

Розширення змістовності земель сільськогосподарського призначення як об'єкта бухгалтерського обліку

& Питання, які розглядаються:

- Здійснено наукове обґрунтування ідентифікації земель сільськогосподарського призначення серед об'єктів бухгалтерського обліку.
- Означено триєдину сутність призначення сільськогосподарських земель серед активів підприємства.

Ключові слова: землі сільськогосподарського призначення, об'єкт бухгалтерського обліку, суспільні активи, біологічні активи, теорія фізичної економії.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Осуществлено научное обоснование идентификации земель сельскохозяйственного назначения среди объектов бухгалтерского учета.
- Означено триединую сущность назначения сельскохозяйственных земель среди активов предприятия.

Ключевые слова: земли сельскохозяйственного назначения, объект бухгалтерского учета, общественные активы, биологические активы, теория физической экономики.

& Issues that are examined:

- The scientific justification of the identification of agricultural land the object of accounting was performed.
- The triune essence of the role of agricultural land among assets (capital) of the enterprises was defined.

Keywords: agricultural land, object of accounting, public assets, biological assets, the theory of physical economy.

Постановка проблеми. Протягом тисячоліть люди пересвідчилились, що земля відіграє доленосне значення як для розвитку економіки, так і для добробуту суспільства в цілому. На основі використання земельних ресурсів формується продовольча, природно-ресурсна, виробнича та інфраструктурна складові соціально-економічного розвитку країни.

Земельно-ресурсний потенціал України – один з найпотужніших у Європі. Земельний фонд нашої держави становить 5,7 % території усієї Європи та складає 60,3 млн. га. В загальній структурі земельних ресурсів землі сільськогосподарського призначення займають 70,9 % (42,8 млн. га). Маючи у своєму володінні такий масштабний і цінний за своїми якісними характеристиками земельний фонд, Україна, за різними оцінками науковців, при умові дотримання оптимальної структури землекористування та відповідного рівня землеробства, потенційно здатна забезпечити продовольством 250-320 млн. людей.

Однак повне розкриття потенціалу українських чорноземів стримується низкою факторів, серед яких не останню позицію займає проблема збору та обробки інформації щодо землекористування.

Сучасні дослідники відзначають гостру потребу в інформації, яка характеризує процес використання земель та необхідна для оперативного управління земельними ресурсами. Так, на слуханнях у Верховній Раді Україні відмічено, що: "інформація майже про 70 % земельних ділянок, за якими зареєстровано правовстановлюючі документи в системі державного земельного кадастру, відсутня" [18].

Бухгалтерський облік як інформаційна система здатен посилити ефективну основу управління земельними ресурсами як на рівні держави, так і на рівні окремого суб'єкта господарювання. Забезпечити вирішення цих проблем, реалізацію законодавчих норм можна лише за умови визнання землі активом та об'єктом бухгалтерського обліку, розробки і впровадження обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин.

Метою статті є наукове обґрунтування виокремлення земель сільськогосподарського призначення серед об'єктів бухгалтерського обліку та їх ідентифікація, виходячи з триєдиної сутності цього активу підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження економічних питань використання

¹ Науковий керівник: д.е.н., член-кореспондент НААН - Жук Валерій Миколайович

природних ресурсів, в тому числі землі, започатковані у XIX столітті в працях видатного українського вченого С. Подолінського. Цей напрям наукових пошуків продовжили та розвинули у XX столітті В. Вернадський та М. Руденко [20].

Сьогодні, в умовах вичерпності природних ресурсів та загострення продовольчих проблем, вчені звертають свій погляд на дослідження проблем обліку та використання земельних ресурсів. Актуальності знову набули постулати теорії фізичної економії. Так, Жуком В.М. [4] запропонована Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки (сформована, виходячи з доктрин теорії фізичної економії та Концепції сталого розвитку), одним із головних напрямів якої є формування методології обліку сільськогосподарських земель. Замула І.В. та Малюга Н.М. [10, 5] в своїх працях розглядають порядок визнання та оцінки сільськогосподарських земель як об'єкта бухгалтерського обліку.

Окремі аспекти обліку земель сільськогосподарського призначення є також об'єктом досліджень Кірейцева Г.Г., Кучеренко Т.Є. [9], Вороновської В.О., Гузара Б.С., Загребельної Н.І., Головка Л.Л. [2] та інших. Питання ефективного землекористування і землеволодіння ґрунтовно висвітлено у працях Андрійчука В.Г., Саблука П.Т., Гайдучького П.І., Федорова М.М., Третьяка А.М. та інших провідних вчених-економістів. Цими науковцями піднімалися питання удосконалення інформаційного забезпечення системи ефективного державного управління земельними ресурсами.

Прийняття низки спеціальних нормативно-правових актів у сфері регулювання земельних відносин, використання та охорони земель, має сприяти завершенню земельної реформи. З цього приводу Жук В.М. пише: "без удосконалення бухгалтерського обліку земельних ділянок, без пошуку найбільш раціональних та ефективних методів обліку і контролю не можуть бути успішно вирішені і завдання земельної реформи" [4, с. 417] та пропонує триєдине тлумачення земельного капіталу в бухгалтерському обліку як господарського активу, національного багатства та планетарного природного ресурсу.

Разом з тим, дослідження сільськогосподарських земель, як активу та об'єкту бухгалтерського обліку, в умовах реформаційних змін, вимагають свого продовження.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Особливості об'єкта обліку, виходячи із виконання землею функцій господарського активу. Сьогодні метою завершення земельної реформи є розвиток соціально орієнтованих ринкових земельних відносин, включення вартості землі в економічний оборот і раціональне використання земель сільськогосподарського призначення. Учасниками парламентських слухань "Земля в українській долі: ситуація у земельній сфері, законодавче забезпечення земельних відносин та практика його реалізації" відзначено погіршення якісного стану земельного фонду та низьку

результативність проведених за роки незалежності широкомасштабних законодавчих змін. Замула І.В. з приводу зазначеної ситуації слушно зауважує, що лише "за допомогою системи бухгалтерського обліку можна забезпечити виконання певних законодавчих норм" [5, с. 232].

На визначальну роль бухгалтерського обліку землі звертає увагу і Кучеренко Т.: "Вирішення проблем ефективного використання земельних і водних ресурсів та відновлення їх природного стану можливе, на наш погляд, на основі відповідного бухгалтерського обліку й відображення показників у фінансовій звітності" [9, с. 47].

Слід зазначити, що до 1 січня 2000 року загальні принципи побудови бухгалтерського обліку визначались Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.1993 р. В Положенні відсутня інформація щодо землі як об'єкта бухгалтерського обліку. Тому підприємства, їх об'єднання та госпрозрахункові організації бухгалтерський облік земельних ділянок не здійснювали. З цього можна зробити висновок, що земля як актив не була визнана на законодавчому рівні, а отже, і не відображалася у балансі підприємства.

Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.Л. вважають, що визнання земельних ділянок несільськогосподарського призначення активом відбулося із прийняттям Указу Президента України "Про продаж земельних ділянок несільськогосподарського призначення" від 19.01.1999 р. № 32/99 та Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV [2, с. 134].

Відповідно до п. 5 П(С)БО 7 "Основні засоби" земельні ділянки (в тому числі сільськогосподарського призначення), які перебувають у власності підприємств, визнаються активом, є об'єктом бухгалтерського обліку та зараховуються до складу основних засобів на підставі Державного акту на право приватної власності на землю. Отже, на даний час активом та об'єктом бухгалтерського обліку є лише власні земельні ділянки підприємств (в тому числі і сільськогосподарського призначення).

Сьогодні власниками сільськогосподарських земель є переважно фізичні особи, які не ведуть бухгалтерський облік, а землекористувачами – юридичні особи різних форм власності, створені в процесі реорганізації агропромислового комплексу України. Землі використовуються на правах оренди, не є власністю підприємства, а отже, і не стоять на балансі суб'єкта господарювання. Облік орендованих земель повинен вестись на позабалансовому рахунку, однак інколи на практиці він взагалі відсутній.

Таким чином, орендовані земельні ділянки залишаються поза увагою бухгалтерського обліку. Відсутність земель як активу у балансі підприємств призводить і до відсутності облікового відображення процесів використання таких земельних ділянок. Методичні підходи до постановки на баланс орендованих земель розроблені уже багатьма науковцями, однак, вважаємо, за умов відсутності

визнання землі як об'єкта обліку, не закріплені законодавчо, а тому і не реалізовані на практиці. При цьому майже відсутні дослідження щодо формування обліково-інформаційного забезпечення раціонального використання сільськогосподарських земель, тобто розроблення системи інформаційно-облікових показників внесення органічних добрив, ефективності заходів щодо підвищення родючості та охорони ґрунтів.

Як стверджують А.М. Третяк, В.К. Ярмолицький та інші², відображення землі у складі активів підприємства зумовлене такими можливостями:

- повною мірою відображати земельний потенціал підприємства, що важливо для його діяльності в отриманні інвестицій, кредитів і т.п.;

- справедливо розраховувати норму прибутку на вкладений капітал, що важливо для аналізу діяльності підприємства та державного регулювання міжгалузевого розподілу прибутку;

- ведення на підприємствах системного обліку земельних ділянок дає можливість орієнтуватися в оцінці наявного земельного потенціалу, шукати шляхи більш ефективного його використання [14, с. 11].

Щодо останньої можливості, слід зазначити, що у період радянської влади правильно організований облік був однією з необхідних умов управління великим колективним господарством. Рогаченко С.М. зазначає: "Охорона соціалістичної власності немислима без правильного і систематичного обліку. Правильно поставлений облік допомагає уникнути безгосподарності..." [19, с. 6]. Саме тому головним завданням обліку в тогочасних колективних господарствах було забезпечення збереження громадської власності колгоспів та недопущення безгосподарності у її використанні.

Для визначення ефективності використання земельних угідь у господарстві здійснювали відповідний аналіз: детально вивчали заходи, вжиті господарством для поліпшення якості земельних угідь, особливо підвищення родючості ґрунту, у звітному році та за попередні роки, з'ясовували, як використовують землю в господарстві. При цьому використовували дані земельної шнурової книги колгоспу або плану землекористування радгоспу та річних бухгалтерських звітів за відповідні роки [7, с. 5].

Однак виникає питання: чому земельні ресурси не відображалися на балансі підприємств СРСР? Замула І.В. дає наступне пояснення: "Як зазначав Соколов Я.В., в обліку відображається тільки те, що належить суб'єкту господарювання. Отже, необхідно виходити з прав власності суб'єкта на землю" [5, с. 199].

В Радянському Союзі власником земельних ресурсів була держава. Тому в Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженій Міністерством фінансів СРСР

від 30.05.1968 р. № 130³, зазначено, що у Розділі І "Основні засоби (фонди)" Плану рахунків зосереджені рахунки для відображення операцій по руху основних засобів (фондів), які належать підприємству. На рахунку 01 "Основні засоби (фонди)" відображався лише рух власних основних засобів (фондів), які знаходилися як в експлуатації, так і запасі, на консервації чи в оренді [15, с. 23].

При цьому на рахунку 01 підлягали обліку також капітальні вкладення інвентарного характеру в земельні ділянки. Самі земельні ділянки, надані підприємству, в системному обліку не відображалися; їх площа наводилася у довідці до балансу.

Певний час було дискусійним та сьогодні залишається не врегульованим питання визнання землі об'єктом бухгалтерського обліку, виходячи із відповідності землі критеріям визнання активів. Це насамперед стосується можливості контролю активу підприємством. Згідно П(С)БО 1, "активи - ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому" [17]. Впровадження інституту приватної власності на землю в Україні визначило умови використання земельних ресурсів. Тобто більшість земельних ресурсів використовуються підприємствами на правах оренди, адже їх власниками є фізичні особи. Однак, слід враховувати, що договори оренди сільськогосподарських земель укладаються на доволі тривалий термін, після завершення якого орендар має переважне право на продовження оренди. Вважаємо, це надає підприємству можливість контролю над залученими земельними ресурсами, адже орендар використовує земельні ділянки протягом тривалого періоду для власних цілей та отримує економічні вигоди від їх використання.

З цього приводу П.І. Гайдучський, П.Т. Саблук та інші⁴ науковці зазначають: "Земля відповідає всім умовам визнання активу і може бути відображена у складі або необоротних активів підприємства (власні та набуті на правах фінансової оренди земельні ділянки), або на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" (земельні ділянки в оперативній оренді) [1, с. 370]. Замула І.В. додає: "А тому землі сільськогосподарського призначення підлягають відображенню в бухгалтерському обліку як власні (для власників земельних ділянок) або орендовані (для орендарів) активи" [5, с. 235].

Земельні ділянки як об'єкт бухгалтерського обліку, на відміну від інших об'єктів основних засобів, мають специфічні методологічні особливості.

³ План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций и инструкция по его применению, утверждено Министерством финансов СССР по согласованию с ЦСУ СССР 30 мая 1968 года № 130. – М.: Издательство "Финансы", 1970. – 334 с.

⁴ Автори посібника: Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах: [посібник] / [Г.Л. Артикульна, О.В. Волошина, Гайдучський П.І. та ін.]; за ред. П.І. Гайдучького і П.Т. Саблука. – К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2002. – 408 с.

² Автори посібника: Облік і оцінка балансової вартості земель у наукових установах і підприємствах УААН: практичний посібник / А.М. Третяк, В.К. Ярмолицький, В.М. Жук, В.М. Другак; ред. Г.Г. Руденко. – К.: Українська академія аграрних наук, 2006. – 274 с.

Особливості обліку земель сільськогосподарського призначення

Жук В.М. [4, с. 423]	Замула І.В. [5, с. 236-237]
1. Об'єктом обліку є не земля взагалі, а окремі земельні ділянки. 2. Земельні ділянки для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один з об'єктів основних засобів. 3. На вартість земельних ділянок не нараховується амортизація. 4. Такий об'єкт основних засобів не може бути ліквідований. 5. Збільшення первісної вартості земельної ділянки можливе лише у разі її дооцінки. 6. 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.	1. Не встановлюється строк корисного використання, оскільки для сільськогосподарських угідь він необмежений. 2. Не визначається ліквідаційна вартість, у зв'язку з тим, що земельні ділянки не підлягають ліквідації. 3. Не визначається вартість, що амортизується, що пов'язано з природною властивістю ґрунту, який у процесі агрономічно-обґрунтованої експлуатації не тільки не зношується, а, навпаки, покращує свої властивості.

Земля - суспільний актив та об'єкт бухгалтерського обліку.

Відповідно до ст. 14 Конституції України, земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Як зазначено у ст. 13 Конституції України, земля, що знаходиться в межах території України, є об'єктам права власності Українського народу. Від імені Українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування. Кожний громадянин має право користуватися природними об'єктами права власності народу відповідно до закону [8].

Отже, держава є власником землі як національного багатства, яке, на нашу думку, має ознаки суспільного активу. Пеллот Дж. наводить наступне визначення суспільних активів (активів у суспільному секторі): "це необоротні, довгострокові активи, придбані для суспільства в цілому і контрольовані суб'єктами суспільного сектору в рамках виконання їх функцій" [11, с. 279]. Суспільні активи відповідають наступним ознакам:

1. Ці ресурси приносять вигоди, але відповідальні за них організації обмежені у правах користування ними. Наприклад, продаж таких ресурсів може здійснюватися не на розсуд відповідальних за них суб'єктів, а на основі законодавства.

2. Не мають визначеного строку корисного використання, і тому нарахування амортизації суспільних активів недоцільне.

3. Слугують швидше для соціальних, ніж для комерційних цілей.

Як вважають М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера головною відмінною рисою суспільних активів є обмеженість контролю над ними. В результаті цього вони, як вважається, не відповідають критеріям визначення і визнання активів, з чого випливає, що вони не можуть бути включені до фінансової звітності. Тому відмічається, що поводитися з такими активами слід по-іншому, ніж з всіма іншими. Згідно NZSA⁵, наприклад, "їх слід визначати і по можливості відображати в звіті про ресурси якусь їх оцінку для

суспільства в нефінансовому або в натуральному вираженні" [11, с. 280-281].

М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера до активів у суспільному секторі відносять інфраструктурні активи, такі як автомобільні і залізничні магістралі, мости, дамби, парки, водосховища та інші. Характерною рисою, що об'єднує ці об'єкти в одну групу, є причасність людини до їх створення. Слід зазначити, що сільськогосподарські угіддя, як об'єкти використання для одержання біологічних продуктів, виникли історично, їх родючість сформувалася природним шляхом, без участі людини. Однак вплив на земельні ресурси антропогенного фактора з розвитком землеробства значно посилюється.

Тому, на нашу думку, сільськогосподарські землі недоцільно включати до складу активів у суспільному секторі, а слід ідентифікувати як особливий суспільний актив (один із елементів моделі триєдиного земельного активу Жука В.М.).

Вважаємо, що ознаки землі як суспільного активу в Україні закріплені законодавчо.

1. *Обмеження прав користування.* По-перше, відносно земель сільськогосподарського призначення існувало і на сьогодні існує обмеження щодо їх продажу. Вперше це обмеження було визначене ст. 1 Закону України "Про угоди щодо відчуження земельної частки (паю)" від 18.01.2001 р. № 2242-III (діяв до моменту набрання чинності Земельного Кодексу - 1.01.2002 р.). По-друге, Земельний Кодекс не врегулював ринковий механізм купівлі-продажу сільськогосподарських земель. Заборона відчуження земельних ділянок сільськогосподарського призначення підтверджувалася новими змінами до Земельного Кодексу. На даний час є чинним п. 15 Перехідних положень ЗКУ, згідно якого, до набрання чинності законами України про державний земельний кадастр та про ринок земель, але не раніше 1 січня 2012 року, купівля-продаж або іншим способом відчуження земельних ділянок і зміна цільового призначення (використання) земельних ділянок, які перебувають у власності громадян та юридичних осіб для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, не допускається [6].

⁵ New Zealand Society of Accountants (1987). Statement of Public Sector Accounting Concepts. Wellington: NZSA

По-третє, відповідно до ст. 110 ЗКУ, право на земельну ділянку може бути обмежено (обтяжено) законом або актом уповноваженого на це органу державної влади, посадової особи або договором [6].

2. *Відповідальність перед суспільством за використання землі.* У ст. 211 ЗКУ зазначено, що громадяни та юридичні особи несуть цивільну, адміністративну або кримінальну відповідальність, відповідно до законодавства, зокрема, за: псування сільськогосподарських угідь та інших земель, їх забруднення хімічними та радіоактивними речовинами і стічними водами, засмічення промисловими, побутовими та іншими відходами; розміщення, проектування, будівництво, введення в дію об'єктів, що негативно впливають на стан земель; невиконання вимог щодо використання земель за цільовим призначенням; приховування від обліку і реєстрації та перекручення даних про стан земель, розміри та кількість земельних ділянок [6].

І навпаки: держава здійснює економічне стимулювання раціонального використання та охорони земель (ст. 205 ЗКУ) [6].

3. *Відсутність строку корисного використання.* Земля як просторова основа не може бути ліквідована, а отже, і не має визначеного строку корисного використання. Через це п. 22 П(С)БО 7 визначено, що на вартість земельних ділянок амортизація не нараховується [16].

4. *Соціальні цілі використання землі.* Високопродуктивні землі сільськогосподарського призначення є основою ресурсного потенціалу агропродовольчого комплексу. Місією агропродовольчого комплексу, відповідно до Проекту Національної доктрини реформування та розвитку агропродовольчого комплексу України, є: "забезпечити продовольчу безпеку держави, вивести Україну в число найбільш розвинених в аграрному відношенні країн світу та створити економічну базу для підвищення добробуту сільських жителів та розвитку сільських територій" [13]. У п. 4 розділу I Державної цільової програми розвитку українського села на період до 2015 року вказано, що одним із шляхів забезпечення розвитку соціальної сфери села та аграрного сектору є: "урегулювання земельних відносин та раціоналізації землекористування, формування ринку земель сільськогосподарського призначення" [3]. Отже, головною соціальною ціллю використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення є забезпечення продовольчої безпеки країни та добробуту її громадян.

Особливості землі як суспільного активу ставлять специфічні вимоги щодо організації та ведення бухгалтерського обліку її використання суб'єктами господарювання. Зокрема, ці вимоги закріплені у законодавчих актах. Вони стосуються формування інформації про природний стан земель (вміст гумусу, родючість та інші) з метою прогнозування зміни їх стану і розроблення науково обґрунтованих рекомендацій для прийняття рішень щодо запобігання негативним змінам земель та дотримання вимог екологічної безпеки.

Так, ст. 203 Земельного кодексу України передбачено ведення обліку кількості і якості земель. Облік кількості земель відображає відомості, які характеризують кожну земельну ділянку за площею та складом угідь. Облік якості земель відображає відомості, які характеризують земельні угіддя за природними властивостями та набутими властивостями, що впливають на їх родючість, а також за ступенем забрудненості ґрунтів [6].

Земля – планетарний природний ресурс, виходячи з її фізіократично-біологічної сутності. Провідною ідеєю представників теорії фізичної економії є проголошення землі (землеробства) основою абсолютної додаткової вартості. В основі абсолютної додаткової вартості лежить властивість землі як біологічного активу – її родючість.

М. Руденко пише: "Адже родючий шар планети – це також жива речовина, або принаймні суміш органічного та неорганічного" [20, с. 52]. Вважаємо, саме завдяки своїм біологічним властивостям "...земля здатна виробляти більше, ніж у неї вкладено праці" [20, с. 84].

Сьогодні відомо, що додаткова жива енергія створюється за законами фотосинтезу. Паолетті Ф. ототожнив вартість з живою речовиною природи, тобто з біологічною енергією [20, с. 78].

Також М. Руденко слушно зауважує, що: "З енергетичної точки зору матеріально збагачує нас тільки земля, що виробляє додаткову живу речовину" [20, с. 81]. На думку фізіократів, промисловість це фіктивне виробництво, адже воно змінює лише форму речовини, сирого матеріалу, який створений в землеробстві. В сучасних умовах відбулось розширення науки на окремі галузі: фотосинтез є об'єктом дослідження біології, виробництво – економіки, а логіка – філософії. Проте й так зрозуміло, що промисловість не може приймати нову (додаткову) енергію Сонця, яку приймають лише рослини, що є основою накопичення живої речовини. Усі вироби, які необхідні людині, виробляються із земної речовини, тобто з мінералів. Отже, підсумовує М. Руденко: "вона (промисловість) є виробником форми, але не матерії" [20, с. 93].

Ми можемо не розуміти, чому Ф. Кене вважав промисловість "безплідною", "якщо не усвідомимо головного: ще до відкриття фотосинтезу Ф. Кене зрозумів, що в основі всієї земної енергетики стоїть саме біологічна енергія, а не якась інша. Фактично він дивився на земне життя так само, як через 200 років дивилися на нього В.І. Вернадський і О.Л. Чижевський. Ні, Ф. Кене не описував взаємозв'язки, які діють у біосфері. Не згадував він також про сонячну енергію. Але все це він знайшов у землі, в її гумусному шарі, що є дзеркалом космосу" [20, с. 103].

Отже, на думку фізіократів, гумусний шар планети є "дзеркалом" сонячної енергії. Накопичена у землі біологічна енергія використовується у процесі землеробства для створення нового кінцевого продукту. Через це земля як біологічний актив може виснажуватися і вимагає особливого ставлення до її використання. Саме тому сьогодні найбільшою

Бухгалтерський облік

суспільної важливості набуває питання охорони та раціонального використання сільськогосподарських земель, проведення заходів щодо покращення їх стану і підвищення родючості.

В умовах глобального зростання попиту на продовольство, набувають актуальності проблеми вдосконалення системи державного управління земельними ресурсами. Україна, як перспективний гравець агропродовольчого світового ринку, має достатній природо-ресурсний потенціал, однак не приділяє значної уваги формуванню обліково-аналітичного забезпечення його використання. Такий стан речей не відповідає постулатам теорії фізичної економії, адже Ф. Кене у статті "Зерно" ввів землю до складу першочергових об'єктів обліку і контролю у землеробстві. Дохід держави є продуктом поєднання праці людей і біологічних властивостей землі. Ми погоджуємося з Ф. Кене, що головним джерелом існування нації є продукт використання землі. Залишаються ще промисловість і торгівля, однак

вони підтримуються іноземними багатствами, і така підтримка є обмеженою та ненадійною.

З вищезазначеного можна зробити наступний висновок: формування доходу України, як передусім аграрної держави, залежить від ефективності (умов) використання земельного капіталу. А забезпечити належний державний контроль за ефективністю використання сільськогосподарських земель можна через систему обліково-інформаційних показників, які повинні формуватися відповідно до встановлених методологічних засад бухгалтерського обліку. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації використання земель сільськогосподарського призначення, вважаємо, має визначати окремий галузевий стандарт.

Такий галузевий стандарт повинен базуватися на засадах теорії фізичної економії та забезпечити відображення в обліку триєдиної сутності призначення сільськогосподарських земель (рис. 1).



Рис. 1. Триєдина сутність сільськогосподарських земель, що повинна бути закладена в основу розроблення галузевого стандарту бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення.

Висновки. Таким чином, розкриті у статті особливості землі вимагають внесення сільськогосподарських земель в окрему групу активів та розроблення специфічної методики їх облікового відображення. На нашу думку, це можна було б зробити під час прийняття П(С)БО 30 "Біологічні

активи". Однак вітчизняний стандарт розроблено на основі МСФЗ 41 "Сільське господарство", дія якого не поширюється на землю, на якій з біологічними активами відбуваються процеси трансформації [12]. Отже, земля виключена зі складу біологічних активів, що суперечить основним постулатам теорії фізичної

економії та Концепції сталого розвитку. Як наслідок, окрема методика бухгалтерського обліку земель сьогодні відсутня, облік земельних ділянок здійснюється аналогічно іншим об'єктам основних засобів.

Вважаємо, землі сільськогосподарського призначення, як об'єкт бухгалтерського обліку, слід розглядати, виходячи з триєдиної сутності їх призначення. Усі особливості земельного капіталу, як господарського активу, національного багатства та планетарного природного ресурсу ставлять специфічні вимоги до бухгалтерського обліку сільськогосподарських земель та повинні бути враховані при розробці його методологічних засад.

Зокрема, нагальною потребою в нелегкій справі збереження безцінного українського земельного капіталу є розробка та прийняття галузевого стандарту з обліку земель сільськогосподарського призначення, який би забезпечив відображення в обліку троїстої сутності землі, як найбільш важливого активу в аграрному секторі та економіки в цілому. Адже, формування обліково-інформаційного забезпечення раціонального використання українських земель особливо необхідне для реалізації ефективної політики землекористування, як на рівні державного управління, так і на рівні окремого суб'єкта господарювання.

4 Список використаних джерел

1. Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах: [посібник] / [Г.Л. Артикульна, О.В. Волошина, Гайдучий П.І. та ін.]; за ред. П.І. Гайдучького і П.Т. Саблука. - К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2002. - 408 с.
2. Гузар Б.С. Удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів і витрат на їхнє поліпшення в агроформуваннях / Б.С. Гузар, Н.І. Загребельна, Л.Л. Головка // Економіка АПК. - 2007. - № 11. - С.133-137.
3. Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 року, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 19.09.2007 р. № 1158: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.minagro.gov.ua/files/00003800/Dergavna_cil%27ova_programa.doc
4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук; ред. О.О. Аврамчук. - К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2009. - 648 с.
5. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: [монографія] / І.В. Замула. - Житомир: ЖДТУ, 2010. - 440 с.
6. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14>
7. Кобзар Г.О. Довідник з аналізу господарської діяльності сільськогосподарських підприємств: [видання друге, перероблене і доповнене] / Г.О. Кобзар,

Б.М. Бобошко, Л.М. Звонарьова. - К.: Урожай, 1974. - 232 с.

8. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>
9. Кучеренко Т. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / Кучеренко Т. // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 7. - С.46-49.
10. Малюга Н. Земля в системі бухгалтерського обліку: визнання, оцінка, методика відображення / Н. Малюга, І. Замула // Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. - № 6. - С.15-21.
11. Метьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета [Учебник] / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой / М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера. - М.: ЮНИТИ, 1999. - 663 с.
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство": [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/237508/44_IAS41_IFR_S_2009_GVT.pdf
13. Національна доктрина реформування та розвитку агропродовольчого комплексу України (проект): [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/page/?10697>
14. Облік і оцінка балансової вартості земель у наукових установах і підприємствах УААН [практичний посібник] / А.М. Третяк, В.К. Ярмолицький, В.М. Жук, В.М. Другак. - К.: Українська академія аграрних наук, 2006. - 274 с.
15. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций и инструкция по его применению, утверждено Министерством финансов СССР по согласованию с ЦСУ СССР 30 мая 1968 года № 130. - М.: Издательство "Финансы", 1970. - 334 с.
16. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>
17. Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>
18. Про Рекомендації парламентських слухань на тему: "Земля в українській долі: ситуація у земельній сфері, законодавче забезпечення земельних відносин та практика його реалізації" проект Постанови Верховної Ради України: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc34?id=&pf3511=40129&pf35401=189348
19. Рогаченко С.М. Первинний облік у колгоспі: [третє, перероблене і доповнене видання] / С.М. Рогаченко. - К.: Державне видавництво сільськогосподарської літератури української РСР, 1953. - 95 с.
20. Руденко М.Д. Енергія прогресу. Гносис і сучасність Метафізична поема. Публіцистика. Поема / М.Д. Руденко. - К.: Журналіст України, 2008. - 716 с.