

МАШКОВА Т. В.

аспірантка

Національний університет біоресурсів та природокористування України

tetyana-mashkova@yandex.ru

**РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЯКІСНІ ПАРАМЕТРИ ЗЕМЕЛЬ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ У ЗВІТНОСТІ**

Стаття присвячена дослідженню діючих форм та відображенню в них якісних параметрів земель сільськогосподарського призначення. Запропоновано вести облік відповідно до характеристик N P K, рН-ґрунту, гранулометричного складу, притаманних верхньому родючому шару землі як основного складника цінності, та вказано їх прояв у виробничих відносинах. Виділено головні ознаки якісних параметрів землі для цілей бухгалтерського обліку та визначено їх перелік для визначення грошової вартості одиниці площі.

Ключові слова: якість землі, звітність, землі сільськогосподарського призначення, облік якісних параметрів землі.

МАШКОВА Т. В.

аспірантка

Національний університет біоресурсів та природопольовання України

tetyana-mashkova@yandex.ru

**РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О КАЧЕСТВЕННЫХ ПАРАМЕТРАХ ЗЕМЕЛЬ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ В ОТЧЕТНОСТИ**

Статья посвящена исследованию действующих форм и отражению в них качественных параметров земель сельскохозяйственного назначения. Предложено вести учет в соответствии с характеристиками N P K, рН-почвы, гранулометрического состава, присущих верхнему слою плодородной земли как основного компонента ценности, и их проявления в производственных отношениях. Выделены главные признаки качественных параметров земли для целей бухгалтерского учета и определен их перечень для определения денежной стоимости единицы площади.

Ключевые слова: качество земли, отчетность, земли сельскохозяйственного назначения, учет качественных параметров земли.

MASHKOVA T. V.

postgraduate student

National University of bioresources and nature management of Ukraine

tetyana-mashkova@yandex.ru

**DISCLOSURE OF INFORMATION ON THE QUALITATIVE PARAMETERS OF THE
AGRICULTURAL LAND IN THE REPORTING**

The article is devoted to the study of active forms of reflecting the qualitative parameters of agricultural lands. Asked to keep records in accordance with the characteristics N P K, pH-soil particle size distribution inherent in the top layer of fertile land as the main component values, and their manifestation in relations of production. The main characteristics of the qualitative parameters of the earth for accounting purposes and defined their list to determine the monetary value of a unit area.

Keywords: land quality, reporting, agricultural land, accounting qualitative parameters of the earth.

Постановка проблеми. Ефективне управління земельними ресурсами на мікро- та макрорівнях вимагає відповідного інформаційного забезпечення, невід'ємною складовою якого є звітність, що складається за даними оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку. Сучасне агропромислове виробництво на землях сільськогосподарського призначення характеризується використанням земельних ресурсів лише як просторового об'єкту. В той же час сільськогосподарський товаровиробник застосовує до виробничого процесу її якісний потенціал, що не фіксується в жодних документах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показує, що напряму раціоналізації обліку

земель, а зокрема її якісних характеристик присвячено чимало праць відомих вітчизняних вчених-аграрників, таких як Г.Г. Кірейцева, В.М. Жука, М.Ф. Огійчука, В.Б. Моссаковського, О.О. Канцурова та багатьох інших. В той же час зазначена проблематика є надто актуальною, а тому потребує подальших системних досліджень.

Метою даної статті є обґрунтування удосконалення обліку якісних параметрів земель у звітності та визначення його доцільності і ефективності в умовах нової моделі розвитку аграрної економіки.

Виклад основного матеріалу. Інформація, що формується у фінансовому обліку, надається користувачам у вигляді фінансових звітів та відображає виробничі процеси і господарські засоби в узагальненому вигляді. Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність відображає необхідну інформацію про наявні земельні ресурси, зміни у складі угідь, їх рух та ефективність використання для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно. Статистична звітність надає інформацію, що необхідна для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників. Податкова звітність підприємств містить інформацію про суми податків, які підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачені суми, що підлягають відшкодуванню.

Отже, звітна інформація є базою для оцінки інвестиційної, фінансової та операційної діяльності сільськогосподарського підприємства, дозволяє користувачам проаналізувати наявний земельний потенціал та знайти резерви і напрями більш ефективного його використання, сприяє процесу інвестування (наприклад, шляхом залучення нових земельних ділянок до складу статутного капіталу). Державні органи використовують звітну інформацію для здійснення правового контролю за охороною прав державної, приватної та інших форм власності на землю, за цільовим використанням землі, її власниками, визначенням розміру податкових стягнень, здійсненням податкового контролю за суб'єктами та об'єктами оподаткування та процесом сплати податків.

У зв'язку з цим виникає потреба в підвищенні інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку якісних параметрів земельних ресурсів та наданні розгорнутої інформації у звітності сільськогосподарських підприємств про земельні ділянки, які водночас є невід'ємною частиною власних довгострокових активів й самостійним обліковим об'єктом.

В сучасних умовах показники фінансової звітності формуються аграрними підприємствами на підставі діючих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і відображаються в наступних формах: Балансі, Звіті про фінансові результати, Звіті про рух грошових коштів, Звіті про власний капітал, Примітках до річної фінансової звітності та Додатку до звітності „Інформація за сегментами”.

Як було зазначено раніше, серед представлених форм бухгалтерської звітності вартість власних земельних ділянок, що належать підприємству, передбачено відображати в Балансі (ф. № 1) – у розділі I „Необоротні активи” у рядку 031 разом із даними про інші основні засоби підприємства та Примітках до фінансової звітності (ф. № 5) – у розділі II „Основні засоби”, де виділено три рядки для висвітлення інформації про земельні ділянки – р. 100 „Земельні ділянки”, р. 105 „Інвестиційна нерухомість” та р. 110 „Капітальні витрати на поліпшення земель” [1]. Державні та комунальні підприємства в складі основних засобів відображають вартість майна, отриманого на правах господарського відання або оперативного управління, у тому числі вартість земельних ділянок, отриманих на праві постійного користування.

Діючий мораторій на визначене коло операцій з землею та велика частина орендованих земель (що обліковується поза балансом аграрних підприємств) не дозволяють зарахувати грошовий еквівалент сільськогосподарських земельних ділянок до складу основних засобів бухгалтерського балансу. Між тим, землі сільськогосподарського призначення слід розглядати як біологічне середовище, яке має бути відповідно оцінене, використовуючи верхній шар ґрунту. Всі елементи верхнього родючого шару мають відповідний агрохімічний

показник, що в неприродній формі має свою вартість. Використовуючи ці показники, пропонуємо оцінювати одиницю площі землі ввівши поправочний коефіцієнт для природного середовища. Між тим невідображення в балансі вартості земельних угідь, що беруть участь у виробничому процесі, не дозволяє достовірно розрахувати показники економічної ефективності використання засобів аграрного підприємства (фондовіддачі, фондомісткості, норми прибутку) та здійснити оцінку і прогнозування його діяльності на перспективу, а на галузевому рівні – достеменно використати одержану інформацію у практиці ціноутворення, кредитування, оподаткування та державної підтримки галузі сільськогосподарського виробництва.

Крім того, враховуючи особливість землі не втрачати вартість (не амортизуватись), доцільно вартість земельної ділянки не лише включати до складу основних засобів, а й відобразити в балансі відокремлено. Тому ми підтримуємо думку тих вчених, які пропонують форму № 1 „Баланс” доповнити рядком 033 „Земельні ділянки” [2, 36]. Такі зміни в подальшому дозволять здійснювати взаємозвірку між бухгалтерським, статистичним та податковим обліком в частині засобів, що підлягають амортизації, оскільки первісна та залишкова вартість основних засобів узгоджуватиметься з сумою нарахованої амортизації.

У Примітках до фінансової звітності інформацію про земельні ділянки та капітальні вкладення на їх поліпшення передбачено формувати у наступному порядку: залишок на початок року, надходження, вибуття, переоцінка, залишок на кінець року. Проте зазначені дані не здатні охарактеризувати використання землі як основного засобу виробництва в діяльності сільськогосподарського підприємства. Відтак пропонуємо в Примітках до фінансової звітності відокремлено від усіх засобів показувати балансову та нормативну вартість землі за двома критеріями: ділянки, що беруть участь у виробничому процесі і виконують функції активів – коди 269, 270, та ділянки, які тимчасово не використовуються (перелоги, чагарники, земельні ділянки на консервації – забруднені радіаційними та хімічними відходами, болота, яри) – коди 271, 272. Вищевказані зміни у зовнішній звітності сільськогосподарських підприємств допоможуть інвесторам, державним та кредитним установам у проведенні фінансово-господарського аналізу використання виробничого потенціалу окремого підприємства, здійсненні перевірки його податкової діяльності.

Ідентична інформація про наявні основні засоби за видами економічної діяльності подається підприємствами у формі статистичного спостереження № 11-ОЗ „Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)” в розділах I „Наявність та рух основних засобів” та II „Склад основних засобів”, де зазначається їх балансова, залишкова вартість та сума амортизаційних відрахувань. Відокремлено вартість земельних ділянок, що знаходяться на балансі, наводиться у р. 160 першого розділу та р. 202, 203 другого розділу статистичної форми, які відповідно розкривають наявність на кінець року земельних ділянок та капітальних витрат на їх поліпшення [3].

У той же час, вищезазначена звітність, що складається, як правило, за даними зведеного та синтетичного обліку основних засобів, має лише вартісний вираз і не може надати поглибленої інформації користувачам про якісний, стан земельних угідь, трансформаційні процеси у землеволодінні та землекористуванні. Тому сільськогосподарські підприємства разом із фінансовою звітністю подають до державних органів статистики та управлінь сільського господарства пакет спеціалізованих звітних документів, що формують дані про хід реформування в аграрному секторі економіки.

Зокрема, інформацію про обсяги виробленої продукції, використані посівні площі і понесені витрати, накопичену в первинному і аналітичному обліку, виробничих звітах та журналах-ордерах (машинограмах), сільськогосподарські підприємства узагальнюють у таких формах державного статистичного спостереження, як: ф. № 3-сг „Звіт про сівбу ярих культур на „__” _____ 201_ року”, ф. № 7-сг „Звіт про хід збирання урожаю та проведення інших польових робіт на „__” _____ 201_ року”, ф. № 9-б-сг „Внесення мінеральних, органічних добрив, гіпсування та вапнування ґрунтів під урожай 201_ року”, ф. № 29-сг „Підсумки збору врожаю сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду на 1

грудня 200_ року”, ф. № 29-сг (меліорація) „Збір урожаю сільськогосподарських культур на 1 грудня 201_ року”. Інформація, що характеризує посівні та удобрені площі, використання зрошуваних та осушених земель, обсяги внесених добрив, у згаданих формах статистичній звітності подається досить обґрунтовано, тому дублювати ці відомості в додатковій спеціалізованій звітності недоцільно.

Разом з тим, єдиної звітної форми, яка б характеризувала діяльність сільськогосподарського підприємства, виявляла результативні показники та надавала вичерпну інформацію про використання власних і орендованих земельних ресурсів, та використання його родючого шару в сучасних умовах не опрацьовано. Наразі ключове місце в системі статистичної звітності сільськогосподарських підприємств займає ф. № 50-сг „Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств”, яка фактично замінила раніше діючі спеціалізовані форми бухгалтерської звітності: № 6-АПК „Виробництво продукції і продуктивність праці”, № 7-АПК „Реалізація сільськогосподарської продукції”, № 9-АПК „Виробництво і собівартість продукції рослинництва”, № 13-АПК „Виробництво і собівартість продукції тваринництва”. Заповнюється звітна форма на підставі даних первинного й бухгалтерського обліку та документів з обліку земельних ресурсів – Актів на право власності на земельну ділянку та на право постійного користування землею, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди земельних ділянок (паїв) та інших даних державного обліку земель.

Систематизуються дані про земельні ресурси у довідковій інформації ф. № 50-сг „Землекористування протягом звітного року” – підпункті „Б”, де вказується площа сільськогосподарських угідь та ріллі, що перебувала у користуванні підприємства протягом звітного періоду (без земель, що передавались в оренду іншим господарюючим суб'єктам) та окремо виділяються ділянки, отримані в оренду. У рядку 0345 „Інші витрати, включаючи плату за оренду” II розділу „Витрати на основне виробництво” надається інформація про плату підприємства за оренду земельних і майнових паїв та витрати, пов'язані із підтриманням орендованих земель в належному стані, зазначається сума фіксованого сільськогосподарського податку [3].

Відомості про орендовані земельні ділянки та розміри плати за них також знаходять своє відображення у ф. № 4-сг „Заключний звіт про підсумки сівби під урожай 20__ р.”, де в рядку 409 зазначається загальний розмір сільськогосподарських угідь у користуванні підприємства, рядках 410-413 – вказується площа орендованих підприємством земель, кількість укладених договорів, кількість засновників підприємства та площа земельних часток, що перебувають у користуванні господарства [63], та ф. № 21-сг „Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції”, у графах 7 та 8 якої наводяться обсяги та вартість продукції за видами, визначену за цінами, відображеними в первинному бухгалтерському обліку, та видану пайовикам в рахунок орендної плати за землю і майнові паї.

Отже, хоча інформація про земельні ресурси сільськогосподарського підприємства наводиться і у різних формах статистичної звітності, проте містить ідентичні показники. Водночас форми статистичної звітності, що формують інформацію про якість земельних ресурсів в натуральних вимірниках, не мають вираженого зв'язку з вартісними даними фінансової звітності. Наприклад, як це передбачено у ф. № 2 (ферм) „Основні показники господарської діяльності фермерського господарства”, де одночасно відображаються натуральні та вартісні вимірники: загальна земельна площа для ведення господарства – р. 020-022, орендована площа та орендовані паї – р. 025, 026, первісна вартість земельних ділянок на кінець звітного року – р. 1031 та суми орендної плати за земельні частки (паї) – р. 235.

Таким чином, визнання земельних ресурсів складовою довгострокових активів та засобом виробництва зумовлює необхідність змін у підходах до висвітлення інформації у формах звітності.

По-перше, вважаємо за необхідне виділити земельні ділянки за категоріями угідь (як це було передбачено спеціалізованою формою бухгалтерської звітності № 9-АПК) та за якісним

складом (наприклад, N, P, K, рН-грунту, гранулометричний склад), що допоможе виявити не тільки канали надходження й вибуття мікроелементів та елементів живлення угідь, а й проаналізувати ефективність їх використання.

По-друге, відобразити балансову вартість земельних ділянок, яка б ґрунтувалась на якісній оцінці землі з метою посилення контрольної функції бухгалтерського обліку та взаємоузгодження з даними фінансової звітності.

По-третє, для контролю за правильністю нарахування земельного та фіксованого сільськогосподарського податку ввести додаткову інформацію про нормативну грошову оцінку земель.

По-четверте, для систематизації даних в типовій звітності та для зручності її використання включити довідкову інформацію про орендовані площі та землі засновників, яка міститься у ф. № 4-сг – кількість укладених договорів оренди, вартість власних та орендованих земельних паїв.

Оскільки в умовах сьогодення сільськогосподарські підприємства подають спеціалізовану форму річної звітності „Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств”, і до держаних органів управління сільського господарства і до органів статистики, вважаємо за доцільне відобразити зазначену інформацію в окремому розділі ф. № 50-сг. У рядку 0425 доцільно навести дані про земельні ресурси, що використовуються підприємством у процесі господарювання. Для здійснення контролю за розподілом прибутку та сплатою орендної плати за користування земельними частками, як довідкову інформацію, пропонуємо вказати кількість укладених договорів оренди, вартість власних та орендованих земельних паїв. Далі варто вказувати оцінену одиницю площі за якісними параметрами.

Врахування вищеназваних пропозицій дозволить одержувати необхідну інформацію про цільове використання землі та розподіл земель за правом власності, користування та розпорядження ними (табл. 1). Крім того, порівняння даних звітності за кілька періодів дасть змогу прослідкувати за трансформаційними процесами, що відбулись на підприємстві, розрахувати достовірні показники ефективності використання земельних угідь у складі основних засобів (за умови виключення вартості земельних ділянок, що не використовуються у виробничому процесі) та встановити особливості нарахування та сплати земельного й фіксованого сільськогосподарського податків.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика діючих та пропонованих форм звітності за ступенем розкриття інформації про якісні параметри землі

№ з/п	Форма звітності	Характеристики	Ступінь розкриття інформації у звітності	
			Діюча форма звітності	Модифікована
1.	Бухгалтерський баланс (ф. № 1)	Відокремлена вартість земельних ділянок	Включена до складу основних засобів	+
2.	Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5), ф. № 11-ОЗ	Вартість ділянок, що не використовується	-	+
		Балансова вартість земельних ділянок у власності та користуванні	+	+
3.	Форма державного статистичного спостереження № 50-сг „Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств”	Вартість та кількість земельних ділянок у постійному, довгостроковому та оперативному користуванні підприємства за категоріями угідь та розрізі форм власності і користування	Розкриває лише натуральні показники власних земельних ділянок та ділянок, що здані в оренду	+

+ наявність характеристики

Основоположними формами звітності щодо кількісного обліку земель, які подаються до державних органів управління земельними ресурсами, є форми № 6-зем „Звіт про наявність земель та розподіл їх за власниками землі, землекористувачами, угіддями та видами економічної діяльності”; № 6а-зем „Звіт про наявність зрошуваних земель та розподіл їх за власниками землі, землекористувачами та угіддями”; № 6б-зем „Звіт про наявність осушених земель та розподіл їх за власниками землі, землекористувачами та угіддями” та № 2-зем „Звіт про землі, які перебувають у власності й користуванні”, де розгорнуто представлена інформація про площі земель, розподіл їх за власниками та землекористувачами, угіддями та видами економічної діяльності в межах територій, які входять до адміністративно-територіальних одиниць, у тому числі окремо – в межах населених пунктів.

Проте невирішеним залишається питання невідповідності категорій підприємств за даними земельного кадастру у формі № 6-зем з переліком аграрних формувань, що подають річні звіти іншим державним структурам. Так, річну форму звітності № 50-сг подають великі за розмірами підприємства (із чисельністю працівників більше 50 осіб). У формах № 6-зем та № 2-зем представлені відомості в розрізі всіх користувачів сільськогосподарських земель (незалежно від того, чи пов’язана їх діяльність з виробництвом сільськогосподарської продукції, чи ні).

Висновки. Отже, запропоновані зміни звітності дозволять управлінням земельними ресурсами, державним статистичним органам та управлінню агропромислового розвитку сформувати єдину базу даних щодо якісної характеристики земель, їх грошової вартості, за цільовим призначенням угідь та землекористувачами.

Список використаних джерел

1. Павловська Л.Д. Практикум з курсу „Економіка підприємств” / Л.Д. Павловська. – Житомир, 1999. – 125 с.
 2. Болгарова Н.К. Особливості розвитку господарських форм використання землі в сільському господарстві / Н.К. Болгарова // Економіка АПК. – 2004. – № 5. – С. 47–52.
 3. Інструкція щодо складання форми державного статистичного спостереження № 11–ОЗ „Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)” : затв. Наказом Державного комітету статистики України від 27.08.01 р. № 365 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.
-