

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРАВ КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИМИ ДІЛЯНКАМИ В СИСТЕМІ МСФЗ

Сьогодні МСФЗ набули глобального поширення та в багатьох країнах стали частиною національного законодавства або загальноприйнятою практикою.

В Україні відповідно до п. 2 ст. 6 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснює Міністерство фінансів України, яке затверджує національні П(С)БО, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. У ст. 1 згаданого Закону зазначено, що національні П(С)БО не суперечать міжнародним стандартам [1]. Проте, на практиці часто існують прогалини між вітчизняними та міжнародними стандартами.

Базисом аграрного виробництва є сільськогосподарські землі, які володіють специфічною якісною властивістю – родючістю ґрунту. Сьогодні більшість вітчизняних сільськогосподарських підприємств використовують землі сільськогосподарського призначення як основний засіб виробництва на правах постійного користування та оренди.

Тому актуальним, на наш погляд, є дослідження організації бухгалтерського обліку прав користування земельними ділянками в системі Міжнародних стандартів фінансової звітності. Згідно з позицією МСФЗ право користування або право оренди може бути відображено в бухгалтерському обліку як нематеріальний актив або земельна ділянка отримана на основі цих прав може

¹⁸ Науковий керівник – В.М. Жук, доктор економічних наук, професор, член-кореспондент НААН України, академік-секретар Відділення аграрної економіки та продовольства НААН

бути зарахована до складу основних засобів. Розглянемо обидва варіанти.

Права користування земельними ділянками як нематеріальні активи. Альтернативність відображення прав користування та оренди в системі МСФЗ зумовлена наступним. У пар. 9 МСБО 38 "Нематеріальні активи", який регулює бухгалтерський облік нематеріальних активів, наведено наступні приклади нематеріальних активів: комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорт, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку та маркетингові права. Проте, як зазначено в пар. 10, не всі об'єкти, описані у пар. 9, відповідають визначенню нематеріального активу (йдеться про можливість ідентифікації, контроль над ресурсом та існування майбутніх економічних вигід) [3].

Як бачимо, в наведеному переліку відсутнє посилання на права користування земельними ділянками. В той час п. 5 національного П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" права користування майном віднесено до об'єктів нематеріальних активів [2].

Не має підстав стверджувати, що права користування землею не відповідають основним характеристикам нематеріального активу, як зазначено МСБО 38, тобто:

Нематеріальні активи:

• ресурси контрольовані суб'єктом господарювання від яких очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання;

• відсутність фізичної субстанції;

• можуть бути ідентифіковані.

Що стосується "ідентифікації", МСБО 38 пар. 11 встановлює, що вимогою визначення нематеріального активу є те, що нематеріальний актив необхідно ідентифікувати так, щоб відокремлювати від гудвілу [3].

Далі, пар. 12 вказує, що актив є ідентифікований, якщо він або:

а) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це;

б) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань [3].

У той час як МСБО 38, пар. 3(с) чітко виключає оренду зі своєї сфери, можна стверджувати, що права користування землею є не звичайною орендою, а тому повинні розглядатися в рамках сфери застосування МСБО 38.

Якщо строк корисного використання нематеріального активу є обмеженим, в такому разі встановлюється період часу або кількість продукції чи подібних одиниць, що вказує на те, що строк корисного використання повинен бути визначений.

Нематеріальний актив буде розглядатися суб'єктом господарювання як такий, що має невизначений строк корисного використання, коли, на основі аналізу всіх відповідних факторів, є недоступне обмеження терміну, за якого актив як очікується, генеруватиме чисті грошові кошти для суб'єкта господарювання (МСБО 38 пар. 88).

Термін "невизначений" не означає, те саме що "нескінченний" (МСБО 38 пар. 91). МСБО 38 пар. 107 встановлює, що нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання не повинен амортизуватися, однак відповідно до вимог МСБО 36 "Зменшення корисності активів", він підлягає перевірці на предмет знецінення щорічно або за наявності ознак знецінення.

Як вимагає МСБО 38 пар. 109, строк корисної експлуатації нематеріального активу, який не амортизується, слід переоцінювати в кожному періоді, щоби визначати, чи продовжують і надалі події та обставини підтверджувати оцінку невизначеного строку корисної експлуатації цього активу. Якщо вони не підтвер-

джують її, зміну в оцінці строку корисної експлуатації цього активу з невизначеного на визначений слід обліковувати як зміну в облікових оцінках відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [3].

Права користування земельними ділянками прирівняні до оренди.

МСБО 17, пар. 4 визначає оренду як угоду, за якою орендодавець передає орендарю в обмін на платіж або серію платежів, право на використання активу протягом узгодженого періоду часу. Відповідно до МСБО 17, довгострокова оренда землі може бути класифікована як фінансовий лізинг, якщо практично всі ризики і вигоди переходять до орендаря, навіть якщо в кінці терміну оренди право не переходить до орендаря. При визначенні чи земля елемент операційної або фінансової оренди, важливим фактором є те, що земля зазвичай має невизначений термін корисного використання (пар. 15А МСБО 17) [3].

МСБО 17 включає в себе показники, які стосуються зазвичай до оренди, що класифікується як фінансовий лізинг (пар. 10 та 11). Тим не менш, параграф 12 свідчить, що показники в пар. 10 та 11 є не завжди переконливі і, якщо це ясно з інших характеристик, що в результаті оренди передаються практично всі ризики та вигоди, пов'язані з правом власності, оренда повинна бути класифікована як фінансова оренда. Зрештою, класифікація оренди повинна бути на основі загальної оцінки всіх відповідних показників / особливостей [3].

Послідуючий облік активів за договорами фінансової оренди повинен бути таким же як для інших власних активів (МСБО 16); активи за договорами фінансової оренди не можуть розглядатися в якості окремого класу активів виключно на тій підставі, що вони були отримані по договору фінансової оренди.

Зазвичай земля має невизначений строк корисного використання, і тому її вартість не підлягає амортизації. Проте, для земель, що використовуються на правах оренди, потрібен подальший розгляд терміну оренди. Відповідно до МСБО 17 пар. 27, коли немає достатньої впевненості, що орендар отримає право власності наприкінці строку оренди, актив повинен бути повніс-

ттю амортизований протягом найменшого з двох: терміну служби або терміну оренди.

Таким чином, МСФЗ допускають альтернативні варіанти відображення прав користування земельними ділянками та прав оренди в бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання. На наш погляд, вибір варіанту облікового відображення слід здійснювати з врахуванням національного правового регулювання реалізації прав користування земельними ділянками та прав оренди, їх економіко-правової сутності.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1999-2012.
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1999-2012.
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

УДК 657.37:006.3

С.О. КУЧЕРКОВА, *к.е.н., доцент,
кафедра обліку і аудиту,
Таврійський державний агротехнологічний університет,
м. Мелітополь*

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА П(С)БО ТА МСФЗ: ОСНОВНІ НЕВІДПОВІДНОСТІ

Стратегія реформування системи бухгалтерського обліку, яка відбувається в Україні, передбачає застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності, що характерно для більшості країн з розвиненою інфраструктурою ринкових відносин. Максимальна інтеграція та приведення бухгалтерського обліку в