

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ: КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ ПІДХІД

Встановлена необхідність у веденні обліку земель сільськогосподарського призначення з розкриттям їх якісних характеристик. Проаналізовано сучасний стан організації синтетичного та аналітичного обліку землі. Запропоновано напрями удосконалення обліку сільськогосподарських земель для потреб оподаткування.

Унікальність земельних ресурсів галузі сільськогосподарства зумовлює необхідність специфічної розбудови системи обліку землі, яка включає в себе накопичення, систематизацію, оброблення та аналіз економічної інформації про кількісні, якісні, вартісні та правові дані земельних ділянок галузі для забезпечення раціонального землекористування, моніторингу якісних характеристик ґрунтів і можливості застосування до цих показників правил оподаткування. Відповідно виникає потреба в дослідженні стану методичних основ існуючої системи обліку угідь сільськогосподарського призначення для потреб оподаткування.

Податковим кодексом України (ПКУ) об'єктом оподаткування Фіксованим сільськогосподарським податком (ФСП) визнано площу сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, у т. ч. на умовах оренди [5]. Отже, земля як важливий об'єкт обліку, згідно з податковим законодавством, є також і об'єктом оподаткування. Зазначене зумовлює необхідність у дослідженні взаємозв'язку та взаємозалежності обліку та оподаткування земель в аграрній сфері.

Питання, що відображає облік земель сільськогосподарського призначення, є предметом досліджень широкого кола науковців (Жук В., Саблук П., Дем'яненко М., Кірейцев Г., Бутинець Ф., Гузар Б., Палюх М.) [3;4]. Зважаючи на значні наукові досягнення, проблема належного обліку сільськогосподарських земель залишається нерозв'язаною. Дослідженню якісних характеристик земельних угідь та відображенню їх в обліку, а також можливостям

використання такої облікової інформації в оподаткуванні присвячена незначна кількість праць. Тому, порушене питання потребує додаткового вивчення.

Метою статті є дослідження стану обліку земель сільськогосподарського призначення для потреб оподаткування, обґрунтування необхідності у веденні обліку сільськогосподарських угідь з розкриттям їх якісних характеристик, надання пропозицій щодо удосконалення документального забезпечення такого обліку.

В Україні діють обласні державні проектно-технологічні центри охорони родючості ґрунтів і якості продукції («Облдержродючість»), які покликані на державному рівні розробляти науково обґрунтовані підходи до раціонального природокористування, надавати інформацію товаровиробникам, органам управління про стан родючості ґрунтів і якості продукції. Моніторинг якості ґрунтів цими центрами проводиться в господарствах один раз на п'ять років із видачею суб'єктові господарювання Еколого-агрономічного паспорту сільськогосподарських угідь. Однак визначення вмісту поживних речовин у ґрунті проводяться в лабораторних умовах, що вимагає наявності препаратів, персоналу та відповідного обладнання. Крім того, як свідчить досвід розвинених країн Західної Європи та Америки, для високоефективних технологій необхідне щорічне отримання інформації про стан ґрунтів.

До запровадження ринкових умов господарювання існували районні агрохімічні лабораторії, які виконували на замовлення господарств щорічний моніторинг якісного стану ґрунтів. Нині в Україні для поліпшення науково-дослідних робіт з питань збереження, поліпшення та відтворення родючості ґрунтів слід розробляти і впроваджувати новітні, мобільні технології визначення якості ґрунтів й відновити роботу агрохімічних лабораторій на районному рівні.

Виходячи з того, що об'єктом оподаткування ФСП є площа сільгоспугідь, то в практичному розумінні, для заповнення податкової декларації з цього

податку бухгалтеру підприємства необхідно встановити стосовно кожного об'єкта оподаткування такі дані: площу; грошову оцінку одного гектара сільськогосподарських угідь відповідно до даних Витягу з Державного земельного кадастру (надається районними управліннями Держземагенства); ставку оподаткування.

Для цілей оподаткування та обліку земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах діє документ — Відомості про наявність земельних ділянок, який є додатком до Податкової декларації з ФСП. У наведеній відомості зазначаються: інформація про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у т. ч. про кожний договір оренди земельної частки (паю); кадастровий номер земельної ділянки; серія та номер державного акта; нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки і площа земельної ділянки. Однак якісні характеристики земельних ділянок не відображаються в обліку і тільки частково враховуються у вигляді диференційованих ставок ФСП.

Таким чином можна стверджувати, що відсутність дієвого обліку земельних угідь сільськогосподарського призначення з відображенням їх якісних характеристик посилює нерівномірне податкове навантаження на аграріїв. Визнавши земельні угіддя (їх площу) об'єктом оподаткування, держава не надала відповідної уваги землі як важливому об'єкту бухгалтерського обліку. Саме останній чинник має стати інформаційною базою для цілей оподаткування.

До роздержавлення і приватизації земельних ресурсів на перше місце був поставлений статистичний (на рівні держави), а вже потім аналітичний (на рівні підприємств) облік земельних ресурсів. Такий підхід, що зберігся донині, не характеризується позитивно. У ті часи основним обліковим документом статистичного обліку земель на рівні району (міста) була Державна земельна книга [3, с. 412]. Аналітичний облік безпосередньо на сільськогосподарських підприємствах передбачав ведення Земельно-кадастрової книги, яка мала п'ять розділів: розподіл земель за строками користування; кількість земель за угіддями; якість земельних угідь; показники оцінки земель; присадибні землі особистого користування. Наявність цієї книги, при своєчасних і правильних записах у ній, дозволяла кількісно відображати й аналізувати агровиробничий потенціал земельних ресурсів підприємств аграрного сектору, активізувати роботу по підвищенню рівня ефективності його використання і сприяла подальшому вдосконаленню економічного механізму господарю-

вання. Однак, як зазначає професор Кірейцев Г.Г., «... складність методики розрахунків деяких показників і громіздкість інформації книги не сприяли забезпеченню такого обліку земель» [4, с. 144]. Крім того, на сільськогосподарських підприємствах, виходячи з їх господарських потреб, передбачалося ведення Книги історії полів агрономічними службами підприємств. На кожне поле сівозміни відкривалися агротехнічні карти поля (робочої ділянки) та карта проведення робіт. Використання такої інформації в управлінні виробництвом сприяло поліпшенню роботи всього апарату управління, підвищенню родючості ґрунтів, запровадженню інтенсивних технологій виробництва [4, с. 144—145]. Нині в переважній більшості сільськогосподарських підприємствах не діють агрономічні служби, їх роботу виконує одна особа — агроном, досить часто без достатньої кваліфікації, а відтак не ведеться Земельно-кадастрова книга і Книга історії полів.

В Україні землі сільськогосподарського призначення передані у приватну власність селянам. Так, майже 7 млн селян отримали державні акти на право власності на земельну ділянку та право вибору: обробляти землю самостійно чи передати її в оренду. Нині фонд приватизованих земель в Україні майже повністю складається з сільськогосподарських угідь. У приватній власності знаходиться 83 % ріллі і садів та більше третини природних кормових угідь [3, с. 413]. Такі процеси потребують організації специфічного облікового забезпечення земель сільськогосподарського призначення та відносин, що супроводжують землекористування. Для відображення в обліку земельних ресурсів Законом України «Про Державний земельний кадастр» від 7 липня 2011 р. територіальними органами Держземагенства передбачено ведення Поземельної книги. На нашу думку, відомості, що містяться в Поземельній книзі повністю не розкривають якісний склад земельних угідь, а призначені для землеустрою адміністративних територій та землекористування. Тому інформації не достатньо для цілей оподаткування за методикою, якої ми дотримуємося. Зокрема, законодавством України передбачено ведення обліку земельних ділянок виключно на рівні адміністративних територій, але не йдеться про облік земельних ресурсів на рівні підприємства. Документ — Відомості про наявність земельних ділянок — передбачений податковим законодавством виключно для потреб оподаткування.

Документальне оформлення операцій з надходження власних і орендованих земельних ділянок та паїв у сільськогосподарських підприємствах здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, тобто за Наказом Міністерства аграрної політики

України «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств і Методичних рекомендацій щодо їх застосування» від 27 вересня 2007 р. № 701, відповідно до якого первинним документом, яким користуються сільгоспвиробники для оформлення операцій з надходження власних та орендованих земельних ділянок, є «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» ф. № ОЗСГ-1. Проте, цей документ не пристосований для відображення земельних ділянок, а тому представлені в ньому відомості не надають необхідну аналітичну інформацію про землю, у т. ч. для потреб оподаткування.

Слід враховувати, що при прийманні-передачі земельних ділянок із земельною ділянкою передаються її якісні характеристики, які в процесі землекористування можуть змінюватись, покращувати її стан або (як зазвичай трапляється) погіршувати. Так, існуюча форма № ОЗСГ-1 не передбачає розкриття деталізованої інформації щодо конкретних якісних характеристик земельних ділянок. Наприклад, це стосується відомостей про права користування ділянками (власність, оренда, суборенда) та виду правостановлюючого документа, кількості угідь, їх властивостей, якісного складу, типу ділянки, місця розташування, конфігурації, кадастрового номеру, наявності на ділянках певних забудов, місцевих корисних копалин, а також додаткових даних про експлуатацію, плани меж, діючу систему сівозмін (за останні 3–8 років) тощо.

У контексті аграрного бухгалтерського обліку об'єктів «живої» економіки доцільне введення спеціалізованого документа — «Акт приймання-передачі земельних ресурсів», який розкриватиме як характеристики самої ділянки, так і надаватиме всі відомості щодо її одержання та подальшої експлуатації (реквізити підприємства (власника), що передає земельну ділянку, та юридичної особи, яка її одержує; категорія земель за цільовим призначенням та вид угідь; якість ґрунтів — у розрізі вмісту поживних речовин: азотних (NH_2 — аміачний азот, NO_2 — нітрит азоту), фосфорних (P_2O_5), калійних (K_2O) із зазначенням кислотності ґрунту (рН) та його гранометричного складу, вміст гумусу (%), [2]; місцезнаходження ділянки; дані про затрати на поліпшення; інформацію про особу, за якою закріплюється ділянка; момент введення її в експлуатацію на даному підприємстві; балансова та нормативна грошова вартість (за наявності експертна оцінка) земельної ділянки та наказ або договір, на підставі якого відбувається її оприбуткування чи передача), а також склад комісії, що підписує цей документ.

Узагальнюючим документом з обліку земель на підприємствах аграрної сфери, на нашу думку, має стати Книга обліку земельних ділянок підприємства. У складі пропонованої Книги потрібно виокремити такі розділи: землі сільськогосподарського і несільськогосподарського призначення. Крім того, зазначені земельні ділянки в даній Книзі необхідно обліковувати у розрізі правового статусу — окремо відображати власні землі, землі у постійному користуванні та орендовані землі (підрозділи). Враховуючи те, що показниками, які характеризують якість ґрунту є: вміст поживних речовин (азотних (NH_2 — аміачний азот, NO_2 — нітрит азоту), фосфорних (P_2O_5), калійних (K_2O) та кислотність ґрунту (рН) і його гранометричний склад, вміст гумусу (%), а також те, що науковцями доведена необхідність ведення обліку цих якісних характеристик [4], то зазначені показники слід відображати за кожною земельною ділянкою в запропонованій нами Книзі. У зв'язку з тим, що сільськогосподарський товаровиробник-платник ФСП (орендар) може орендувати сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду також у платника ФСП (орендодавця) і при цьому орендна площа земельних ділянок не може включатися до декларації з податку орендаря, а враховується в такій декларації орендодавця, то в Книзі обліку земельних ділянок потрібно відображати також врахування площі кожної (окремої) земельної ділянки у визначенні суми ФСП. Книга має бути розрахована на термін до п'яти років, повинна нумеруватися, шнуруватися і скріплюватися печаткою. Основою для здійснення записів у Книгу обліку земельних ділянок є Акт приймання-передачі земельних ресурсів.

Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995 р. № 352 для узагальнення інформації по кожній земельній ділянці передбачав відкриття «Інвентарної картки обліку основних засобів», яка мала стати базовим реєстром аналітичного обліку основних засобів. У зв'язку з тим, що зазначений Наказ втратив чинність, Державний комітет статистики України листом «Щодо надання роз'яснення стосовно застосування типових форм первинного обліку» від 05.12.2005 р. № 14/1-2-25/102 все ж рекомендував підприємствам застосовувати типові форми обліку основних засобів, затверджені Наказом Мінстату від 29.12.1995 р. Відтак сільськогосподарські товаровиробники мають право використовувати ф. № ОЗСГ-1 та пристосовувати її до потреб господарюючого суб'єкта. Як і у випадку з Актом приймання-передачі основних засобів, Ін-

вентарну картку обліку основних засобів необхідно пристосувати до потреб обліку земельних угідь. Науковцями ННЦ «Інститут аграрної економіки» була запропонована орієнтовна форма Інвентарної картки обліку земельних ділянок [1, с. 216]. Проте слід зауважити, що з метою забезпечення кадастрового обліку та контролю за наявністю і зміною складу земельних ресурсів підприємства, а також контролю за показниками, що характеризують якість ґрунту, варто розширити кількість показників, які б відображали специфіку обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення.

В Інвентарній картці обліку земельних ділянок пропонуємо передбачити наступні підрозділи, за якими накопичуватиметься облікова інформація:

- відомості про земельну ділянку або пай (місце розташування ділянки, її розміри, вартість, кадастровий та інвентарний номер, грошова оцінка, категорія земельної ділянки);
- умови вибуття земельної ділянки (паю), зокрема підстава вибуття та підтверджуюча документація проведених дій;
- дані про поліпшення земельної ділянки (вид здійснених робіт, акт виконаних робіт, сума витрат на поліпшення);
- відомості про переведення земель з одного виду угідь або призначення в інший (причини переведення, вид угідь до та після переведення);
- показники, які характеризують якість ґрунту та інша наявна інформація за даною ділянкою.

Інвентарний список земель складається матеріально-відповідальною особою (така особа також відповідає за цільове використання угідь) й застосовується для пооб'єктного обліку кожної ділянки. Дані, представлені у списку, мають бути ідентичними записам в Інвентарних картках обліку земельних ділянок. Беручи до уваги зазначене, слід виділити основні реквізити, що мають стати постійними складниками в Списках: номер і дата Інвентарної картки; категорія земель та вид угідь; площа; кадастровий та інвентарний номер; балансова вартість; бал бонітету ґрунту; відомості про право власності на земельну ділянку (власна чи орендована).

Для забезпечення контролю за збереженням основних засобів усі Інвентарні картки реєструються в «Описі інвентарних карток по обліку основних засобів» (ф. № ОЗ-7). Для систематизації Інвентарних карток земельні ділянки в Описах інвентарних карток необхідно групувати за категоріями земель та за видами угідь, що значно полегшить здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Враховуючи те, що товаровиробники-платники ФСП самостійно обчислюють суму даного податку щороку станом на 1 січня, а протягом цього часу склад угідь суб'єкта господарювання може змінитися (наприклад, у зв'язку з розірванням договору оренди громадянами-власниками земельної ділянки з орендарями), виникає необхідність у реєстрації змін у складі угідь підприємства. Ми рекомендуємо суб'єктам господарювання аграрної сфери вести Реєстр змін у складі земельних ресурсів. У пропонуваному документі вважаємо за необхідне постійно відображати також інформацію про те, хто саме буде включати площі «відчужуваної» земельної ділянки до розрахунку ФСП. Іншими словами, необхідно зазначати кому саме переходять права користування земельною ділянкою і хто буде здійснювати на ній господарську діяльність. Наприклад, у разі зміни орендаря фізичною особою-власником земельної частки (паю), така особа має надати орендарю (з яким є наміри розірвати угоду оренди) згоду взяття на баланс земельну ділянку іншим суб'єктом господарювання або відомості про те, що така особа буде здійснювати господарську діяльність самостійно. Таким чином, за заявою власника земельної частки та при наданні нею письмової згоди про взяття на баланс земельної ділянки іншим суб'єктом господарювання (або здійснювати господарювання самостійно) сільськогосподарський товаровиробник вносить дані в Реєстр змін у складі земельних ресурсів і таким чином розривається договір про оренду. При розірванні договору оренди земельної ділянки орендар за даними Книги обліку земельних ділянок (за необхідності) може надати особі-власнику Витяг з Книги обліку земельних ділянок про агрохімічний склад земельної ділянки.

В сьогоденні земельні ділянки є об'єктом річної бухгалтерської звітності. Інформація про наявність земель у фізичних величинах (га) міститься у формі державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгосп-підприємств», зокрема у розділі 3 форми «Землекористування протягом звітного року». Цей розділ заповнюють на основі Акта на право користування землею, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди земельних паїв та даних державного обліку земель.

Земельні ділянки у вартісному виразі містяться у Балансі та Примітках до фінансової звітності. Зокрема у першому розділі Балансу «Необоротні активи» у рядку 1090 разом із даними про інші необоротні активи підприємства. У Примітках до фінансової звітності у розділі 2 «Основні засоби» — рядок 100 «Земельні ділянки» та рядок 110 «Капітальні витрати на поліп-

шення земель». По даних групах розгорнуто відображається залишок на початок року, надходження, переоцінка, вибуття та залишок на кінець року.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та зміни у складі земель підприємства Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291) передбачено субрахунок 101 «Земельні ділянки» у складі рахунка 10 «Основні засоби».

Для підвищення аналітичності інформації та враховуючи потреби оподаткування ми вважаємо, що синтетичний субрахунок 101 необхідно назвати «Власні земельні ресурси» і відкрити до нього наступні субрахунки:

101.1 — «Сільськогосподарські угіддя, що включаються до розрахунку ФСП» (до запропонованого субрахунку доцільно відкрити і рахунки четвертого порядку: 101.1.1 — рілля, 101.1.2 — багаторічні насадження, 101.1.3 — сіножаті, 101.1.4 — пасовища та перелogi; 101.1.5 — землі водного фонду; 101.1.6 — землі закритого ґрунту);

101.2 — «Несільськогосподарські угіддя» (для обліку господарських під'їзних шляхів, прогонів, полехисних лісових смуг та інших насаджень);

101.3 — «Землі під господарськими будівлями та дворами»;

101.4 — «Землі тимчасово законсервовані»;

101.5 — «Землі передані в оренду»;

101.6 — «Інші землі».

Землі, що орендуються підприємствами, відображаються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». З метою системного формування облікової інформації, яка є обов'язковою для аналізу стану використання орендованих земель та їх оподаткування, вважаємо за доцільне відкрити додаткові субрахунки: 01.1 — «Земельні ділянки сільськогосподарського призначення»; 01.2 — «Земельні ділянки несільськогосподарського призначення»; 01.3 — «Земельні ділянки, що знаходяться в суборенді». Очевидно, така аналітика буде досить зручною для відображення в обліку сільськогосподарських угідь й водночас забезпечить інформаційні потреби оподаткування.

Висновки та перспективи подальших розвідок.

Встановлено, що якісні характеристики земельних ділянок не відображаються в обліку, а він здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, що не дає змоги отримати повну інформацію про наявність, стан та якість земель. З огляду на це пропонуємо введення спеціалізованого документа «Акт приймання-передачі земельних ресурсів», який усуває зазначені недоліки. Водночас пропонується ве-

дення «Книги обліку земельних ділянок» як узагальнюючого документа з обліку земель та накопичення інформації про земельні ділянки з урахуванням їх якісного складу. Ведення такої книги забезпечить у розгорнутому вигляді потреби оподаткування, що значно спростить розрахунок ФСП.

Типова форма «Інвентарна картка обліку основних засобів» має бути пристосована до потреб обліку земельних угідь в аграрній сфері, у зв'язку з чим запропоновано назвати її «Інвентарною картою обліку земельних ділянок» і внести в неї відповідні зміни.

Враховуючи особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у формі ФСП, необхідно суб'єктам господарювання вести Реєстр змін у складі земельних ресурсів, що полегшить контроль за наявністю та зміною складу земель підприємств. При цьому веденням Реєстру змін у складі земельних ресурсів підприємства полегшить роботу органів оподаткування в частині встановлення і взяття на облік осіб, які мають сплачувати податки за відповідні земельні ділянки, а також посилить контроль зі сплати податків за землекористування.

Запропоновані документи підвищать цінність та аналітичність обліку земель, дадуть можливість контролювати якісні показники сільгоспугідь, використовувати облікову інформацію для потреб оподаткування. У перспективі вбачаємо, що ставки ФСП повинні диференціюватися не лише за категорією (типом) земель (рілля, сіножаті і пасовища, багаторічні насадження, землі водного фонду) і їх розташуванням (територія степу, гірські зони та поліські території), але й за показниками, які характеризують якість ґрунту.

Використання в практиці рекомендованих нами додаткових рахунків до субрахунку 101 «Земельні ділянки» з обліку земельних ресурсів забезпечуть здійснення якісного і оперативного обліку земель сільськогосподарського призначення й накопичення інформації для потреб оподаткування.

Використані джерела

1. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів Мінагрополітики та ДПА України. — К.: ННЦ «ІАЕ», 2004. — Т. 2. — 496 с.
2. Горадній М.Н. Агрохімія / Горадній М. Н., Бикін А. В., Нагаєвська Л. М. — К.: Алерта, 2008. — 786 с.
3. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / Жук В. М. — К.: ННЦ ІАЕ, 2009. — 648 с.
4. Кірейцев Г.Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах Кірейцев Г. Г. — К.: Урожай, 1987. — 176 с.
5. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-17 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.