

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ
ТА ВИТРАТ НА ЇХ ПОЛІПШЕННЯ**

Бесіда О.Л., ст. викладач

Дніпропетровський державний аграрний університет

Розглядаються необхідність відображення в обліку операцій із земельними ділянками, організація бухгалтерського обліку земель, документальне оформлення їх руху та відображення в обліку витрат на їх поліпшення.

We consider the necessity of recording land transactions, the organization of lands accounting, documenting their movement and of recording the cost of improvement.

Постановка проблеми. Унікальність земельних ресурсів як економічної категорії зумовлює специфіку побудови системи обліку землі, яка включає в себе накопичення, систематизацію, обробку та аналіз економічної інформації про кількісні, якісні, грошові та правові дані земельних ресурсів у державі. Отже, виникає потреба в розробці методичних основ існуючої системи обліку земельних ресурсів, серед яких вдосконалення нормативно-правової бази, методології бухгалтерського обліку земель та документування операцій з обліку землі [10].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема відображення в обліку сільськогосподарських земель та витрат на їх поліпшення відображена в працях багатьох вітчизняних учених – економістів, серед яких варто виділити Голуба Н.О., Гузаря Б. С., Дерія В. А., Другака В.М., Жука В.М., Малюгу Н. М., Мельничука Б.В., Пасемника О.Г., Саблука П.Т., Сисак Е.О., Ярмолицького В.К. Незважаючи на великі наукові напрацювання, дане питання йдосі залишається невирішеним і потребує доповнень з врахуванням нових обставин господарювання.

Постановка завдання. У зв'язку з формуванням ринку землі в Україні, а також майбутньою можливістю купувати та продавати сільськогосподарські угіддя, останнім часом актуалізувалися питання необхідності відображення в бухгалтерському обліку земель сільськогосподарського призначення, що автоматично переводить їх у статус об'єкта бухгалтерського обліку. Тому метою статті є дослідження порядку організації бухгалтерського обліку земельних ділянок та їх поліпшення в сільськогосподарських підприємствах .

Виклад основного матеріалу дослідження. Необхідність перетворення земель сільськогосподарського призначення в товар обґрунтовується відсутністю можливості продавати і купувати землю громадянами, які мають земельні ділянки в приватній власності, що порушує їх права. Окрім того, деякі державні діячі обґрунтували необхідність перетворення землі у товар тим, що земля вже купується і продається, але в тіньовому режимі, що купівля-продаж землі може забезпечити сільське господарство необхідним фінансовим капіталом.

Організація бухгалтерського обліку земель залежить від організаційно-правової форми підприємства, виду його діяльності, розміру, фінансового стану та ін. У бухгалтерському обліку повинно передбачатися відображення складу землекористування та організаційно-правової форми підприємства [8].

Нині в сільськогосподарських підприємствах спостерігається дуже низький рівень бухгалтерського обліку операцій із земельними ресурсами, а в деяких господарствах і відсутність такого обліку взагалі. Причина – відсутність доступної методики бухгалтерського обліку земель, немає рекомендацій із питань відображення земельних ресурсів у звітності, розроблених первинних документів для всіх видів господарських операцій із земельними ділянками на агропідприємствах [6].

Земельні ділянки як активи проходять три основні цикли свого існування на підприємстві: надходження земельних ділянок, експлуатація, вибуття землі зі складу активів підприємства. Кожна стадія вимагає на підприємстві чіткого документального оформлення господарських операцій і відображення на рахунках бухгалтерського обліку з метою контролю за фактичним станом об'єктів обліку [3].

Сьогодні в системі бухгалтерського обліку знаходять відображення такі об'єкти земельних відносин: земельні ділянки; права користування земельними ділянками; капітальні витрати на поліпшення земель.

Згідно з п. 22 П(С)БО № 7 «Основні засоби», земельні ділянки визначаються активами, обліковуються у складі основних засобів, але не амортизуються. У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух земель відведено субрахунок 101 «Земельні ділянки» у складі рахунка 10 «Основні засоби» [9]. Але сільськогосподарські підприємства, як відомо, для виробництва продукції використовують різні земельні угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища, ліси) як власні, так і взяті в оренду у населення та працівників. Тому для більш детального обліку землі Сисак Е.О. пропонує використовувати субрахунки другого порядку:

- 101.1 – Землі, які перебувають у власності підприємства;
- 101.2 – Орендовані землі.

За наявності різновидів земельних ділянок підприємствам рекомендуємо використовувати субрахунки третього порядку, наприклад:

- 101.1.1 – Рілля;
- 101.1.2 – Багаторічні насадження;
- 101.1.3 – Сіножаті;
- 101.1.4 – Пасовища;
- 101.1.5 – Ліси;
- 101.1.6 – Земельні ділянки несільськогосподарського призначення.

На наш погляд, така аналітика буде досить зручною для сільськогосподарських угідь, оскільки саме ця група земель є особливою у складі земельних ресурсів. Аналітичний облік земельних ділянок ведеться за кожною ділянкою.

Відображення будь-якої земельної ділянки в обліку залежить від мети придбання цієї ділянки підприємством. Земельна ділянка, яку підприємство придбаває для використання у власній діяльності (виросування сільськогосподарських культур, будівництво приміщень) повинна відображатись в обліку як об'єкт основних засобів. Згідно з П(С)БО № 7 «Основні засоби», земельні ділянки – одна з груп основних засобів. Якщо ж підприємство не буде використовувати земельну ділянку у власній діяльності, але буде отримувати дохід, наприклад, при здаванні ділянки в оренду, то в такому випадку земельну ділянку у відповідності з П(С)БО № 32 «Інвестиційна нерухомість» слід відображати в обліку як об'єкт інвестиційної нерухомості. Земля придбана для перепродажу є товаром і потрапляє до складу необоротних активів, призначених для продажу (П(С)БО № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»).

Мораторій на Закон України «Про купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення» призвів до широкого розвитку оренди землі. Практично немає сільськогосподарських підприємств, які б не використовували орендовані землі. Облік орендних операції здійснюється на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» і регламентується П(С)БО № 14 «Оренда», відповідно до п.4, у якому оренду земельних ділянок можна назвати операційною орендою.

Документування є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, що забезпечує достовірність і інформаційну базу відображених господарських операцій. Тому, дослідивши стан обліку, слід розглянути первинну документацію обліку земельних ділянок на агропідприємствах. Облік земель у сільськогосподарських підприємствах слід здійснювати у Книзі обліку земельних ділянок підприємства, яка складатиметься із окремих розділів: землі сільськогосподарського призначення і землі несільськогосподарського призначення. У даній книзі окремо слід обліковувати землі власні, у постійному користуванні та орендовані. Книга повинна бути пронумерована, прошнурована і скріплена печаткою [10].

Документування операцій із земельними ресурсами на підприємствах оформляється згідно з первинними документами, що затверджені Міністерством статистики України. Проте більшість цих форм є досить недосконалими, а по деяких господарських операціях із земельними ділянками взагалі відсутні форми документів.

Вдосконалення первинних документів та реєстрів синтетичного та аналітичного обліку багато в чому зумовлюють успішне розв'язання поставлених проблем: юридична підстава володіння, користування або оренда землі, відображення в бухгалтерському обліку вартості земель і вкладень у них.

Оскільки землі стали об'єктом бухгалтерського обліку і віднесені до складу основних засобів, то по них слід проводити інвентаризацію. Інвентаризації повинні підлягати усі землі, що належать підприємству (власні ділянки, орендовані та ті, які належать на правах користування).

Також доцільним є доповнити для аграрних формувань фінансову звітність даними про земельні ресурси сільськогосподарського призначення та показниками ефективності їх використання.

П(С)БО № 7 «Основні засоби» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та фінансову звітність по них. Особливостей для відображення в обліку операцій з капітальними витратами на поліпшення земель не передбачено даним положенням, отже, ці операції відображають за загальними правилами, передбаченими для інших основних засобів [1].

Згідно з Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок № 1531, земельні поліпшення – це зміна якісних характеристик земельної ділянки внаслідок розміщення в її межах будинків, будов, споруд, об'єктів інженерної інфраструктури меліоративних систем, багаторічних насаджень, лісової та іншої рослинності, а також унаслідок господарської діяльності чи проведення робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів тощо) [7].

До якісних змін у ґрунтовому покриві відносять здійснення на них окремих (або системи) меліоративних заходів, до яких належать гідротехнічні (осушення, зрошення), культуртехнічні (корчування кущів, вирівнювання, залуження), хімічні (вапнування, гіпсування), агролісотехнічні (захист від ерозії, накопичення вологи), агротехнічні (плантажна оранка, щілювання, глибоке розпушення).

Залежно від того, хто саме буде здійснювати поліпшення і на яких умовах, будуть виникати особливості відображення понесених витрат у бухгалтерському обліку. Такі витрати на поліпшення сільськогосподарських земель підлягають відображенню як окремий об'єкт обліку [2].

Земельні ділянки визнаються активами, враховуються у складі основних засобів, але не підлягають амортизації у відповідності до П(С)БО № 7 «Основні засоби». Але при цьому Податковий кодекс України підкреслює необхідність нарахування амортизації на витрати на капітальні поліпшення землі, не пов'язані з будівництвом, а саме: на осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі. Облік балансової вартості капітального поліпшення землі як окремого об'єкта основних засобів ведеться у складі основних засобів групи 2 з максимально допустимим строком корисного використання – 15 років [5].

Норми Податкового кодексу установлюють для капітального поліпшення землі особливі правила, згідно з якими у разі вибуття землі як окремого об'єкта власності (у результаті продажу чи іншого відчуження) балансова вартість капітального поліпшення землі як окремого об'єкта основних засобів відноситься до складу витрат за результатами податкового періоду, на який припав такий продаж. Отже, вибуття вартості капітального поліпшення землі з податкових розрахунків прив'язане до вибуття від платника податку землі як окремого об'єкта власності.

Планом рахунків передбачено рахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель», де відображається такий об'єкт основних засобів і нічого

не сказано про порядок накопичення таких витрат протягом їх здійснення. Пропонуємо накопичення капітальні витрати на поліпшення враховувати на окремому субрахунку 157 тієї ж назви до моменту їх завершення. Після закінчення таких робіт (осушення, зрошування і ін.) їх вартість повинна списуватися з кредиту субрахунка 157 у дебет субрахунка 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». З наступного місяця після завершення таких робіт їх вартість повинна амортизуватися в основному з використанням прямолінійного методу.

Висновки. Запровадження в Україні приватної власності та особливості використання земель сільськогосподарськими підприємствами зумовили необхідність подальшого розвитку ефективних форм управління земельними відносинами та раціонального землекористування, що вимагає переосмислення економічної суті земельних ресурсів та включення їх до складу об'єктів бухгалтерського обліку. Дослідження дозволили визначити низький рівень організації обліку земель, неправильне відображення їх наявності та руху в бухгалтерському обліку, що пов'язане з відсутністю належного облікового забезпечення земельних ресурсів, невизначеністю окремих теоретичних положень.

У подальшому поглибленого дослідження вимагає розробка раціональної системи обліку, яка передбачає використання удосконалених форм первинних документів, реєстрів аналітичного, синтетичного обліку та звітності, відповідного робочого плану рахунків, а також рекомендацій з удосконалення механізму оцінки земельних ресурсів у бухгалтерському обліку.

Література:

- 1.Беседа О.Л. Капітальні витрати на поліпшення земель як об'єкт бухгалтерського обліку / О.Л. Беседа, О.Г. Чепець // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Ефективні інструменти сучасних наук – 2011» 27.04.2011 – 05.05.2011. – Прага. – Т.6. – С.37-39.
- 2.Голуб Н. О. Класифікація та облік витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення / Н. О. Голуб // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С.137-141.
- 3.Гузар Б. С. Удосконалення оцінки обліку та контролю використання земельних ресурсів у ринкових умовах / Б. С. Гузар // Економіка АПК. – 2009. – №6. – С. 95-103.
- 4.Закон України про оренду землі від 02.10.03р. № 1211-IV.
- 5.Коментар до Податкового кодексу. Частина II [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://freelaw.com.ua/html.php?id=taxlaw2&p=41>.
- 6.Малюга Н. М. «Земля в системі бухгалтерського обліку» / Н. М. Малюга, І. В. Замула // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С. 15-21.
- 7.Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою КМУ від 11.10.02р. № 1531.
- 8.Пасемник О.Г. До бухгалтерського обліку і оцінки земельних ділянок / О.Г. Пасемник, Л.Р. Воляк // Всеукраїнський науково – виробничий журнал «Інноваційна економіка». -2011.- №3– С.144-146.
- 9.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 27.04.2000р. № 92.
10. Сисак Е.О. Бухгалтерський облік земельних ресурсів: міжнародний та національний досвід [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/21.htm.