

УДК 338.432:657.421.1

О. В. Назаренко,
к. е. н., доцент, доцент кафедри економічного контролю та аудиту,
Сумський національний аграрний університет, м. Суми

ЗЕМЕЛЬНА СКЛАДОВА НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ПІДХІД

О. Nazarenko,
Ph.D., associate professor, associate professor of Department of Economic control and audit,
Sumy National Agrarian University, Sumy

LAND COMPONENT OF CAPITAL FACILITIES OF AGRARIAN ENTERPRISE: DOMESTIC AND FOREIGN APPROACH

У сучасних турбулентних умовах розвитку економіки важливого значення набуває питання включення земельної складової до балансової вартості необоротних активів сучасного аграрного підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності. До найбільш поширених облікових концепцій, які зумовили придбання бухгалтерським балансом його особливостей відносяться: англо-американська та континентальна.

Досліджено міжнародний досвід організації ведення обліку та відображення у фінансовій звітності необоротних активів, їх визнання, класифікацію та порівняння з національним як складову процесу управління. Це дало змогу запропонувати більш обґрунтований в сучасних умовах підхід щодо визначення та групування необоротних активів аграрного підприємства, через відображення в фінансовій звітності вартості земельних ділянок сільськогосподарського призначення (права їх використання) як складової власного капіталу аграрного підприємства.

Land component as a part of balance value of capital facilities of the modern agricultural enterprise takes special significance according to the current turbulent conditions of economic development especially in taking effective management decisions; preparing of full, truthful information about state and results of activity. The most wide-spread accounting concepts that led to the acquisition of the balance of its features include British-American and continental.

The international experience of organization of accounting and reflection in the financial statements non-current assets, their recognition, classification and comparison with national, as part of the management process are explored. This gave the opportunity to offer more grounded in modern conditions the approach regarding the definition and grouping of fixed assets of agricultural enterprises through the accounting value of agricultural land (right of use) as a component of equity capital of agrarian enterprises.

Ключові слова: необоротні активи, вартість земельної ділянки, фінансова звітність, баланс, аграрне підприємство.

Key words: capital facilities cost of land, the financial statements, balance, agricultural enterprise.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

У сучасних турбулентних умовах розвитку економіки важливого значення набуває питання включення земельної складової до балансової вартості необоротних активів сучасного аграрного підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень, повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності.

Зіставність показників фінансово-господарської діяльності за попередні періоди, а також з аналітичними показниками інших суб'єктів господарювання, при дотриманні загальних вимог щодо подання фінансової звітності, настанов щодо її структури та мінімальних вимог до змісту, дає можливість здійснення кваліфікованого аналізу, аудиту, прогнозування та планування діяльності підприємств з урахуванням специфіки їх функціонування.

В аграрному секторі економіки бухгалтерський облік є процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, на-

копичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність окремого підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.

Прагнення України до участі у різних фінансово-економічних організаціях, потужний розвиток та вихід на міжнародний простір аграрного сектору економіки ставить за мету уніфікацію інформаційного, обліково-фінансового забезпечення, творчу та плідну співпрацю вітчизняних та зарубіжних законодавчих органів, інвесторів та наукових шкіл.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, В ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ І НА ЯКІ СПИРАЄТЬСЯ АВТОР, ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ ОЗНАЧЕНА СТАТТЯ

Проблеми інтеграції системи національного бухгалтерського обліку, наближення української системи обліку до вимог Міжнародних стандартів фінансової

звітності, Системи загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP), а також питання їх інтеграції знайшли відображення у наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених: В.Я. Амбросова, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.П. Голубничої, Г.Г. Кірейцева, Т.Г. Маренич, С.І. Мельник, В.М. Пархоменка, Я.В. Соколова, В.Г. Швеця, М.М. Шигун та ін. Проте питання відображення в балансі підприємства земельної складової потребує подальшого дослідження.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є розгляд міжнародного досвіду організації ведення обліку необоротних активів, їх визнання, класифікація та порівняння з національним, як складової процесу управління, що дасть змогу запропонувати більш обґрунтований в сучасних умовах підхід щодо визначення та групування необоротних активів аграрного підприємства, через відображення в фінансовій звітності вартості земельних ділянок, права їх використання як складових власного капіталу підприємства.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ПОВНИМ ОБґРУНТУВАННЯМ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Глобалізація суспільних відносин, невідпинний розвиток інформаційних систем, створення та функціонування транснаціональних корпорацій потребують організації ефективного управління фінансовими потоками на міжнародному рівні. Перешкодою цьому стала наявність розбіжностей в організації обліку та фінансової звітності окремих країн. З метою уніфікації облікової інформації почали формуватись єдині вимоги (стандарти) щодо її збору, накопичення, групування та відображення у звітності.



Рис. 1. Інформаційна складова фінансової звітності підприємства

Аналізуючи зарубіжний досвід, доцільно зазначити, що запорукою довіри інвесторів до економічної інформації є впровадження в облікову практику країн світу Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які визначають загальні правила і процедури ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності з метою забезпечення користувачів надійною, корисною інформацією для прийняття ними економічних рішень, направлених на диверсифікацію економіки та фінансову стабільність.

МСФЗ мають рекомендаційний характер, вони не домінують над національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, але, якщо фінансові звіти формуються не тільки для внутрішнього використання, а призначені для акціонерів, кредиторів, широкої громадськості, вони мають відповідати МСФЗ [2].

На території України, в якості концептуальної основи, діють Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку — нормативно-правові акти, затверджені Міністерством фінансів України, які визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам" [5].

У 2007 році Кабінетом міністрів України було затверджено стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. Цю систему стандартизації відносять до англосаксонської традиції фінансового обліку. МСФЗ характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах, на відміну, наприклад, від прийнятої у США Системи загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP), яка визначається як стандарти, що ґрунтуються на правилах. Це означає, що стандартизація МСФЗ не ставить на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, в багатьох випадках віддаючи перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службове сумління та особисті професійні судження.

Система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP) використовується у двох значеннях —



Рис. 2. Завдання користувачів фінансової звітності, вирішення яких потребує інформації про справедливу вартість аграрного підприємства

Сформовано автором.

Таблиця 1. Нормативне обґрунтування відображення вартості землі в балансі підприємства

Назва документу	Зміст досліджуваного питання
Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО))	Суб'єкт господарювання повинен класифікувати актив як поточний, якщо: а) сподівається реалізувати цей актив або має намір продати чи спожити його у своєму нормальному операційному циклі; б) утримує актив в основному з метою продажу; в) сподівається реалізувати актив протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; або г) актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів, якщо немає обмежень щодо його використання. Усі інші активи слід класифікувати як непоточні. Звіт про фінансовий стан повинен включати, як мінімум, статті, що подають такі суми: а) основні засоби; б) інвестиційна нерухомість; в) нематеріальні активи. Статті основних засобів деталізуються за класами відповідно до МСБО 16 [3] Клас основних засобів - це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. Прикладами окремих класів активів є: а) земля; б) земля та будівлі; в) машини та обладнання; тощо [4]
Система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку GAAP США	Розділ активу балансу - основний капітал - включає нерухомість, основні виробничі засоби і устаткування. Основний капітал представляє ті активи, які не призначені для продажу, а постійно використовуються для виробництва продукції, її демонстрації, зберігання, транспортування. Таким чином, ця категорія включає землю, будівлі і споруди, машини і устаткування, господарський інвентар, автомобільний і вантажний транспорт [6]
Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) Україна	Оборотні активи - гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу; необоротні активи - всі активи, що не є оборотними [5] Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами: основні засоби; земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом тощо [7] Інвестиційна нерухомість - 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, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності. Операційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях. Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первинною вартістю. Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки [9] Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами: права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо) [8]

Джерело: узагальнено автором за джерелами [3—9].

широкому і вузькому. В широкому розумінні аббревіатурою GAAP (із додаванням відповідного позначення) називають ту чи іншу систему національної бухгалтерської стандартизації.

Проте на практиці більше розповсюдження має вузьке значення GAAP: так позначається система бухгалтерської стандартизації США — найбільша серед національних систем (тобто цю скорочену аббревіатуру використовують замість US-GAAP) [10].

Структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності сучасного підприємства є фінансова звітність, яка забезпечує надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, що є корисним для широкого кола користувачів у процесі прийняття управлінських рішень, а також демонструє результати того, як управлінський персонал окремо взятої виробничої (підзвітної) одиниці розпоряджається ввіреними йому ресурсами. На рисунку 1 представлено інформаційну складову фінансової звітності.

Крім зазначених форм, інформаційний супровід може бути представлений у Примітках, Пояснювальній записці до фінансової звітності. Доповнена та розшифрована інформація допоможе користувачам спрогнозувати майбутні грошові потоки звітної одиниці і, зокрема, їхній час та вірогідність.

У відповідності до поставленого завдання (на довгостроковий чи короткостроковий період) для користувачів звітності (внутрішнє керівництво, потенційні інвестори, банки, що кредитують, аудиторські та кон-

салтингові фірми тощо) при розробці стратегії діяльності, актуальною постає інформація, щодо реальної (ринкової, справедливої) вартості суб'єкта господарювання окремої галузі економіки (в т.ч. аграрного). Провівши оцінку фінансово-господарської діяльності підприємства аграрної сфери, зацікавлені особи зможуть вирішити завдання представлені на рисунку 2.

Беручи до уваги той факт, що баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства (як основна фінансова звітна форма), відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал (розмір, структуру активів та джерела їх утворення), доцільно було б у якості показника, що характеризує вартість підприємства, використовувати валюту балансу.

Але, на думку науковців, провідних фахових експертів, бухгалтерів, економістів та фінансистів не викликає сумнівів той факт, що ринкова і балансова підприємства не відповідають одна одній. Слід зазначити, що на це має вплив інтеграція вітчизняного та міжнародного фінансових ринків, роль та масштаби інформаційних технологій та дещо консервативний розвиток міжнародної та вітчизняної систем обліку та звітності

До найбільш поширених облікових концепцій, що зумовили набуття бухгалтерським балансом його особливостей, відносяться:

— англо-американська облікова концепція, що використовується в Австралії, Великій Британії, Канаді, Новій Зеландії, США, Японії;

— континентальна облікова концепція, яка розвсюджена у більшості західноєвропейських країн.

Для країн, що відносяться до англо-американської облікової концепції характерний довільний підхід до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Облікові стандарти даних країн не регламентуються державою, а розробляються професійними організаціями і носять не обов'язковий, а рекомендаційний характер. Ними передбачаються загальні принципи побудови обліку та звітності, усе інше визначається підприємством самостійно. Особливістю складання балансу у країнах, що відносяться до англо-американської облікової концепції, є відсутність жорсткої законодавчої регламентації порядку оцінки статей балансу, його змісту, структури та форми подання.

На відміну від англо-американської облікової концепції, у західноєвропейських країнах, яким притаманна континентальна облікова концепція, стандартам обліку і звітності надається статус законів. При цьому форма, зміст і структура бухгалтерського балансу визначені чинним законодавством та є обов'язковими для складання усіма підприємствами.

Проте кожна країна має власні особливості щодо визнання, оцінки і відображення в обліку окремих видів активів, зобов'язань і капіталу, що суттєво впливають на зміст бухгалтерського балансу [1].

На сьогодні разом з використанням фінансового, трудового, інтелектуального капіталу актуальності набуває використання природного (в т. ч. земельного) в діяльності сучасного підприємства. Відповідно, наступним етапом дослідження є розгляд концептуальної основи можливості відображення даного виду капіталу за різних облікових концепцій, що знайшли своє місце як на території України, так і за її межами.

Концептуальними документами складання фінансової звітності є (Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку ГААР США, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО Україна) передбачена можливість відображення в балансі підприємства права користування, вартості землі (в т. ч. сільськогосподарського призначення). Нормативне обґрунтування відображення вартості землі в балансі підприємства представлено в таблиці 1.

Дані таблиці 1 дають підстави зазначити, що підходи до визнання, класифікації, відображення вартості землі в балансі підприємств (у складі необоротних активів), у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, за стандартами МСФЗ (МСБО), ГААР, НП(С)БО, має свої особливості, проте у цих нормативних документах передбачена можливість постановки на облік як вартості самої землі, так і права користування нею.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Таким чином, розуміння і використання положень Концептуальної основи складання фінансової звітності на практиці дасть змогу визначити загальні підходи до її складання і подання, більш повно та об'єктивно презентувати користувачам склад та структуру активів суб'єкта господарювання аграрного сектору економіки (в т. ч. необоротних), через включення до валюти балансу вартості (права користування) земельних ділянок (у т. ч. сільськогосподарського призначення), що на рівні підприємств дозволить разом з посиленням фінансової безпеки значно підвищити їх інвестиційну привабливість.

Література:

- Кулик В. А. Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє: монографія / В. А. Кулик. — Полтава: РВВ ПУЕТ, 2010. — 186 с.
- Мельник С. І. Проблеми впровадження міжнародних стандартів у вітчизняну облікову практику / С. І. Мельник, М. О. Любимов // Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: колективна монографія / За заг. ред. професора Ю. А. Вериги та Ю. О. Ночовної. — Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. — С. 96—112.

- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/7047>

- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/7058>

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>

- Особливості облікових систем в США [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/175-osoblivost-oblkovix-sistem-v-ssha.html>

- П(С)БО-7 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>

- П(С)БО-8 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/79498>

- П(С)БО-32 "Інвестиційна нерухомість" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>

- Система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://uk.wikipedia.org/wiki/GAAP>

References:

- Kulyk, V. A. (2010), Bukhhalters'kyy balans: mynule, suchasne, maybutnye [Balance: Past, Present and Future], RVV PUET, Poltava, Ukraine.
- Mel'nyk, S. I. and Lyubymov, M. O. (2014), "Problems of implementation of international standards in national accounting practice", Problemy i perspektyvy rozvytku bukhalters'koho obliku, analizu ta kontrolyu v umovakh hlobalizatsiyi ekonomiky [Problems and prospects of accounting, analysis and control in a globalized economy], RVV PUET, Poltava, Ukraine, pp. 96—112.
- Interactive Accounting; accounting service (2012), "International Accounting Standard 1 (IAS 1). Presentation of Financial Statements", available at: www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/7047 (Accessed 05 March 2017).
- Interactive Accounting; accounting service (2012), "International Accounting Standard 16 (IAS 16). Fixed assets", available at: www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/7058 (Accessed 05 March 2017).
- Buhgalter911 (2013), "National provisions (Standard) 1 "General Requirements for Financial Reporting", available at: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/nacionalyne-pologhennya-standartu-1021081.html> (Accessed 05 March 2017).
- dsbrickworks.com (2017), "Features of accounting systems in the US", available at: www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/175-osoblivost-oblkovix-sistem-v-ssha.html (Accessed 05 March 2017).
- Buhgalter911 (2000), "P(S)BU-7 "Fixed Assets", available at: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgalterskogo-1021472.html> (Accessed 05 March 2017).
- Buhgalter911 (1999), "P(S)BU-8 "Intangible Assets", available at: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgalterskogo-1021473.html> (Accessed 05 March 2017).
- Buhgalter911 (2007), "P(S)BU-32 "Investment Property", available at: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgalterskogo-1021498.html> (Accessed 05 March 2017).
- uk.wikipedia.org (2014), "The system generally accepted accounting principles", available at: <https://uk.wikipedia.org/wiki/GAAP> (Accessed 05 March 2017).

Стаття надійшла до редакції 10.03.2017 р.