

Олександр Петрук

д.е.н., професор,
Житомирський державний технологічний університет,
професор кафедри фінансів і кредиту
Україна, Житомир
petruk6@gmail.com

Сергій Легенчук

д.е.н., професор,
Житомирський державний технологічний університет,
завідувач кафедри обліку і аудиту
Україна, Житомир
legenchyk2014@gmail.com

Тетяна Остапчук

к.е.н., доцент,
Житомирський державний технологічний університет,
докторант кафедри обліку і аудиту
Україна, Житомир
ostapchuk-a@ukr.net

Оксана Новак

к.е.н., доцент,
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри фінансів і кредиту
Україна, Житомир
novak_os@ukr.net

ПИТАННЯ ВИЗНАННЯ ТА АМОРТИЗАЦІЇ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СФЕРІ ЗЕМЕЛЬНИХ ВІДНОСИН

Анотація. Досліджено та узагальнено критерії визнання для всіх активів підприємства на основі вивчення нормативно-методичних документів, які відповідають як сучасній практиці обліку в Україні, так і методологічним засадам міжнародних та національних облікових стандартів. Авторами обґрунтовано їх застосування для об'єктів бухгалтерського обліку в сфері земельного користування. Доведено доцільність використання певних методичних підходів до нарахування та використання амортизаційних відрахувань для таких об'єктів обліку як капітальні витрати на поліпшення земель та права користування земельними ділянками.

Ключові слова: земельні активи, право власності на земельні активи, капітальні витрати на поліпшення земель, амортизація, міжнародні стандарти фінансової звітності, положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 1; бібл.: 29

JEL Classification: M40, M41, Q15

Alexander Petruk

Doctor of Economics, Professor,
Zhytomyr State Technological University,
Professor of the Department of Finance and Credit
Ukraine, Zhytomyr
petruk6@gmail.com

Sergey Legenchuk

Doctor of Economics, Professor,
Zhytomyr State Technological University,
Head of the Department of Accounting and Audit
Ukraine, Zhytomyr
legenchyk2014@gmail.com

Tetyana Ostapchuk

PhD (Economics), Assistant Professor,
Zhytomyr State Technological University,
Doctoral student of the Department of Accounting and Audit
Ukraine, Zhytomyr
ostapchuk-a@ukr.net

Oksana Novak

PhD (Economics), Assistant Professor,
Zhytomyr State Technological University,
Associate Professor of the Department of Finance and Credit
Ukraine, Zhytomyr
novak_os@ukr.net

QUESTIONS OF RECOGNITION AND DEPRECIATION OF OBJECTS OF ACCOUNTING IN THE FIELD OF LAND RELATIONS

Abstract. Recognition of criteria for all assets of an enterprise based on the study of normative and methodological documents were investigated and summarized in this article. The approaches to the criteria for recognition and depreciation of such objects of long-term assets as capital expenditures on land improvement and land use rights are explored. The depreciation charge for capital expenditures on land improvement should be carried out using the straight-line method, the method of reducing the residual value or cumulative, since the tax law does not use the method of accelerated reduction of residual value, and it is inappropriate to apply the production method of depreciation. Using the method of reducing the residual value or cumulative, will allow in the shortest possible time to accumulate depreciation deductions, keeping them from inflation depreciation. The straight-line method should be applied for the right to use a land plot because it is possible for use for the objects that were recognized as intangible assets. In accounting for monitoring the formation and use of depreciation deductions for reproduction of the above-mentioned objects of long-term assets, it is recommended for the calculation of the amounts to collect the required settlement information on accounts using the MS Excel table processor. The practical application of this table processor will simplify the calculation and promptness

of providing information to investors, shareholders and others, and it will enable them to strategically approach the formation of depreciation policy of the enterprise.

Key words: land assets, ownership of land assets, capital expenditures on improvement of land, depreciation, international standards of financial reporting, accounting regulations (standards).

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 1; bibl.: 29

JEL Classification: M40, M41, Q15

Вступ. Невелика кількість наукових праць присвячена виявленню та усуненню розбіжностей в термінології нормативно-методологічних актів з бухгалтерського обліку в порівнянні з діючими нормативно-правовими актами (Кодексами, в т.ч. і Земельним, законами) цивільного та господарського законодавства, це призводить до того, що різні назви-терміни одних і тих же явищ, різні тлумачення однакових термінів і понять перешкоджають правильному їх визнанню в бухгалтерському обліку та застосуванню облікових методик при здійсненні операцій з ними. А облікове визнання земельних ресурсів можливе через уточнення об'єктів бухгалтерського спостереження, ідентифікація яких можлива тільки при уточненні їх критеріїв визнання в складі активів підприємства. Слід зазначити, що визначення таких понять як земельні ресурси, земельні ділянки, права на їх використання відсутні як в міжнародних, так і в національних облікових стандартах. Взагалі в обліковій літературі відсутнє чітке та обґрунтоване представлення критеріїв визнання об'єктів обліку, що виникають при здійсненні операцій з земельними активами та правами на них. Крім того, не зважаючи на те, що згідно з нормативно-методологічними документами амортизація на земельні ділянки в обліку підприємств не нараховується, існують інші об'єкти бухгалтерського спостереження в сфері земельних відносин, на які відповідно до діючого облікового законодавства необхідно здійснювати нарахування амортизаційних відрахувань, такі як капітальні витрати на поліпшення земель та права користування земельними ділянками.

Відповідно, відсутність цілісного підходу до визнання та амортизації об'єктів бухгалтерського обліку сфери земельних відносин, а також недостатні дослідження та нерозробленість методичних підходів до цих питань, обумовили високу актуальність та практичну значимість досліджень за цією проблематикою.

Аналіз досліджень і постановка задачі. Питанням визнання та амортизації довгострокових активів підприємств в бухгалтерському обліку присвячені праці таких українських вчених, як М. І. Бондаря, Н. Г. Виговської, С. Ф. Голова, А. П. Грінько, А. Ф. Гуменюк, М. Я. Дем'яненка, С. М. Євтушенка, В. М. Жука, І. В. Замули, Т.Г. Камінської, В. О. Касянової, Н. В. Каткової, Г. Г. Кірейцева, С. О. Левицької, М. Ю. Манухіної, В. М. Метелиці, С. М. Остапчука, Я. В. Ошмаріна, О. Г. Радевої, П. Т. Саблука, Н. І. Самбурської, В. В. Сопка, Л. К. Сука, Н. М. Ткаченко, С. В. Хоми, І. Й. Яремка та інших вчених, а також зарубіжних дослідників: А. Броувер, М. Хукендорг, Е. Нардінг [Brouwer, Hoogendoorn, Naarding 2015], Д. Еггінтон [Egginton 1990], Н. Ел-Таві, М. Абдел-кадер [El-Tawy, Abdel-Kader 2013], К. Фосс, Н. Фосс [Foss, Foss 2001], Л. Джоя [Joia 2000], С. Каллапур, С. Кван [Kallapur, Kwan 2004], Д. Робінсон, П. Панагос, П. Борреллі [Robinson, Panagos, Borrelli 2017], Дж. Віелхауер, Е. Віерсма [Wielhouwer, Wiersma 2017], Х. Вілтінг, К. Врінгер [Wilting, Vringer 2009], С. Г. Вегери [Вегера 2011], Т.Н. Малькової [Малькова 2001], М. Р. Метьюса, М. Х. Б. Перера [Метьюс, Перера 1999], В. Ф. Палія, Я. В. Соколова,

В. Я. Соколова, Е. С. Хендріксена, М. Ф. Ван Бреда [Хендриксен, Ван Бред 2000] та інших. Віддаючи належне внеску названих вчених, слід відмітити, що не зважаючи на існування різноманітних теоретичних та практичних досліджень в цьому напрямі, питання визнання та амортизації об'єктів бухгалтерського спостереження в сфері земельних відносин, які також відносяться до довгострокових активів підприємств, остаточно не розкриті.

Метою дослідження є формування сучасних методичних підходів до визнання та амортизації об'єктів бухгалтерського обліку, які виникають в системі земельних відносин.

Результати дослідження. Перед нарахуванням амортизаційних відрахувань за певними об'єктами довгострокових активів першочергово слід визнати ці об'єкти в складі активів підприємства. Якщо досліджувати погляди західних вчених на розкриття змісту та критеріїв визнання активів господарюючих суб'єктів, то їх узагальнення проводять М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера [Мэтьюс, Перера 1999], визначаючи, що актив слід розглядати, як: 1) джерело майбутніх доходів; 2) будь-який майбутній дохід; 3) сукупність дохідного потенціалу; 4) будь-який економічний ресурс, що спроможний приносити дохід господарюючому суб'єкту; 5) ймовірні майбутні економічні вигоди; 6) ймовірні майбутні економічні вигоди, які можуть бути вимірні; 7) майбутні економічні вигоди. Тобто основною характеристикою об'єктів, що підпадають під визнання активів є майбутній дохід або майбутні економічні вигоди.

Хендриксен Е.С. та Ван Бреда М.Ф. [Хендриксен, Ван Бреда 2000] стверджують, що існує три невід'ємні суттєві характеристики будь-якого активу, які відповідають положенням прописаним Радою з розробки стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board – FASB): 1) він втілює ймовірну майбутню вигоду, яка забезпечується (або в комбінації з іншими активами) здатністю прямо або непрямо створювати майбутній приріст грошових коштів; 2) завдяки йому господарюючий суб'єкт може отримати вигоду або управляти нею іншими способами; 3) господарські операції або інші події, що забезпечують збільшення прав на вигоду або контроль над нею, вже мали місце [SFAC 6 1985]. Тобто за позицією Хендріксена Е.С. та Ван Бреда М.Ф. щодо критеріїв визнання об'єктів в складі активів крім характеристики, що стосується отримання майбутніх доходів та економічних вигод, з'являється ще критерій можливості здійснення контролю за отриманням економічних вигод. В таблиці 1 проводиться узагальнення критеріїв визнання активів, що прописані в нормативно-методологічних документах, які діють в Україні, а також в США.

Аналіз нормативно-методологічних документів з бухгалтерського обліку дозволяє виділити чотири критеріальні характеристики щодо визнання об'єктів в складі активів господарюючих суб'єктів, тобто можливості їх капіталізації: 1) потенційне джерело доходу та ймовірних майбутніх економічних вигод; 2) можливість здійснення контролю над об'єктом; 3) можливість визначення вартості об'єкту; 4) можливість визнання самостійним об'єктом в обліку. В обліковій науці існує два підходи до визнання елементів фінансової звітності, в тому числі й активів, як їх складових. В основу першого підходу покладена концепція контролю, другого – концепція власності. К.В. Романчук на підставі дослідження позицій таких авторів як А.В. Бугайова, С.Ф. Голова, В.В. Ковальова, Ю.Ю. Медведєва, О.М. Петрука, М.Л. П'ятова та Я.В. Соколова приходять до загального висновку, що в системі бухгалтерського обліку України дореформенної доби та національній обліковій практиці Російської Федерації відображається власність підприємства, а точніше, майно, що належить суб'єкту господарювання на праві власності. Від описаного вище значно відрізняється сучасна національна облікова практика в Україні [Романчук 2012].

Таблиця 1 - Узагальнені критерії визнання активів на підставі дослідження нормативно-методологічних документів

№ з/п	Критерії визнання	Джерело
1	2	3
Потенційне джерело доходу та ймовірних майбутніх економічних вигод		
1	Ресурси, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV]
2	Існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку
3	Ресурс, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигод до суб'єкта господарювання	Концептуальна основа фінансової звітності [Концептуальна основа фінансової звітності 2010], МСФЗ [IAS 1 2014]
4	Втілює ймовірну майбутню вигоду	SFAC (FASB) (Положення про концепції фінансового обліку)[SFAC 6 1985]
Можливість здійснення контролю над об'єктом		
1	Ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV]
2	Ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій	Концептуальна основа фінансової звітності [Концептуальна основа фінансової звітності 2010], МСФЗ [IAS 1 2014]
3	Завдяки йому господарюючий суб'єкт може отримати вигоду або управляти нею іншими способами	SFAC (FASB) (Положення про концепції фінансового обліку) [SFAC 6 1985]
4	Господарські операції або інші події, що забезпечують збільшення прав на вигоду або контроль над нею, вже мали місце	SFAC (FASB) (Положення про концепції фінансового обліку) [SFAC 6 1985]
5	Втілює ймовірні майбутні економічні вигоди, що отримуються або контролюються конкретним господарюючим суб'єктом в результаті минулих операцій або подій	SFAC (FASB) (Положення про концепції фінансового обліку) [SFAC 6 1985]
Можливість визначення вартості об'єкту		
1	Має собівартість або вартість, яку можна достовірно виміряти	Концептуальна основа фінансової звітності [Концептуальна основа фінансової звітності 2010], МСФЗ [IAS 1 2014]
2	Його вартість може бути достовірно визначена	П(С)БО

Можливість визнання самостійним об'єктом в обліку		
1	Може бути відокремленим від інших об'єктів	П(С)БО 7 [Наказ Мінфіну від 27.04.2000 № 92]
2	Може бути ідентифікованим	МСФЗ 38 [IAS 38 2014], П(С)БО 8 [Наказ Мінфіну від 18.10.1999 № 242]

Джерело: розроблено авторами

За результатами аналізу положень національного законодавства з організації та ведення бухгалтерського обліку та практики облікового відображення операцій, що склалася, К.В. Романчук, було встановлено паралельне застосування одним суб'єктом господарювання при веденні обліку та підготовці фінансової звітності в Україні діаметрально протилежних концепцій визнання активів - концепції контролю та концепції власності, що призводить до непорівнянності інформації, що наводиться у фінансовій звітності [Романчук 2012]. Вперше контроль як суттєва характеристика активу був виділений Ідзірі: «Бухгалтерський облік займається не економічними ресурсами взагалі, а тільки тими з них, які контролюються цим господарюючим суб'єктом» [Ijiri 1967]. І як стверджує Ідзірі, «контроль може базуватися на юридичному праві власності, економічному контролі або адміністративній відповідальності» [Ijiri 1980]. Визначення активу вимагає, щоб доступ до майбутніх економічних вигод знаходився під контролем господарюючого суб'єкта, причому під «контролем» в цьому випадку розуміється спроможність вилучати економічні вигоди і обмежувати до них доступ інших осіб [Мэтьюс, Перера 1999].

На врахуванні положень юридичного права також наголошують Хендриксен Е.С. та Ван Бреда М.Ф., визначаючи необхідність відображення прав на економічні ресурси в обліку у суб'єктів господарювання [Хендриксен, Ван Бреда 2000]. Вони зазначають, що в звіті за дослідженнями в галузі бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів (American Institute of Accountants (AIA)) ARS 1 (Accounting Research Study - Звіт відділу AIA за дослідженнями в галузі бухгалтерського обліку) окреслені основні завдання обліку: 1) вимірювати ресурси господарюючих одиниць; 2) відображати права і вимоги господарюючих одиниць; 3) оцінювати зміни ресурсів, прав та вимог; 4) надавати все в єдиному грошовому вимірнику [Moonitz 1961]. Метьюс М. Р. та М. Х. Б. Перера [Мэтьюс, Перера 1999] з позиції значення юридичного права власності з точки зору контролю, розкривають погляди Кама [Cam 1990], який стверджує, що право суб'єкта користуватися або розпоряджатися активом ніколи не буває абсолютним, навіть у випадку законного права власності. Право конкретного суб'єкта користуватися або розпоряджатися активом обмежено загальнодержавними нормами і окремими законодавчими вимогами [Paton, Littleton 1940]. Це означає, що західні вчені при застосуванні концепції контролю при визнанні активів розглядають не повне право власності на актив, яке складається з тріади основних правомочностей (володіння, користування та розпорядження), а часткові його складові.

Сьогодні в Україні використовується змішана облікова модель, яка виникла внаслідок поєднання двох моделей бухгалтерського обліку: англо-американської та континентальної, та яка об'єднує англосаксонську та романо-германську правові системи. Романо-германська правова система представляє право власності як певний неподільний моноліт повного права власності (тріади правомочностей - володіння, користування та розпорядження), англосаксонська - як сукупність

часткових правомочностей. На англосаксонській правовій традиції були сформовані Міжнародні стандарти фінансової звітності, які при визнанні активів господарюючих суб'єктів використовують концепцію контролю. Все це означає, що якщо за фундаментальну основу брати концепцію контролю, це не свідчить про те, що взагалі ігнорується право власності на певні об'єкти бухгалтерського спостереження. В цьому випадку власність розглядається через англосаксонські правові традиції як «пучок прав», які можна відокремити один від одного. Таким чином, при визнанні активів суб'єктів господарювання слід використовувати за основу концепцію контролю над можливостями отримання від їх використання потенційних доходів або майбутніх економічних вигод. Але при цьому слід враховувати часткові правомочності права власності на них.

Не слід забувати та ігнорувати загальні вітчизняні нормативно-правові документи (такі як Земельний кодекс України, Цивільний Кодекс України, Господарський кодекс України), які мають вищу юридичну силу ніж національні положення стандарти бухгалтерського обліку, та також впливають на розвиток бухгалтерського обліку в Україні. Крім того неврахування їх нормативних положень в обліковій практиці суб'єктів господарювання призведе до того, що будь-яке судове рішення щодо операцій з активами підприємства буде базуватися на нормах більш вищих за юридичною силою правових документів. А в земельному та цивільному законодавстві активи підприємства розглядаються як майно, яке належить йому на правах володіння, користування та розпорядження (тобто тріади прав). Це означає, що об'єднання в діяльності суб'єктів господарювання і нормативно-правових і нормативно-методологічних документів, що діють в Україні, в критерії визнання активів підприємств слід включати також і правові повноваження на об'єкти, що повинні відображатися в бухгалтерського обліку при здійсненні діяльності господарюючих суб'єктів. Це питання можливо буде вирішити за допомогою розгляду права власності не як «неподільного моноліту», а як «пучка» прав або «пучка» певних правомочностей, за парадигмою права власності Г. Демсеця та А. Алчіана [Alchian, Demsetz 1973]. Якщо провести узагальнення критерії визнання земельних активів та прав на земельні активи в межах об'єктів облікового спостереження з врахуванням діючих облікових нормативно-методологічних документів та поглядів західних вчених, а також положень нормативно-правових документів, то при їх визнанні повинні бути враховані наступні критерії: 1) можливість здійснення контролю (для земельних активів – повного контролю над ними, а для прав на земельні активи – часткового); 2) отримання потенційних доходів або ймовірних економічних вигод; 3) можливість визначення вартості об'єктів земельних активів та прав на них; 4) можливість визнання самостійними об'єктами обліку; 5) наявність певних правомочностей на них (для земельних активів – тріади прав (володіння, користування, розпорядження); для прав на земельні активи – часткових правомочностей (тільки володіння та користування або тільки користування)).

Із врахуванням вищенаведеного, поняття «земельні активи» слід трактувати, в межах об'єктів облікового спостереження, як земельні ділянки, що належать підприємству на правах абсолютної власності та повного контролю, можуть бути достовірно оцінені, їх використання приносить потенційні доходи або майбутні ймовірні економічні вигоди, та які можуть визнаватися самостійним об'єктом в обліку. Поняття «права на земельні активи» пов'язано не з матеріальним змістом об'єктів,

що можуть відобразитися в бухгалтерському обліку, а їх нематеріальною складовою – частковими правомочностями (окремими складовими повного права власності (володіння, користування та розпорядження) на земельні активи). Тому, відповідно, під правами на земельні активи, слід розуміти часткові права на земельні ділянки, над якими підприємство має частковий контроль, що можуть бути достовірно оцінені, їх використання приносить потенційні доходи або майбутні ймовірні економічні вигоди, та які можуть бути визнані самостійним об'єктом в обліку. На відміну від інших груп основних засобів, земельні ділянки не визнаються об'єктами амортизації, проте можуть переоцінюватися за умов, які є підставою для проведення дооцінки чи уцінки. Якщо на підприємстві прийнято рішення про здійснення переоцінки земельної ділянки, то на ту ж саму дату необхідно переоцінити усі інші земельні ділянки і в майбутньому регулярно переоцінювати їх, щоб не виникало суттєвих відхилень балансової вартості від справедливої.

В Чехії і Словацькій Республіці земельні ділянки включаються до синтетичного рахунку 03 «Довгострокові матеріальні активи, що не амортизуються» Вегера 2011]. В Чехії в складі даного рахунку виділяється окремий субрахунок для обліку землі 031 «Ділянки», а словацькій Республіці аналогічний рахунок 031 «Земля» [Малюга, Штейнман, Боримская 2009]. В США довгострокові матеріальні активи відображаються за видами таких активів на окремих синтетичних рахунках в групі «Власність, будівлі та обладнання». При цьому для обліку земельних ділянок та їх поліпшень призначені окремі синтетичні рахунки [Вегера 2011]. Малькова Т. Н. звертає увагу на те, що взагалі в багатьох країнах світу особлива значимість надається землі як обліковому об'єкту. У Великобританії та Ірландії вона обліковується за справедливою (ринковою) вартістю з застосування процедури незалежної професійної оцінки кожні 5 років. У Франції переоцінка землі пов'язана з оподаткуванням. В Греції застосовуються індекси переоцінки землі, а в Туреччині, наприклад, переоцінка землі взагалі заборонена. За земельними та природними ресурсами амортизація не нараховується у всіх країнах: за ними визначається виснаження (depletion), а затрати на їх поліпшення амортизуються [Малькова 2001].

В Україні у випадку отримання повного права власності на земельні активи при їх придбанні разом з нерухомістю існує два варіанти відображення таких операцій в обліку. За першим варіантом земельна ділянка відображається як єдиний об'єкт разом із будівлею чи спорудою на рахунку 103 «Будівлі та споруди», який потрібно амортизувати. Другий варіант передбачає можливість окремого обліку землі та будівлі чи споруди, що закріплено П(С)БО 7 «Основні засоби»: «якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів».

Вегера С. Г. [Вегера 2011] дотримується думки, що земельна ділянка не повинна обліковуватися разом з нерухомістю на одному рахунку, оскільки групувати інформацію потрібно за критерієм однорідності, необхідно дотримуватися різних підходів амортизації цих об'єктів. Проте в бухгалтерській звітності пропонується відображати земельну ділянку, будівлі та об'єкти благоустрою, як єдиний об'єкт нерухомості. Такий підхід автор обґрунтовує тим, що інформація про єдиний об'єкт нерухомості має важливе значення для прийняття управлінських рішень щодо інвестиційної та операційної діяльності, формування об'єктивної інформації про майновий стан

підприємства, адже неможливо без завдання шкоди розділити земельну ділянку та об'єкти нерухомості, розміщені на ній.

За міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» земля і будови є окремими активами і в бухгалтерському обліку розглядаються окремо, навіть якщо вони були придбані разом. Земля має необмежений строк експлуатації і у зв'язку з цим не амортизується. Будівлі мають обмежений строк експлуатації і через це є активами, які амортизуються. Згідно МСБО 16 «Основні засоби», якщо собівартість землі включає в себе витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території, ця частина земельного активу амортизується протягом періоду вигід, отриманих під час здійснення цих витрат. У деяких випадках сама земля може мати обмежений строк корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї [IAS 16 2014].

Слід визнати, що правильною є позиція закріплена в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, яка є аналогічною до другого варіанту практики обліку землі та будівель чи споруд в Україні. Це можна пояснити тим, що при відображенні землі та будівель як єдиного об'єкту обліку, необґрунтовано завищується вартість групи основних засобів, що обліковуються на рахунку 103 «Будинки та споруди», внаслідок чого відбувається завищення витрат у зв'язку з нарахуванням амортизації, а відповідно – занижується сума доходу та прибутку. Разом з тим, інформація про земельну ділянку, наявну у власності підприємства, недоступна зовнішнім користувачам. Усе це суперечить таким принципам бухгалтерського обліку, як обачність, повне висвітлення та превалювання сутності над формою.

Вартість земельної ділянки також не може збільшуватись за рахунок капітальних інвестицій на поліпшення земель. Для таких витрат призначена окрема класифікаційна група основних засобів – «Капітальні витрати на поліпшення земель». В складі цієї групи обліковуються капітальні вкладення у поліпшення земель, а саме: меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи [Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Наказ Мінфіну України від 30.11.99 № 291]. Для цього призначений субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». Капітальні поліпшення земельної ділянки відображаються на окремому субрахунку та амортизуються аналогічно до інших основних засобів, на відміну від земельної ділянки, яка не підлягає амортизації. Залежно від того, з якою метою використовується земельна ділянка (виробничою, загальновиробничою, адміністративною, для збуту чи іншої операційної діяльності) обиратиметься рахунок витрат для нарахування амортизації.

Взагалі вартість довгострокових активів вважається як така, що зменшується в часі, а кошти, які були інвестовані в такі активи, розглядаються в обліку як передоплата за доходи, які вони, як очікується, принесуть в наступні звітні періоди [Мэтьюс, Перера 1999], що підтверджується одним із виділених критеріїв визнання активів підприємства. Тому до амортизації часто підходять як до віднесення або розподілу первісних витрат або іншої суми обчисленої за різними звітними періодами з метою приведення у відповідність до очікуваних доходів. Слід відмітити, що правильне розуміння економічної сутності амортизації об'єктів довгострокового використання дозволяє визначити її призначення в системі бухгалтерського обліку та обґрунтовано підходити до вибору амортизаційної політики підприємства.

Метьюс М. Р. та М. Х. Б. Перера визначають, що питання нарахування зносу є самими проблематичними та суперечливими в практиці обліку, оскільки визначення економічної сутності поняття «бухгалтерський знос» в багатьох авторів має різне трактування. Концептуальні підходи до визначення економічного змісту поняття «бухгалтерський знос» узагальнені М.Р. Метьюсом та М.Х.Б. Перера [Мэтьюс, Перера 1999] включають наступні його характеристики: 1) фізичне зношування активу; 2) зниження вартості активу; 3) зменшення корисності активу та 4) обожнення з фондом, за рахунок якого відбувається заміна активу.

Фізичне та моральне зношування впливає на зменшення корисності активу, зниження його вартості. Тобто з поняттям «знос» пов'язаний процес поступової та очікуваної втрати певним об'єктом своїх функціональних якостей, який пов'язаний з фізичним та моральним старінням. Але в обліку необхідно визнавати та використовувати поняття «амортизація» або «амортизаційні відрахування» оскільки воно враховує саме грошовий вимір об'єкта бухгалтерського обліку та враховує з чотирьох концептуальних ознак, узагальнених М.Р. Метьюсом та М.Х.Б. Перера, тільки три: зменшення корисності (внаслідок визначення норм амортизаційних відрахувань при їх нарахуванні за певним методом); формування фонду, за рахунок якого відбувається заміна активу (через нарахування та використання амортизаційних відрахувань на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» [Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Наказ Мінфіну України від 30.11.99 № 291], так як зменшення залишку на цьому рахунку відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо) та відповідно зменшення вартості активу (формування залишкової вартості необоротних активів). Крім того слід також враховувати, що відповідно до традиційного відображення нарахування амортизації необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку, амортизацію слід визнавати як процес перенесення частини вартості необоротних активів на витрати діяльності підприємства з метою формування і цільового використання амортизаційних відрахувань для відтворення необоротних активів. Нарухування амортизації капітальних витрат на поліпшення земель здійснюється відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», яким передбачається п'ять методів нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий. Слід визнати недоцільним при нарахуванні амортизації є застосування до капітальних витрат на поліпшення земель виробничого методу, оскільки він передбачає, що амортизація нараховується залежно від обсягу виробництва, що не стосується даного об'єкту обліку. Крім того, необхідно визначати залишкову вартість об'єктів обліку та строк корисної експлуатації, які використовуються при нарахуванні амортизації. Дані норми повинні встановлюватися обліковою політикою.

Згідно Податкового кодексу України витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі також підлягає амортизації. Проте, на відміну від норм П(С)БО, до даного об'єкта не може застосовуватися метод прискореного зменшення залишкової вартості.

Податковим кодексом також передбачаються мінімальні строки використання основних засобів, що впливає на нарахування амортизації.

Для капітальних витрат на поліпшення земель даний строк становить 15 років. Враховуючи вимоги Податкового кодексу та П(С)БО, слід рекомендувати встановлювати строк корисного використання капітальних витрат на поліпшення земель не менше 15 років. Таким чином, оскільки за податковим законодавством не використовується метод прискореного зменшення залишкової вартості, та не доцільним є застосування виробничого методу нарахування амортизації, то, правильним буде нарахування амортизації на капітальні витрати на поліпшення земель здійснювати з використанням прямолінійного методу, методу зменшення залишкової вартості або кумулятивного. Використання прямолінійного методу є досить простим в застосуванні в обліковій практиці підприємств. Використання методу зменшення залишкової вартості або кумулятивного, дозволить в найбільш короткі строки накопичувати амортизаційні відрахування, зберігаючи їх від інфляційного знецінення. Але слід враховувати наступне, що інвесторів, акціонерів та інших користувачів фінансової звітності вводить в оману сформований стереотип еквівалентності понять зносу і амортизації при визначенні ступеня зношеності основних засобів. Так, якщо використовувати один із вище визначених методів нарахування амортизації, то це не означає збільшення фізичного зносу. Тому саме один з обраних методів повинен зазначатися в обліковій політиці підприємства.

Досить часто підприємства не мають власних земельних ділянок, у зв'язку з високою їх вартістю, обмеженістю як ресурсу та неможливістю вільного вибору місця розташування, тому не можуть їх придбати, проте земля потрібна для ведення господарської діяльності або її розширення. Зокрема це стосується сільськогосподарських підприємств. Тому використовується такий спосіб залучення земельних ресурсів, як їх оренда, що є одним із видів тимчасового користування землею. Крім того підприємствам, установам та організаціям державної та комунальної власності земельні ділянки можуть надаватися у постійне користування з державного земельного фонду. Але питання обліку таких прав на земельні ділянки не достатньо врегульовані та не існує єдиного обґрунтованого підходу до їх бухгалтерського відображення. На відміну від повного права власності на земельні ресурси право користування земельними ділянками реалізується у вигляді права оренди, права постійного користування, сервітуту, емфітевзису та суперфіцію.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» серед груп нематеріальних активів окремою групою є права користування майном, в яку включаються права користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства. Для цього використовується субрахунок 122 «Права користування майном». Нарухування амортизації за цими правами здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом. Серед п'яти методів нарахування амортизації доцільним саме для права користування земельною ділянкою застосовувати прямолінійний метод, який відповідно є можливим до використання саме для об'єктів, що були визнані в обліку як нематеріальні активи.

Сьогодні важливою проблемою залишається відсутність в фінансовій звітності повної та прозорої інформації про стан та рух амортизаційних відрахувань. Розміри амортизаційних відрахувань, спрямованих на капітальні вкладення за певними об'єктами основних засобів (в т.ч. і капітальних витрат на поліпшення земель) та нематеріальних активів (в т.ч. і прав користування земельними ділянками), можна визначити тільки розрахунковим шляхом, порівнюючи суми по дебету рахунків 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» та кредиту рахунків 131 «Знос

основних засобів», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» одночасно порівнюючи ці суми з позабалансовим рахунком 09 «Амортизаційні відрахування». Крім того таке порівняння є можливим, якщо на підприємстві буде впроваджено деталізоване ведення за цими рахунками аналітичного обліку саме за напрямками капітальних витрат на поліпшення земель та прав користування земельними ділянками. Результати такого порівняння дають підставу для прийняття рішень інвесторами, акціонерами та іншими користувачами облікової інформації за напрямками амортизаційної політики підприємства на підставі інформації про проведені процеси відтворення довгострокових активів. Так, якщо суми по рахунках 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» відповідно в частині витрат на капітальні поліпшення земель та прав користування земельними ділянками більше ніж за рахунками 131 «Знос основних засобів», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» за цими ж напрямками – це є розширене відтворення об'єктів основних засобів та нематеріальних активів; якщо суми дорівнюють – просте відтворення об'єктів, а якщо суми по рахунках 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» відповідно в частині витрат на капітальні поліпшення земель та прав користування земельними ділянками менше ніж за рахунками 131 «Знос основних засобів», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» за цими ж напрямками – звужене відтворення об'єктів довгострокових активів.

В обліку для контролю за формуванням та цільовим використанням амортизаційних відрахувань на відтворення визначених вище об'єктів довгострокових активів рекомендовано для розрахунків сум збирати необхідну розрахункову інформацію по рахунках за допомогою табличного процесора MS Excel. Практичне застосування цього табличного процесору призведе до спрощення розрахунків та оперативності подачі інформації для інвесторів, акціонерів та інших користувачів з метою прийняття ними фінансово обґрунтованих рішень, які будуть враховувати рух амортизаційних потоків, та надасть їм можливість стратегічно підходити до формування амортизаційної політики підприємства.

Висновки. З метою сучасного та якісного відтворення довгострокових активів підприємства необхідно володіти достовірною інформацією щодо нарахування та використання амортизаційних відрахувань цих об'єктів після обґрунтованого їх визнання в бухгалтерському обліку господарюючих суб'єктів. Визначені вище методичні підходи до критеріїв визнання та амортизації таких об'єктів довгострокових активів як капітальні витрати на поліпшення земель та права користування земельними ділянками відповідають як сучасній практиці обліку ведення операцій з такими активами, так і методологічним засадам національних та міжнародних облікових стандартів. Крім того, обов'язкове та правильне нарахування амортизаційних відрахувань капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи) та нарахування амортизації прав користування земельними активами виступають власними джерелами для їх проведення та формування в діяльності підприємств. Перспективами подальших досліджень є формування методичних підходів до порядку відображення цільового використання амортизаційних відрахувань на відтворення таких об'єктів обліку як капітальні витрати на поліпшення земель та права користування земельними ділянками в формах фінансової звітності для забезпечення цілісного підходу до створення повної інформаційної системи обліку об'єктів бухгалтерського спостереження, що виникають в сфері земельних відносин.

Література

- Вегера, С. Г. (2011). *Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты: [монография]* – Новополюцк: ПГУ, 464 с.
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій*, Мінфін України; Наказ від 30.11.99. № 291. URL <http://zakon1.rada.gov.ua>
- Концептуальна основа фінансової звітності IASB*; Стандарт, Міжнародний документ, Концепція від 01.09.2010. URL http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009
- Малькова, Т. Н. (2001). *Теория и практика международного бухгалтерского учета: Учеб. пособие.* – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 336 с.
- Мэтьюс, М. Р. & Перера, М. Х. Б. (1999). *Теория бухгалтерского учета: ученик*; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, Юнити, 664с.
- Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»*, Мінфін України; Наказ, Положення від 18.10.1999 № 242. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
- Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* Верховна Рада України; Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV URL <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- Романчук, К. В. (2012). *Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності: монографія* - Житомир: ЖДТУ, 528 с.
- Счетоведение* (2009). Монографія в 3-х частях / [Под. науч. ред. проф. М. Я. Штейнмана] Житомир: ЖГТУ, Ч. II *Планы счетов бухгалтерского учета* / Н. М. Малюга, М. Я. Штейнман, Е. П. Боримская [Предисл. Ф. Ф. Бутынца], 396 с.
- Хендриксен, Э. С. & Ван Бреда, М. Ф. (2000). *Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. И.А. Смирновой* / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 576 с.
- Alchian, A., & Demsetz, H. (1973). The Property Right Paradigm. *The Journal of Economic History*, 33(1), 16-27. <https://doi.org/10.1017/S0022050700076403>
- Brouwer, A., Hoogendoorn, M., & Naarding, E. (2015). Will the changes proposed to the conceptual framework's definitions and recognition criteria provide a better basis for IASB standard setting?. *Accounting and Business Research*, 45(5), 547-571. <https://doi.org/10.1080/00014788.2015.1048769>
- Egginton, D.A. (1990). Towards Some Principles for Intangible Asset Accounting. *Accounting and Business Research*, 20(79), 193-205. <https://doi.org/10.1080/00014788.1990.9728877>
- El-Tawy, N., & Abdel-Kader, M. (2013). Accounting recognition of information as an asset. *Journal of Information Science*, 39(3), 333-345. <https://doi.org/10.1177/0165551512463648>
- Foss, K., & Foss, N. (2001). Assets, Attributes and Ownership. *International Journal of the Economics of Business*, 8(1), 19-37. <https://doi.org/10.1080/13571510151075233>
- IAS 1 Presentation of Financial Statements*. Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>
- IAS 16 Property, Plant and Equipment*. Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>
- IAS 38 Intangible Assets*. Retrieved from <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standard/ias-38/>
- Ijiri, Y. (1967). *The Foundation of Accounting Measurement*. Englewood Cliffs. New Jersey: Prentice Hall
- Ijiri, Y. (1980). *Recognition of Contractual Rights and Obligations*. FASB.

- Joia, L. A. (2000). Measuring intangible corporate assets: Linking business strategy with intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 1(1), 68-84. <https://doi.org/10.1108/14691930010371636>
- Kam, V. (1990). *Accounting Theory*. John Wiley
- Kallapur, S., & Kwan, S. Y. S. (2004). The Value Relevance and Reliability of Brand Assets Recognized by U.K. Firms. *The Accounting Review*, 79(1), 151-172. <https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.1.151>
- Moonitz, M. (1961). *The Basic Postulates of Accounting*. Accounting Research Study N° 1 (AICPA)
- Paton, W., & Littleton, A. (1940). *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA
- Robinson, D.A., Panagos, P., Borrelli, P. et al. (2017). Soil natural capital in Europe; a framework for state and change assessment. *Scientific Reports*, 7(6706). <https://doi.org/10.1038/s41598-017-06819-3>
- Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) 6*, par. 26. Retrieved from <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/PreCodSectionPage&cid=1176156317989>
- Wielhouwer, J. L., & Wiersma E. (2017). Investment Decisions and Depreciation Choices under a Discretionary Tax Depreciation Rule. *European Accounting Review*, 26(3), 603-627. <https://doi.org/10.1080/09638180.2017.1286250>
- Wilting, H. C., & Vringer, K. (2009). Carbon and land use accounting from a producer's and a consumer's perspective - an empirical examination covering the world. *Economic Systems Research*, 21(3), 291-310. <https://doi.org/10.1080/09535310903541736>

References

- Alchian, A., & Demsetz, H. (1973). The Property Right Paradigm. *The Journal of Economic History*, 33(1), 16-27. <https://doi.org/10.1017/S0022050700076403>
- Brouwer, A., Hoogendoorn, M., & Naarding, E. (2015). Will the changes proposed to the conceptual framework's definitions and recognition criteria provide a better basis for IASB standard setting?. *Accounting and Business Research*, 45(5), 547-571. <https://doi.org/10.1080/00014788.2015.1048769>
- Egginton, D.A. (1990). Towards Some Principles for Intangible Asset Accounting. *Accounting and Business Research*, 20(79), 193-205. <https://doi.org/10.1080/00014788.1990.9728877>
- El-Tawy, N., & Abdel-Kader, M. (2013). Accounting recognition of information as an asset. *Journal of Information Science*, 39(3), 333-345. <https://doi.org/10.1177/0165551512463648>
- Foss, K., & Foss, N. (2001). Assets, Attributes and Ownership. *International Journal of the Economics of Business*, 8(1), 19-37. <https://doi.org/10.1080/13571510151075233>
- IAS 1 Presentation of Financial Statements*. Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>
- IAS 16 Property, Plant and Equipment*. Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>
- IAS 38 Intangible Assets*. Retrieved from: <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standard/ias-38/>
- Ijiri, Y. (1967). *The Foundation of Accounting Measurement*. Englewood Cliffs. New Jersey: Prentice Hall
- Ijiri, Y. (1980). *Recognition of Contractual Rights and Obligations*. FASB.

- Instrukciya pro zastosuvannya Planu raxunkiv buxgalterskogo obliku aktiviv, kapitalu, zoboviazan i gospodarskuh operacij pidprijemstv i organizacij*, Minfin Ukrainy; Nakaz vid 30.11.99. № 291. Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua>
- Joia, L. A. (2000). Measuring intangible corporate assets: Linking business strategy with intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 1(1), 68-84. <https://doi.org/10.1108/14691930010371636>
- Kam, V. (1990). *Accounting Theory*. John Wiley
- Kallapur, S., & Kwan, S. Y. S. (2004). The Value Relevance and Reliability of Brand Assets Recognized by U.K. Firms. *The Accounting Review*, 79(1), 151-172. <https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.1.151>
- Konceptualna osnova finansovoyi zvitnosti IASB*; Standart, Mizhnarodnyj dokument, Konceptciya vid 01.09.2010. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009
- Malkova, T. N. (2001). *Teoria i praktyka mezhdunarodnogo buxgalterskogo ucheta*: Ucheb. posobyje. - SPb.: Izdatelskij dom «Biznes-prensa», 336 s.
- Metius, M. R. & Perera, M. X. B. (1999). *Teoriya buxgalterskogo ucheta*: uchenik / per. s angl. pod red. Ya.V. Sokolova, Y. A. Smyrnovoj. - M.: Audyt, Yunyty, 664s.
- Moonitz, M. (1961). *The Basic Postulates of Accounting*. Accounting Research Study № 1 (AICPA)
- Paton, W., & Littleton, A. (1940). *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA
- Pro zatverdzhennya Polozhennya (standartu) buxgalterskogo obliku 8 «Nematerialni aktivy»*, Minfin Ukrainy; Nakaz, Polozhennya vid 18.10.1999 № 242. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
- Pro buxgalterskyj oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini Verxovna Rada Ukrainy*; Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 № 996-XIV Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- Robinson, D.A., Panagos, P., Borrelli, P. et al. (2017). Soil natural capital in europe; a framework for state and change assessment. *Scientific Reports*, 7(6706). <https://doi.org/10.1038/s41598-017-06819-3>
- Romanchuk, K. V. (2012). *Rozvytok buxgalterskogo obliku aktyviv v umovax transformaciji instytutu prava vlasnosti*: monografiya - Zhytomyr: ZhDTU, 528 s.
- Schetovedenie* (2009). Monografia v 3-x chastyax / Pod. nauch. red. prof. M. Ya. Shtejnmana. - Zhytomyr: ZhGTU, 2009. Ch. II Plan schetov buxgalterskogo ucheta / N. M. Malyuga, M. Ya. Shtejnman, E. P. Borymskaya Predysl. F. F. Butyncza, 396 s.
- Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) 6*, par. 26. Retrieved from <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/PreCodSectionPage&cid=1176156317989>
- Vegera, S. G. (2011). *Razvytie metodologii buxgalterskogo ucheta zemli v kontekste sovremennoj teorii rentu* : monografija - Novopoloczk: PGU, 464 s.
- Wielhouwer, J. L., & Wiersma E. (2017). Investment Decisions and Depreciation Choices under a Discretionary Tax Depreciation Rule. *European Accounting Review*, 26(3), 603-627. <https://doi.org/10.1080/09638180.2017.1286250>
- Wilting, H. C., & Vringer, K. (2009). Carbon and land use accounting from a producer's and a consumer's perspective - an empirical examination covering the world. *Economic Systems Research*, 21(3), 291-310. <https://doi.org/10.1080/09535310903541736>
- Xendry`ksen, E. S. & Van Breda, M. F. (2000). *Teoriya buxgalterskogo ucheta*: Per. s angl. Y.A. Smyrnovoj / Pod red. prof. Ya. V. Sokolova. - M.: Finansy i statystyka, 576 s.

Received: 16.08.2018

Accepted: 18.08.2018

Published: 30.09.2018