняття резерву сумнівних боргів, зобов'язання відображається окремо в пасиві Звіту про фінансовий стан. Таке розгорнуте відображення об'єктивніше відображає фінансовий стан компанії на дату балансу і дає більше інформації для користувачів звітності.

У досліджуваному питанні гостро стоїть визначення вартості земельних ділянок через необхідність застосування в обліку справедливої вартості й залучення професійних оцінювачів. Важливим у цьому аспекті є достовірне кількісне вираження. Відтак, альтернативність не передбачена саме як умова визначення елементів облікової політики.

Отже, основними положеннями облікової політики підприємств в частині земельних ресурсів підприємства виділено такі:

- визнання об'єкту обліку за різними класифікаційними ознаками: земельна ділянка, право користування земельною ділянкою, капітальні витрати на поліпшення або відновлення земель або землі, що обробляються, землі що у оренді, радіоактивно забруднені землі, заболочені землі, ліси тощо;

- формат документів для документообороту, які засвідчують юридичний факт здійснення господарської операції щодо користування земельними ділянками;
- метод оцінки права користування землею;
- метод нарахування амортизації;
- умови визнання кредиторської та дебіторської заборгованості за орендними платежами;
- порядок відновлення земельних ділянок та оцінки вартості витрат;
- кількісний облік земель;
- робочий план рахунків;
- реєстри аналітичного обліку;
- порядок розкриття у звітності аграрних підприємств інформації про наявність та рух земельних ресурсів у грошовому та натуральному вимірниках а також вартості прав користування земельними ресурсами.

Висновки. Облікова політика підприємств, які використовують у своїй діяльності земельні ресурси має забезпечувати відображення достовірної інформації про них у фінансовій та/або іншій (нефінансовій) звітності. За умов операцій у звітному із суттєвими сумами, необхідно передбачити можливість деталізованого розкриття такої інформації у звітних формах для користувачів й зокрема, за подіями, які настануть після дати балансу. Відтак, постає за необхідне побудова оптимальної архітектоніки облікової політики, її узгодження з користувачам облікової інформації, вивчення положень міжнародних стандартів обліку і звітності, врахування усіх можливих зовнішніх й внутрішніх умов господарювання та ймовірних ризиків. При наявній проблемі документообороту операцій із земельними ресурсами вбачаємо за доцільне закріплення у Наказі про облікову політику Графіку документообороту з формами розроблених або удосконалених документів. Важливим для бухгалтерського обліку залишається використання чинної правової бази при виборі альтернативних методів обліку, враховуючи певні недосконалості у цій царині.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Житний П. Системний аспект облікової політики / П.Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 62–65

2. Коріненко А. І. Права користування земельними ділянками в системі об'єктів бухгалтерського обліку / А. І. Коріненко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – Вип. 9-1. – Ч. 2. – С. 187–192.
3. Гузар Б.С. Проблеми обліку земельних ресурсів // Б.С. Гузар / Збірник наукових праць Подільського державного аграрного університету. – 2010. – №17. – Т.2 – С.107-109
4. Жук В.М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В.М. Жук // Агроінком. – 2011. – № 7-9. – С.116-121.
5. Task Force Discussion Paper Accounting for the Natural Resources of the Federal Government. – Federal Accounting Standards Advisory Board. – June 2000. P. 98
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
7. Фурдичко О. Землі України і проблеми обліку використання лісових земель і лісових екосистем // О. Фурдичко, А. Бобко / «Землевпорядний вісник» №7 2012 С. 23-28 <http://zemvisnuk.com.ua>
8. Коваль Л.В. Облік земель сільськогосподарського призначення через призму чинної /Л.В. Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – №7. – С.83-92.
9. Ільчак О. В. Облікові аспекти земельних відносин в умовах інтеграційних процесів / О. В. Ільчак // Бізнес Інформ. – 2014. – № 8. – С. 223-228. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2014_8_41
10. Про оренду землі. Закон України № 161-XIV – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14>
11. Дерій В. А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрямки розвитку [Текст] / Василь Антонович Дерій // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль: ВПЦ ТНЕУ «Економічна думка», 2015. – Том 19. – № 2. – С. 193-200.
12. Замула І. В. Резерви майбутніх витрат на охорону навколишнього природного середовища: бухгалтерська інтерпретація / І. В. Замула., М.О. Козлова // Вісник ЖДТУ – 2011. – № 3 (57) – С. 51-55
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37) Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_051