

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯКІСНИХ ПАРАМЕТРІВ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Аналізується основні функції землі сільськогосподарського призначення як просторового базису та як біологічного активу з основними якісними характеристиками. Розкрито сутність поняття «економічна оцінка якості земель сільськогосподарського призначення» для проведення обліку з метою отримання об'єктивних даних про стан землі як основного засобу. Доведено необхідність отримання достовірних даних про якісні характеристики земель на сільськогосподарських підприємствах як на початку, так і в кінці виробничого процесу. Запропоновано застосування синтетичних рахунків бухгалтерського обліку в розрізі якісних параметрів землі.

Сільськогосподарське землекористування являє собою специфічний вид землекористування, що зумовлено природними особливостями земель сільськогосподарського призначення та їх важливим соціально-економічним призначенням.

Роль сільськогосподарських земель, їх незамінність для забезпечення продовольством країни, дотримання принципу раціонального використання є всеосяжною вимогою для всіх суб'єктів земельних відносин. Тому і власник, і орендар земель сільськогосподарського призначення не можуть керуватися лише особистою вигодою одержання найбільшого доходу від цих земель, а мають додержуватися правил їх посиленої охорони, яка є складником поняття раціональності сільськогосподарського землекористування. Під раціональністю землекористування розуміємо не стільки максимальну економічну ефективність, скільки наукову обґрунтованість і доцільність використання найціннішої категорії земель з одночасним додержанням екологічних правил їх охорони. Оскільки найдорожчим ресурсом сільських територій і країни в цілому є земля з певними якісними характеристиками, які залежать від сукупності природних факторів і впливу діяльності людини, можна стверджувати, що земля — це живе біологічне середовище, яке має свій мінеральний та органічний склад. Тому все більшою мірою актуалізується питання удосконалення оцінки сільськогосподарських земель, механізму контролю за їх охороною та обліку якісних параметрів. Все це посилює значення обліково-контрольного забезпечення інформаційних баз даних для створення системи бухгалтерського обліку земель. Цей процес слід розуміти, як шлях до визначення оптимальної моделі господарювання в аграрній сфері та досягнення пропорційного і збалансованого економічного відтворення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показує, що раціоналізації обліку земель, а зокрема їх якісних характеристик присвячені праці Г.Г. Кірейцева, В.М. Жука, М.Ф. Огійчука, В.Б. Моссаковського, О.О. Канцурова та ін. Водночас зазначена проблема є актуальною, тому потребує подальших систематичних досліджень.

Метою статті є обґрунтування напрямів обліково-контрольного забезпечення управління якістю земель сільськогосподарського призначення, удосконалення обліку якісних характеристик земельних ресурсів та проведення їх економічної оцінки в умовах нової моделі розвитку аграрної економіки.

Природа-земельний потенціал України становить 6 % території Європи з яких 42,8 млн га займають сільськогосподарські землі з найкращими в Європі властивостями. Дослідження праць ранніх фізіократів свідчить, що ними вперше визначена необхідність обліку і контролю використання частини доданої вартості на поліпшення землі. Чим більшою мірою землеробство знаходиться в занепаді, тим більша частина витрат має бути присвячена його відновленню. За фізіократами, обов'язкові витрати на поліпшення землі мають нести як фермери, так і землевласники.

Земля має бути оцінена, як і будь-який інший економічний актив. Розвиток галузі землеробства потребує не лише інтенсифікації та великих капіталовкладень, але й комплексних екологічно виправданих методів господарювання для збереження і використання продуктивності ґрунту з метою задоволення потреб людини та одночасного збереження його родючості. Зазначимо, що при здачі землі в оренду часто не враховується необхідність підтримання родючості її ґрунту, внаслідок чого запаси гумусу, рухомих поживних речовин (азоту, фосфору і калію) зменшуються, що призводить до безповоротних та некомпенсуючих вартісних витрат.

Оцінка землі знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку не лише при безпосередньому здійсненні цивільно-правових угод, пов'язаних із земельними ділянками в ринковому середовищі (передача в оренду, успадкування, зарахування до статутного капіталу, примусове вилучення), але й при обчисленні витрат і збитків при встановленні сервітутів, формуванні інвестиційної політики та реорганізації сільськогосподарського підприємства, економічному обґрунтуванні раціонального й ефективного використання земельних ділянок. Тому економічна оцінка має стати підсумковим етапом комп-

лексу техніко-економічних заходів, які дадуть змогу з достатнім ступенем вірогідності встановити ціну землі певної якості.

Основними нормативно-правовими документами, які регулюють правові аспекти проведення оцінки землі в Україні, нині є Закон «Про оцінку земель», «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні», Методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, Методика нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (окрім земель населених пунктів), Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» та Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна» [1–7].

Відповідно до зазначених нормативних актів оцінка земель (залежно від мети і методів проведення) поділяється на такі види, як бонітування ґрунтів, економічна оцінка земель та грошова оцінка земельних ділянок.

Економічна оцінка земель — це оцінка землі як природного ресурсу і засобу виробництва та просторового базису в суспільному виробництві за показниками, які детально характеризують продуктивність земель, ефективність їх використання та дохідність з одиниці площі [1, с. 1].

Грошова оцінка земельних ділянок, залежно від порядку проведення та призначення, поділяється на експертну і нормативну [1, с. 5]. Неоднакове функціональне призначення експертної й нормативної грошової оцінки землі зумовлює застосування абсолютно різних методологічних підходів до їх визначення.

Оцінка якості земель сільськогосподарського призначення для потреб обліку — це оцінка потенційного відтворення родючості ґрунту, що включає визначення необхідних поживних речовин та їх кількості на початку і в кінці його сільськогосподарського використання, що дає змогу встановити зміни якісного стану ґрунту до і після здачі землі в оренду на короткий або довготривалий період і в разі втрати родючості ґрунту встановити вартісний потенціал.

необхідний для відновлення його якісних характеристик. Родючість ґрунту визначають за зміною таких основних показників як вміст гумусу, обмінного азоту (NO_2), рухомого фосфору (P_2O_5), обмінного калію (K_2O), рівня гідролітичної кислотності рН, що спричиняє нагальну необхідність ведення їх обліку за кожною земельною ділянкою [8;9]. Після прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи» науковці впевнились в утвердженні теоретичних основ аграрного бухгалтерського обліку.

Відтак, можна припустити, що справедлива та ринкова вартість не можуть бути тотожними поняттями. У зв'язку з цим доречним є використання двох підходів до оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Ділянки, які будуть придбані підприємством (на аукціоні або безкоштовно) варто обліковувати за первісною (балансовою) вартістю. Для визначення вартості земельних угідь, які використовувались підприємством раніше (наприклад, за свідоцтвами на право власності та користування), пропонуємо в поточному бухгалтерському обліку застосовувати розрахункову вартість землі, в основу якої закладена нормативна грошова оцінка, визначена за диференціальним рентним доходом (рис.).

Для визначення розрахункової вартості землі спочатку слід скоригувати нормативну грошову оцінку окремої земельної ділянки сільськогосподарського призначення на індекс інфляції відповідно до Порядку проведення індексації грошової оцінки земель, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2000 р. № 783.

Для того, щоб наблизити нормативну грошову оцінку до справедливої вартості необхідно врахувати комплекс різноманітних чинників, які безпосередньо впливають на рівень попиту на земельну ділянку, включають витрати на урожайність, комунікаційні та екологічні чинники впливу, інфраструктурні (соціально-економічний розвиток району) і ґрунтово-бонітетні властивості.

Земельні ресурси є окремим об'єктом бухгалтерського обліку у складі активів підприємства. Земля — незношуваний актив з необмеженим строком



Рис. Схема взаємовпливу різних типів оцінки земельних ділянок та порядок їх відображення в обліку

експлуатації. Проте, система обліку землі поки що не впорядкована, починаючи з грошової оцінки і до складання фінансової звітності. З метою поліпшення бухгалтерського обліку і порядку подання в звітності інформації про землі сільськогосподарського призначення необхідно вдосконалити документальне оформлення надходження на баланс та вибуття земельних ділянок, їх оцінку і відображення на рахунках бухгалтерського обліку, а також узагальнення інформації у звітності.

Земельні ділянки як активи проходять три основні цикли свого існування на підприємстві: надходження земельних ділянок; експлуатація; вибуття землі зі складу активів підприємства. Кожна стадія господарських операцій і відображення на рахунках бухгалтерського обліку має бути документально оформлена. Фахівці пропонують для детального обліку земель окремі зміни в типових формах первинного обліку. Зокрема, це запровадження реквізитів для розкриття деталізованої інформації щодо конкретних характеристик окремої земельної ділянки.

Для обліку якості землі слід запровадити спеціальні документи, а також інвентарну картку якісних параметрів землі в розрізі об'єктів обліку згідно класифікації сільськогосподарських угідь.

Для чіткого відображення ґрунтових властивостей пропонуємо удосконалити Поземельну Книгу, де поряд з інформацією про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, кожний договір оренди земельної частки (паю), кадастровий номер земельної ділянки, серію та номер державного акта та /або Свідоцтва про право власності на нерухоме майно (з 01.01.2013), нормативну грошову оцінку одиниці площі земельної ділянки та фізичну площу земельної ділянки, водночас потрібно зазначати якісні характеристики земельних ділянок у розрізі основних агрохімічних показників.

Планом рахунків для узагальнення інформації в бухгалтерському обліку про наявність власних та залучення додаткових земельних ресурсів було введено окремий субрахунок 101 «Земельні ділянки», який є складником синтетичного рахунку 10 «Основні засоби». Проте для повного розкриття інформації щодо обліку якісних параметрів земельних ділянок одного субрахунку не достатньо. Особливо це стосується аграрних підприємств, де у виробничому процесі задіяні практично всі види земельних угідь. На думку деяких фахівців для детального обліку земель доцільно за субрахунком 101 «Земельні ділянки» використовувати додаткові субрахунки третього порядку [10]. Ми пропонуємо розмежувати субрахунок 101 «Земельні ділянки» на 3 категорії. Перша — рахунок 101.1 «Власні земельні ділянки», друга — рахунок 101.2 «Фінансова оренда земельних ділянок», а третя — «Земельні ділянки під заставою», які необхідно додатково поділити за якісними характеристиками. Наприклад, 101.11, 101.21, 101.31 — вміст гумусу, а далі — рухомого фосфору (P_2O_5), обмінного калію (K_2O), рівня гідролітичної кислотності рН. За аналогією доцільно деталізувати й капітальні витрати на поліпшення земель (102.1 —

«Капітальні витрати на поліпшення власних земель», 102.11 — вміст гумусу). Така класифікація рахунків в обліку аграрних підприємств допоможе у відображенні чіткої інформації не лише кількісних, але й якісних характеристик земельних угідь та земельних ділянок по землевласникам та землекористувачам.

Висновки. Викладене дає підстави для висновку, що для достовірної оцінки землі необхідно використовувати дані агрохімічних показників ґрунту. Фіксування якісних параметрів земель сільськогосподарського призначення в оцінці на нинішньому етапі є найприйнятнішим з точки зору оперативності, виконання аналітично-контрольних функцій та облікової дисципліни. Такий підхід забезпечить в подальшому надійне підґрунтя для відображення в обліку вартості земельних ділянок як складової основних засобів.

Вдосконалення первинних документів та реєстрів синтетичного та аналітичного обліку значною мірою сприяють успішному розв'язанню поставлених проблем: отримання об'єктивних даних про стан землі як основного засобу, даних про якісні параметри земель на сільськогосподарських підприємствах як на початку, так і в кінці виробничого процесу; застосування синтетичних рахунків бухгалтерського обліку в розрізі якісних параметрів землі.

Доцільно доповнити фінансову звітність даними про якісні параметри земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та показниками ефективності їх використання.

Використані джерела

1. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.
2. Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
3. Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.03.1995 р. № 213 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/213-95>.
4. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002>.
5. Методика грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів): Постанова Кабінету Міністрів України від 30.05.1997 р. № 525 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/525-97>.
6. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003>.
7. Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна»: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.04 р. № 1442 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004>.
8. Методика оцінки потенційного відновлення родючості ґрунту в процесі сільськогосподарського використання: МПК А01 79/00.
9. Кірейцев Г. Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах / Кірейцев Г. Г. — К.: Урожай, 1987. — 176 с.
10. Гонцій Р. Земельна бухгалтерія, або облік землі та витрат на її поліпшення / Р. Гонцій // Все про бухгалтерський облік. — 2000. — № 116. — С. 16—21.