

Ярміла Сергіївна ТКАЛЬ

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Сумський національний аграрний університет
вул. Г. Кондратьєва, 160, м. Суми, 40021, Україна
E-mail: Yarmila21@mail.ru
Телефон: +380967664162

**УДОСКОНАЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ**

Ткаль, Я. С. Удосконалення інформаційного забезпечення обліку окремих об'єктів основних засобів підприємств [Текст] / Ярміла Сергіївна Ткаль // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. – Том 15. – № 2. – С. 187-191. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Перед економікою країни нині стоїть завдання структурної перебудови. Переведення вітчизняних підприємств в нові умови підвищує роль обліку та контролю за раціональним використанням усіх ресурсів, у тому числі й основних засобів. Саме облік об'єктів основних засобів сприяє ефективному використанню машин, обладнання, виробничих площ та інших засобів праці, забезпеченню достовірних даних, необхідних для економічного аналізу ефективності їх використання. Потребують удосконалення теоретико-методичні положення та практичні підходи до інформаційного забезпечення обліку земельних ділянок підприємств. Адже земельні ресурси є національним багатством та основним фактором сільськогосподарського виробництва. Вирішення поставленої мети та завдань здійснювалося з використанням наступних методів дослідження: аналізу і синтезу – при деталізації об'єкта дослідження шляхом поділу його на частини і групування результатів їх вивчення; абстрактно-логічного – при теоретичному узагальненні результатів і формулюванні висновків; системного аналізу; SWOT-аналізу; порівняльного аналізу; монографічного – при узагальненні досвіду роботи господарств тощо. На сьогодні необхідною є інформація про наявність, рух і використання земельних ділянок як об'єкта основних засобів підприємств. Проте поки що не розроблено єдиного порядку бухгалтерського обліку земельних ділянок. Причини різні, зокрема не врегульовано нормативно-законодавчі питання землеволодіння та землекористування, але результат залишається незмінним. Тому необхідно розробити прозору систему бухгалтерського обліку земельних ділянок, яка впорядкує окремі питання щодо його організації та методології. Основні теоретичні та практичні результати дослідження полягають у вдосконаленні напрямів та підходів до інформаційного забезпечення обліку за використанням земельних ділянок сільськогосподарськими підприємствами, сутність яких полягає у доповненні наявної статистичної звітності підприємств додатковими показниками. У результаті це дозволить оперативно оцінювати ефективність використання земельних ресурсів та ухвалювати відповідні управлінські та регулюючі рішення. Тому питання бухгалтерського обліку земельних ділянок як об'єкта основних засобів є досить актуальним.

Ключові слова: основні засоби; земельні ділянки; об'єкт обліку; звітність підприємства; баланс; користувачі облікової інформації.

Ярміла Сергеевна ТКАЛЬ

**УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА НЕКОТОРЫХ
ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЙ**

Аннотация

Перед экономикой страны стоит задача структурной перестройки. Перевод отечественных предприятий в новые условия повышает роль учета и контроля за рациональным использованием всех ресурсов, в том числе и основных средств. Именно учет объектов основных средств способствует эффективно использованию машин, оборудования, производственных площадей и других средств

© Ярміла Сергіївна Ткаль, 2014

труда, обеспечению достоверных данных, необходимых для экономического анализа эффективности их использования. Необходимо усовершенствовать теоретико-методические положения и практические подходы к информационному обеспечению учета земельных участков предприятий. Ведь земельные ресурсы являются национальным богатством и основным фактором сельскохозяйственного производства. Решение поставленной цели и задач осуществляется с использованием следующих методов исследования: анализа и синтеза – при детализации объекта исследования путем разделения его на части и группировка результатов их изучения; абстрактно-логического – при теоретическом обобщении результатов и формулировании выводов; системного анализа; SWOT-анализа; сравнительного анализа; монографического – при обобщении опыта работы хозяйств и т. д. Необходима информация о наличии, движении и использовании земельных участков в качестве объекта основных средств предприятий. Однако пока не разработано единого порядка бухгалтерского учета земельных участков. Причины разные, в частности не урегулированы нормативно-законодательные вопросы землевладения и землепользования, но результат остается без изменений. Поэтому необходимо разработать прозрачную систему бухгалтерского учета земельных участков, которая упорядочит отдельные вопросы его организации и методологии. Основные теоретические и практические результаты исследования заключаются в совершенствовании направлений и подходов к информационному обеспечению учета по использованию земельных участков сельскохозяйственными предприятиями, сущность которых заключается в дополнении существующей статистической отчетности предприятий дополнительными показателями. В итоге это позволит оперативно оценивать эффективность использования земельных ресурсов и принимать соответствующие управленческие и регулирующие решения. Поэтому вопросы бухгалтерского учета земельных участков, в качестве объекта основных средств, являются актуальными.

Ключевые слова: основные средства; земельные участки; объект учета; отчетность предприятия; баланс; пользователи учетной информации.

Yarmila Sergiivna TKAL
PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Accounting,
Sumy National Agrarian University
G. Kondratiev str., 160, Sumy, Ukraine, 40021
E-mail: Yarmila21@mail.ru
Phone: +380967664162

IMPROVING OF THE INFORMATION ENSURING OF SOME OBJECTS REGISTRATION OF THE ENTERPRISE FIXED ASSETS

Abstract

The economy of our country faces the task of restructuring today. Adjustment of enterprises in conditions of the economy raises the role of accounting and control over the management of all resources, including fixed assets. Accounting of fixed assets promotes the efficient using of machinery, equipment, industrial areas and other means of labor, ensuring reliable data necessary for economic analysis of the effectiveness of their using. It is necessary to improve the theoretical and methodological approaches and practical approaches to information provision excluding land plants. So, land resources are a national treasure and a major factor in agricultural production. The decision of the performed purpose is the usage of the following research methods: analysis and synthesis – in detailing the object of the research by dividing it into parts and grouping the results of their studying; abstract-logical – in theoretical generalization of the results and drawing conclusions; system analysis; SWOT-analysis; monographic – in generalization of experience of farms, etc. However, it does not exist a single procedure of accounting of the land. The reasons are different, in particular the outstanding legislative and regulatory issues of landowning and land using, but the result remains unchanged. Therefore, it is necessary to develop a transparent accounting system of land, which will streamline the organization and separate its accounting methodology. Basic theoretical and practical results of the research are in improving directions and approaches to information providing of accounting of the using of land by agricultural enterprises, the essence of which is to supplement the existing statistical reporting of companies by additional indicators. As a result, it will quickly assess the effectiveness of the using of land resources and taking appropriate administrative and regulatory decisions. Therefore questions of accounting of the land as a fixed asset are highly relevant.

Keywords: fixed assets; land; accounting entity; reporting enterprise; balance sheet; users of accounting information.

Вступ

Бухгалтерський облік – це наука про систему отримання й обробки економічної інформації з метою визначення оцінки економічної діяльності для контролю і управління підприємством. Як важливий інструмент управління, науково обґрунтована та удосконалена на практиці система бухгалтерського обліку є інформаційною основою для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень, одним із елементів забезпечення рентабельної діяльності підприємств.

Мета статті та завдання

Роль бухгалтерського обліку використання земельних ділянок як об'єкта основних засобів підприємства очевидна. Потрібно розробити шляхи вдосконалення їх бухгалтерського обліку, які забезпечать подальший розвиток раціонального та ефективного їх використання. Це, зокрема, порядок документального оформлення обліку земельних ділянок, їх оцінка, правильне відображення в обліку господарських операцій та інші питання, що потребують вирішення згідно з вимогами чинного законодавства.

Виклад основного матеріалу

На земельні ресурси не існує абсолютного права власності, існують певні обмеження, визначені законодавством (заборона на продаж, на передавання в оренду, на забудову, на зміну цільового призначення, на впровадження окремих видів діяльності). Тому виникає питання про зарахування земельних ділянок, що перебувають в обмеженій власності господарств, до об'єктів основних засобів.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [1], кожна окрема земельна ділянка – основний засіб виробництва (об'єкт нерухомості). Оскільки земельні ділянки є об'єктами нерухомості, тому право на їх власність підлягає державній реєстрації, яка є обов'язковою. Її порядок також урегульовано чинним законодавством.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [2] зазначає: «Право власності на земельну ділянку є об'єктом нематеріальних активів». Проте в нашій державі відсутній ринок прав постійного користування землею. Наслідком цього є неможливість оцінити вартість права користування цією землею.

У бухгалтерському обліку земля є і об'єктом обліку, і об'єктом товарно-матеріальних цінностей, і об'єктом фінансових інвестицій. А це, відповідно, означає, що буде відрізнятися методика обліку земельних ділянок. На жаль, ще не розроблено єдину методологію обліку земельних ділянок. У минулі часи використовувався особливий рахунок «Земля» для обліку таких, що належали господарствам. Ця методика запропонована для застосування Американськими загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку. Тому для того, щоб удосконалити бухгалтерський облік земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах, потрібно застосовувати синтетичний рахунок «Земля» відповідно до характеру використання землі у різних видах діяльності.

У бухгалтерському обліку можливий випадок, коли підприємство придбало земельні ділянки, а подальше їх призначення на сьогодні поки ще не визначено. На це питання Міжнародний стандарт фінансової звітності 40 «Інвестиційна власність» дає нам відповідь: «У випадку, якщо компанія не прийняла рішення, чи буде вона використовувати землю як власність, зайняту власником, або для реалізації в короткостроковій перспективі у ході звичайної господарської діяльності, то вважається, що земля призначена для підвищення вартості капіталу».

Варто зазначити, що існує певний нерозривний зв'язок між земельними ділянками і закріпленими на них будинками, спорудами чи іншими об'єктами нерухомості. У тому разі, коли будинки та споруди є власністю підприємства, і підприємство продає ці об'єкти, то згідно із Земельним кодексом України [3]: «При переході права власності на будівлі та споруди право власності на земельну ділянку може перейти на підставі цивільно-правових угод». Тобто автоматичного права власності на земельну ділянку разом із об'єктом нерухомості не відбувається. Отже, земельні ділянки і будівлі (споруди) є окремими об'єктами бухгалтерського обліку, хоча й існує певний зв'язок між ними.

Завдання бухгалтерського обліку земельних ресурсів повинно полягати в тому, щоб надавати користувачам (як зовнішнім, так і внутрішнім) повну, неупереджену, своєчасну, достовірну інформацію про стан, кількість і якість земельних ресурсів, що забезпечить їх ефективне використання. Необхідно постійно та своєчасно поповнювати національний банк даних про стан земель, проводити земельно-реєстраційну діяльність і їх моніторинг.

Вирішуючи питання, що стосується капіталізації балансової вартості землі протягом терміну її використання на витрати капітального характеру, слід звернути особливу увагу на те, що найбільший термін позитивного впливу цих витрат коротший, ніж термін продуктивного використання землі. Збільшення первісної вартості інших основних засобів на суму подібних витрат є виправданим тому, що

протягом часу їх корисного використання (експлуатації) вони розподіляють свою вартість, у тому числі визначені витрати по періодах, які можна розглянути як періоди одержання доходів від експлуатації цих основних засобів. У цьому випадку в повному обсязі будуть дотримані принципи нарахування та відповідності. Зважаючи на те, що земля розглядається як об'єкт амортизації, збільшення первісної облікової її оцінки на суму витрат по поліпшенню протягом невизначеного терміну її використання призведе до великих та незрозумілих сум.

Якщо враховувати обмежений термін дії проведених методів по поліпшенню землі, неможливо буде надати інформацію для встановлення дійсної її вартості, що згідно з нинішніми вимогами повинна враховувати вартість проведених поліпшень. Тому витрати на здійснення методів по поліпшенню земельних ділянок повинні виступати як об'єкт амортизації.

У процесі дослідження опрацьовано низку публікацій, метою написання яких є розгляд питання щодо можливості створення механізму застави права оренди землі. Так Заяць В. М. стверджує, що «...право на оренду земельної ділянки є нематеріальним активом у вигляді додаткового доходу орендаря» [4, с. 21].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [2] дозволяє констатувати, що право використання земельних ресурсів, а зокрема тих, що перебувають в оренді, слід вважати однією зі складових нематеріальних активів.

Механізм здійснення іпотечних операцій існує лише теоретично, на практиці він непрозорий. Адже орендар має можливість передачі у заставу права на оренду земельних паїв лише за наявності факту згоди їх власників на період, не довший за передбачений договором терміну оренди. Орендодавці зобов'язані дотримуватись умов договору у разі переходу земельних угідь до іншого орендаря.

Нині існує широке коло зацікавлених фізичних осіб у купівлі земельних угідь сільськогосподарського призначення. Так придбання права оренди земельних угідь є наслідком не придбання нерухомих земельних ресурсів, а зокрема права на їх використання. Слід зауважити, що таке право на використання чинне в обмежений дією договору період часу.

Звичайно, ціна активу буде нижчою за ціну площі земельних угідь. Відповідно рівень ліквідності порівняно з господарськими операціями щодо застави земель буде також нижчим. Тому у випадку, якщо вважати право оренди земельних угідь нематеріальним активом, потребує вирішення і питання щодо його віддзеркалення у балансі сільськогосподарського підприємства. Слід зазначити, що нематеріальні активи взагалі не відображаються на балансі деяких господарств. Причиною є незрозумілість у порядку їх розмежування та відповідного відображення у звітності. Тому це питання потребує подальшого ґрунтовного дослідження та вирішення.

Дослідження підтвердили, що бухгалтерський облік називають «мовою бізнесу». Дійсно, його можна зарахувати до категорії формальних мов. За його допомогою встановлюються комунікативні взаємозв'язки між взаємопов'язаними сторонами, а зокрема – сільськогосподарським підприємством та зацікавленими у відповідній інформації користувачами фінансової та статистичної звітності.

Зміст основних елементів звітності підприємства повинен бути зрозумілим не тільки спеціально підготовленим спеціалістам, а й широкому колу інших користувачів. Мета упорядкування звітності підприємства полягає не стільки у задоволенні інформаційних потреб держави (регіону, місцевості), скільки у задоволенні інформаційних потреб широкого кола зацікавлених у відповідній інформації осіб.

Саме прагматична складова (для чого та для кого ведеться облік, з якою метою складається і публікується звітність) повинна бути на першому місці. Семантична складова є наступною за значущістю. Вона полягає у тому, що будь-який користувач облікової інформації повинен розуміти, яке саме значення надається відповідному поняттю. Тобто сучасна трансформація національної системи інформаційного забезпечення в системі управління ефективністю використання земельних ресурсів сільськогосподарськими підприємствами повинна відповідати вказаним параметрам. Тому з метою задоволення інформаційних потреб широкого кола зацікавлених користувачів потрібно доповнити статистичну форму звітності № 50 - сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» додатковими показниками. Адже у пункті Б довідки 2 щодо землекористування вітчизняного підприємства протягом звітного періоду відображаються обліковцями лише площі земельних ділянок за категоріями угідь.

Так користувач облікової інформації, який має пряму зацікавленість у встановленні ефективності використання земельних ресурсів, не має змоги знайти інформацію щодо площі земельних ділянок за формами власності та користування (у тому числі орендованої). Окрім того, з метою контролю слід залучити балансову вартість землі. А це призведе до полегшення обліку, адже буде змога взаємоперевірки з обліковими даними фінансової звітності підприємства. Водночас слід додати інформацію, що стосується площі земельних ділянок засновників підприємства. Адже така інформація буде підставою для чіткого контролю за вдосконаленням та достовірністю розподілу прибутку в підприємствах.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Таким чином, вдосконаливши інформаційне забезпечення обліку земельних ділянок як об'єкта основних засобів підприємств, можливо вирішити його основні проблемні питання. Адже національна система бухгалтерського обліку потребує чіткого визначення функціонування земельних ділянок. У результаті це дозволить оперативно оцінювати ефективність використання земельних ресурсів та приймати відповідні управлінські та регулюючі рішення.

Список літератури

1. Основні засоби [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7. – [Чинний від 2000-04-27]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
2. Нематеріальні активи [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8. – [Чинний від 1999-10-18]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
3. Земельний кодекс України: станом на 24 жовтня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
4. Заяць, В. М. Оцінка земель підприємств агропромислового комплексу на сучасному етапі [Текст] / В. М. Заяць // Економіка АПК. – 2004. – № 2. – С. 19-22.

References

1. Polozhennia (standart) buhgalterskogo obliku 7 Osnovni zasoby [Regulations (standards) of Accounting]. (1999). zakon.rada.gov.ua. Retrieved April 15, 2014, from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
2. Polozhennia (standart) buhgalterskogo obliku 8 Nematerialni aktyvy [Regulations (standards) of Accounting]. (2000). zakon.rada.gov.ua. Retrieved April 15, 2014, from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
3. Zemelnyi kodeks Ukrainy [Land Code Ukraine]. (2013, October 24). zakon.rada.gov.ua. Retrieved April 15, 2014, from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14> [in Ukrainian]
4. Zayats, V. M. (2004). Otsinka zemel pidpriemstv agropromyslovogo kompleksu na suchasnomu etapi [Valuation of land by the agricultural enterprises at the modern stage]. *Ekonomika APK - Economics of AIC*, 2, 19-22.

Стаття надійшла до редакції 28.03.2014 р.