

УДК 631.162:349.412

Ціцька Н.Є.

кандидат економічних наук

в. о. доцента кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Львівського національного аграрного університету

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

CURRENT ISSUES OF ACCOUNTING THE AGRICULTURAL LAND

АНОТАЦІЯ

У статті висвітлено економічну сутність і особливості земель сільськогосподарського призначення як об'єкта бухгалтерського обліку. Доведено необхідність відображення в обліку та у бухгалтерській звітності земельного капіталу. Узагальнено основні підходи оцінки земельних ділянок та вказано на необхідність врахування їх якості.

Ключові слова: земля, земельна ділянка, землі сільськогосподарського призначення, облік землі, оцінка землі.

АННОТАЦИЯ

В статье отражена экономическая сущность и особенности земель сельскохозяйственного назначения как объекта бухгалтерского учета. Доказана необходимость отражения в учете и в бухгалтерской отчетности земельного капитала. Обобщены основные подходы оценки земельных участков и указано на необходимость учета их качества.

Ключевые слова: земля, земельные участки, земли сельскохозяйственного назначения, учет земли, оценка земли.

ANNOTATION

Economic essence and features of agricultural land as an object of accounting are reflected. The necessity of accounting and reporting of land capital. Basic approaches of estimation of lot lands are generalized and indicated on the necessity of account of their.

Keywords: land, plot of land, agricultural land, land accounting, land estimation.

Постановка проблеми. Усім, хто живе на землі, вона дуже добре відома як годувальниця. Але, що ми знаємо про землю як засіб виробництва, який у наш час стає товаром, що купується і продається, яким, до речі, необхідно не тільки ефективно користуватися, але і навчитися вміло обліковувати господарські операції, пов'язані з цим специфічним товаром?

Із вступом України на шлях незалежного розвитку розпочались реформи у всіх сферах суспільного життя. Надзвичайно важливі і глобальні зміни пройшли у площині питань, які пов'язані із питаннями власності, ринку, оренди та оцінкою землі, а також земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах.

Питання ринку землі у всі часи було важливим, складним, маловисвітленим у нормативно-правових, наукових чи спеціальних джерелах інформації. Особливо актуальним земельне питання є сьогодні, адже відбулася земельна реформа, існують різні форми власності на землю, змінилися землевласники.

Саме тому необхідним для всіх підприємств АПК є впровадження в практику такої організації бухгалтерського обліку, яка б забезпечила необхідною, точною, своєчасною та достовірною

інформацією всіх споживачів про кількість, якість й стан використання земельного фонду, що знаходиться у підприємств на правах власності чи користування.

Метою бухгалтерського обліку земельних ділянок є надання відомостей про землю, необхідних для зовнішніх користувачів з метою інвестицій, для покращення земельних угідь і внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень, пов'язаних із забезпеченням ефективного використання земель України [10]. Важливими проблемними питаннями є облік і контроль раціонального використання земельних угідь як власних, так і тих, що знаходяться в оперативній оренді, у фінансовій оренді, під заставою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами земельних ресурсів та земельних відносин займається ряд видатних українських вчених і спеціалістів. Зокрема, ці питання досліджують П.Т. Саблук, А.М. Третяк, С.М. Рибак, Ю.Я. Лузан, О.М. Шпичак. Питання бухгалтерського обліку землі знайшли відображення в наукових працях Ф.Ф. Бутинця, М.Я. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, Л.К. Сука, В.М. Жука, Ю.М. Осадчої, Н.М. Ткаченко та інших вчених-економістів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на великі теоретичні розробки та практичні досягнення у сфері земельних відносин, все ж існує наявність неврегульованих питань щодо відображення в обліку основного земельного капіталу сільськогосподарських формувань та його оцінки.

Мета статті полягає у висвітленні сутності землі як об'єкта бухгалтерського обліку, дослідженні основних проблемних питань обліково-аналітичного забезпечення зарахування земельних ділянок на баланс сільськогосподарських підприємств із врахуванням їх якості, аналізі та узагальненні основних підходів до оцінки земельних ресурсів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. У сільськогосподарському виробництві земля є найважливішим господарським засобом, без якого неможливий процес виробництва. За даними земельного обліку, загальна площа сільськогосподарських угідь на початок 2014 р. становила 41,5 млн. га (69% території України, з

урахуванням території Автономної Республіки Крим та м. Севастополь), з яких 32,5 млн. га – площа ріллі [9].

Визначення земель сільськогосподарського призначення міститься у пункті 14.1.76 Податкового кодексу [7] та ст. 22 Земельного кодексу [3]. Відповідно до цих законодавчих актів, сільськогосподарські землі це землі, надані:

- для виробництва сільськогосподарської продукції;
- здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності; розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей.

До земель сільськогосподарського призначення належать:

а) сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги);

б) несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісгосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі тимчасової консервації тощо).

Організуючи бухгалтерський облік земельних ділянок на підприємствах, слід враховувати особливості землі як об'єкта бухгалтерського обліку (рис. 1).

Для цілей бухгалтерського обліку земля визнається активом та відноситься до складу основних засобів підприємства, де її класифіковано на два відокремлених елементи: земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель. Облік цих активів здійснюється відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби».

Крім цього, відповідно до Земельного кодексу України [3], суб'єкти земельних відносин, до яких належать і юридичні особи, можуть мати право власності на землю, тобто право володіти,

користуватися і розпоряджатися земельними ділянками (п. 1 ст. 78 ЗКУ) та право користування землею (глава 15 ЗКУ), що може бути постійним, тобто без обмеження строку та тимчасовим – за договором оренди. В даному випадку право користування земельною ділянкою відображається як право користування майном і як об'єкт бухгалтерського обліку виступає у складі нематеріальних активів і регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Постановка земельних угідь на баланси сільськогосподарських формувань вимагає чіткого та достовірного інформаційно-облікового забезпечення. Першою суттєвою проблемою на шляху правильної організації бухгалтерського обліку землі в сільськогосподарських підприємствах є достовірність даних про кількість земельних угідь за їх видами.

Тому важливим, на нашу думку, кроком у вирішенні даного питання є обов'язкове проведення інвентаризації земель сільськогосподарського призначення у всіх сільськогосподарських формуваннях. Відповідно до пункту 1.4 Методичних рекомендацій з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств [6], рекомендується здійснювати інвентаризацію необоротних активів, в т. ч. і земельних ділянок, один раз на три роки в розрізі видів сільськогосподарських угідь: рілля, пасовища, сіножаті, ліси, водойми, землі запасу тощо, з одночасною перевіркою наявності установчих документів, договорів оренди, прав власності або сертифікатів та інших документів, що засвідчують право власності чи користування земельними ділянками.

Проте слід зауважити, що таких термінів і таких умов на практиці ніхто не дотримується, а проводять інвентаризацію формально, лише на папері. Одночасно, на нашу думку, в ході проведення інвентаризації слід враховувати і їх якість, тобто, крім придатних земель для сільськогосподарського виробництва, виділяти особливо цінні землі, вказувати малоприсадибні, непридатні землі під сільськогосподарські угіддя, порушені землі. Результати проведених інвентаризацій необхідно відображати у формах річної фінансової звітності, додатках до річної фінансової звітності, у формах статистичного спостереження, зміст яких доцільно розширити і конкретизувати рядом показників. Звичайно, всі ці заходи вимагають значних фінансових затрат і витрат часу. Щоб якось ці витрати зменшити, до проведення інвентаризаційних робіт доцільно залучати студентів випускних курсів аграрних вузів спеціальностей «Облік і аудит», «Землепорядкування», «Екологія».

В Україні сільськогосподарські землі, згідно законодавства, можуть використо-

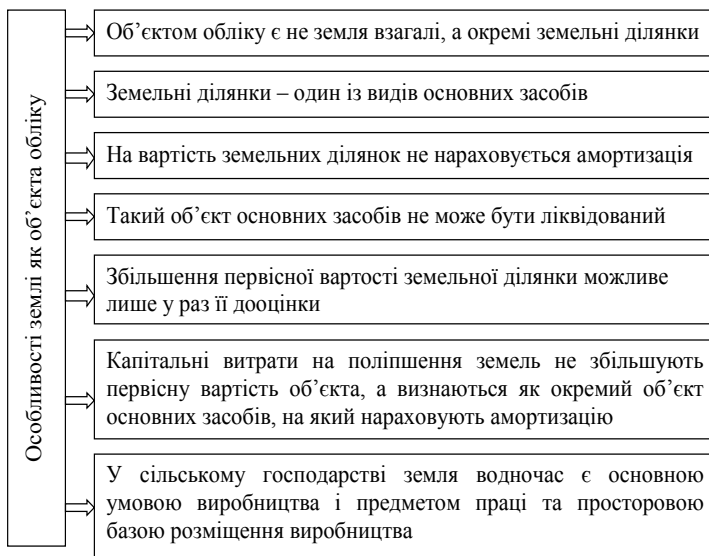


Рис. 1. Особливості землі як об'єкта бухгалтерського обліку

Таблиця 1

Середня вартість 1 га сільськогосподарських угідь у світі, 2014 р.

Країна	Англія	Франція	США	Польща	Болгарія	Росія	Україна
Ціна 1 га сільськогосподарських земель, тис. дол. США	17,1	12,5	11	6,6	3,1	0,8	0,5

Джерело [4]

уватися лише на умовах операційної оренди. Не дивлячись на те що в Україні діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, земля, як і будь-який інший економічний актив, повинна бути достовірно оцінена. Оцінка землі знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку не лише при безпосередньому здійсненні цивільно-правових угод, пов'язаних із земельними ділянками в ринковому середовищі (купівлі-продажу, передачі в оренду, успадкуванні, зарахуванні до статутного капіталу, примусовому вилученні), а й під час обрахунку податку на землю, при визначенні загальної вартості об'єкта нерухомості – будівлі з земельною ділянкою, при обчисленні втрат і збитків у разі встановлення сервітутів, у разі формування інвестиційної політики та реорганізації сільськогосподарського підприємства, у випадку економічного обґрунтування ефективного і раціонального використання земельних ділянок, при страхуванні об'єктів нерухомості, додатковій емісії акцій, на випадок проведення процедури банкрутства та ліквідації підприємства. Саме тому грошова оцінка має стати підсумковим етапом комплексу техніко-економічних заходів щодо оцінки засобів підприємства, який дасть змогу з достатнім ступенем вірогідності встановити ціну землі певної якості [1]. Оціночна вартість землі на сьогоднішній день визначається за установленою методикою вартісної оцінки земель з урахуванням коефіцієнтів її функціонального використання. Таку оцінку проводять експерти з питань оцінки земельної ділянки. На сьогодні є три методики:

1) Методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затверджена постановою КМУ від 23.03.95 р. № 213;

2) Методика нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів), затверджена постановою КМУ від 23.11.2011 р. № 1278;

3) Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою КМУ від 11.10.2002 р. № 1531.

У таблиці 1 здійснено порівняння вартості землі в Україні та країнах світу, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції.

Дані таблиці свідчать, що незважаючи на високі ґрунтові якості землі і сприятливі для виробництва сільськогосподарської продукції кліматичні умови, середня вартість 1 га сільськогосподарських угідь у нашій державі є однією з найнижчих у світі.

Наступною і дуже важливою проблемою, яка повстає перед обліком землі і земельних відно-

син, є удосконалення нормативно-правової бази даної ділянки обліку, яка б була чіткою, зрозумілою і доступною в першу чергу для аграріїв-практиків. Ми поділяємо думку вчених-економістів про необхідність розробки і введення в дію національного стандарту з обліку землі і земельних відносин в сільськогосподарських формуваннях, який обов'язково має враховувати специфіку сільськогосподарського виробництва, з поєднанням передового зарубіжного і особливостями національного досвіду. Цей правовий акт повинен включати, як економічну так і екологічну підсистему.

Висновки. Отже, особливим об'єктом бухгалтерського обліку необоротних активів виступають земельні ділянки. Проте, як показали проведені дослідження, постановка земельних ділянок на баланс підприємств АПК не має системи чіткого та достовірного інформаційно-аналітичного забезпечення. Інформаційна база, що існує сьогодні, недосконала і не відпрацьована; не розроблено нормативно-правові акти, первинні документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, які б відображали особливості обліку земельних ділянок, проведення їх оцінки та подальшого відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Белінська С.М. Методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку / С.М. Белінська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3915>.
2. Жук В.М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В.М. Жук // Агроінком. – 2011. – № 7–9. – С. 116–121.
3. Земельний кодекс України, затверджений Наказом Президента України № 2768-III від 25 жовтня 2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: search.ligazakon.ua/l_doc2.../FIN11085.html.
4. Ільчак О.В. Бухгалтерський облік сільськогосподарських земель: вимоги міжнародних стандартів / О.В. Ільчак [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://konf.amsfo.com.ua/buxgalterskij-oblik-silskogospodarskix-zemel-vimogimizhnarodnix-standartiv/>.
5. Мельник Л.Ю. Наукові аспекти ринку земель / Л.Ю. Мельник, П.М. Макаренко // Економіка АПК. – 2012. – № 9. – С. 10–15.
6. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств. Міністерство аграрної політики України. Рекомендації № 37-27-12/14023 від 04.12.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: search.ligazakon.ua/l_doc2.../FIN11085.html.

7. Податковий кодекс України, затверджений Наказом Президента України № 2755-VI 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?artid=366774&catid=363499>.
9. Сільське господарство України у 2014 році: доповідь Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm.
10. Ткаченко Н.М. Актуальні питання обліку земельних ділянок в умовах різних форм власності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/4-Tkachenko.pdf?sequence=1>.