

УДК 332.33:657

О. П. Левченко,
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Таврійський державний агротехнологічний університет

ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬ ТА ЇХ ЯКІСНОГО СТАНУ

У статті внесені пропозиції щодо удосконалення обліку земель, які дають змогу здійснити контроль за якістю землі, впровадити систему контролю за ефективним її використанням, відобразити вартість земельних ділянок у бухгалтерському обліку.

In the article suggestions on the improvement of accounting of ears, which will allow carrying out control after quality of ears, inculcating the checking system of efficiency of its use and representing the coast of lots lands in an accounting reports are expounded.

Ключові слова: землекористування, землевласники, землекористувачі, земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, засіб праці, предмет праці.

Key words: land-tenure, landed interests, lot lands, capital charges on the improvement of earths, mean of labour, article of labour.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Мета статті — розробка шляхів удосконалення організації обліку, визначення напрямів зменшення негативного впливу на сільськогосподарські землі, формування в бухгалтерському обліку інформації про якісний стан земель.

Предметом статті є теоретичні й практичні напрями покращення обліку землі та перспективи використання облікової інформації про якість землекористування в ринкових відносинах.

Земельні угіддя — це однорідна площа землі, що має те чи інше виробниче значення. В даний час землі включено до складу нерухомості. Ринкова модель господарювання вимагає істотного переосмислення основних принципів і завдань бухгалтерського обліку щодо обліку земель, трансформування облікової концепції радянського зразка у ринково орієнтовану, яка ґрунтується на принципі "корисності ділової інформації", достовірності й оперативності отримання облікових даних з метою забезпечення прибутковості підприємств та збереження в необхідних випадках комерційної таємниці. Не повністю вирішеними залишаються питання раціональної організації відносин власності у сільському господарстві. Додаткового розгляду потребує питання вивчення специфіки та особливостей організації бухгалтерського об-

ліку в сільськогосподарських підприємствах та окремі аспекти організації облікового процесу.

Проблема раціонального використання земельних ресурсів — одна з головних проблем сьогодення. Підвищення інтенсивності використання земельних ресурсів посилює вплив суспільства на природу, спричиняє забруднення оточуючого середовища. Тому покращення їх використання складають важливі завдання, що стоять перед землевласниками. Сільськогосподарські підприємства використовують землі як основний чинник виробництва. Земля в таких підприємствах є визначальною умовою їх функціонування. Тому питання обліку землі в умовах формування і становлення земельного ринку набувають особливої актуальності у зв'язку з потребою отримання користувачами точної і достовірної інформації про стан, якість та оцінку земельних ресурсів, ефективність їх використання.

АНАЛІЗ ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемі відображення земельних ресурсів в бухгалтерському обліку присвячено ряд наукових праць відомих діячів: А.М. Третьяка, В.М. Трегобчука, С. Г. Кірейцева та І.В. Герасимчука. Слід зауважити, що в існуючих працях не приділено увагу організації обліку земель сільськогосподарського призначення. Об-

лікове визначення землі, фіксування її якості в аграрних підприємствах залишається й досі теоретичним, з позиції практики — необгрунтованим за потребами обліковців. А відтак, ці питання вимагають більш детального дослідження та роз'яснення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У аграрній сфері земля є основним господарським засобом, який не може бути замінений іншими засобами виробництва та має довготривалий строк користування. Проаналізуємо місце землі як об'єкта бухгалтерського обліку в складі майна організації. Земельні угіддя в галузі сільського господарства виступають у якості засобів виробництва, а в середині цієї класифікаційної групи — як засіб праці. Отже, з економічної точки зору земля — це необоротні засоби (активи). В складі основних засобів українських підприємств земля з'явилася після набрання чинності П(С)БО 7 "Основні засоби", де її було класифіковано на два відокремлені елементи: земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель. Особливість земельних угідь полягає в тому, що вони є не тільки засобом праці, але і самі є предметом праці. Саме тому доцільно землю враховувати окремо від основних засобів, але у складі необоротних активів.

В Україні практично створено новий ринковий земельний лад, що ґрунтується на приватній формі власності на землю, ринкових формах господарських структур, платності землекористування, можливостях ринкового обороту земель різного цільового призначення. Для задоволення потреб власників у інформації про земельні ресурси, їх якість і здатність приносити дохід потрібно створити передумови та організувати належним чином бухгалтерський облік землі.

Метою обліку також є підготовка інформації для внутрішніх користувачів для прийняття ними рішень з планування, регулювання, підвищення ефективності виробництва, здійснення контролю за виробничим процесом. У частині обліку земель сільськогосподарського призначення головною метою управлінського обліку є формування зведень для розрахунку показників ефективності використання земельних угідь. Тому, якщо в системі обліку земель важливо показати земельні угіддя у грошовому вимірнику, то в системі управлінського обліку важливе місце займають кількісні і якісні характеристики. В даний час у керуванні земельними ділянками виникли нові цілі та задачі. Саме тому кожен власник бажає знати тран-

сформацію кількісних і вартісних показників їхньої земельної ділянки, переданої як внесок у статутний капітал конкретного сільськогосподарського підприємства.

Основними задачами обліку в частині обліку земель є правильне документальне оформлення їхнього надходження, вибуття і відображення цих операцій в облікових регістрах, точне визначення результатів при списанні й при вибутті земель, правильне і раціональне відображення капітальних витрат на поліпшення земельних ділянок, ефективно документальне оформлення виконаних меліоративних робіт тощо.

В управлінському обліку стосовно землекористування повинні бути виділені наступні задачі: контроль за правильністю списання на витрати виробництва вартості добрив, формування в регістрах аналітичного обліку інформації в кількісному, якісному і грошовому вимірах для характеристики ефективності контролю за цільовим використанням землі.

Інтенсивна обробка ґрунту, відчуження поживних речовин з врожаєм, забруднення ґрунтів засобами хімізації, негативні наслідки зрошення, ерозія ґрунту — фактори, які впливають на стан земельних ресурсів. Екологічні проблеми в сфері аграрного виробництва виникають внаслідок того, що ця галузь є джерелом негативного впливу на навколишнє середовище, при цьому першорядне значення мають фактори антропогенного характеру. В процесі агропромислового виробництва переважним є ресурсовикористання, це використання земельних ресурсів як сільськогосподарських угідь і як просторову базу для розміщення споруд та об'єктів інфраструктури, що створює негативний вплив на навколишнє середовище.

Негативним наслідком сучасного землеробства є також ущільнення ґрунту, руйнування його структурного складу, пов'язаного з впливом сільськогосподарської техніки та яке призводить до зниження потенційної та ефективної родючості, виникненню безповоротних процесів у ґрунтоутворенні, значному зниженню урожайності сільськогосподарських культур.

Значним є забруднення ґрунтів викидами транспортних засобів, в яких міститься велика кількість важких металів. Ця проблема особливо загострилася в останні роки, коли відбувається експлуатація машинно-тракторного парку, який відпрацював свій амортизаційний термін або технічно несправний. Якісний стан

сільськогосподарських угідь значно погіршується внаслідок ерозійних процесів. Ці процеси протікають майже без господарського впливу, однак антропогенна діяльність у багатьох випадках є своєрідним їхнім каталізатором. І це не весь перелік проблем у землекористуванні.

Зниження ролі держави в здійсненні раціонального використання земельних ресурсів призведе до втрати функції використання і охорони земель як основної в системі управління. Гостра фінансово-економічна криза та інші негативні чинники в Україні зумовлюють поглиблення кризи в землекористуванні та охороні земель. Переважна більшість сільськогосподарських товаровиробників через брак коштів не дотримується прогресивних та екологічно раціональних технологій обробітки ґрунтів і вирощування культур, порушують вимоги сівозмін та удобрення полів, не виконують простих заходів щодо збереження ґрунтів і підвищення їх родючості.

Наділені землі селянським (фермерським) господарствам — це у багатьох випадках площі значно менші тих, що дають змогу вести ефективно виробництво. При цьому значно скоротилися обсяги виконання основних видів робіт з підвищення родючості ґрунтів, проведення комплексу природоохоронних заходів. В Україні ніхто не несе відповідальності за те, що родючість ґрунтів знижується, а деградація — посилюється. Наслідком цього є хаос та безладдя у використанні земель, порушення сівозмін, зростання недоліків землеволодіння і землекористування. Споживацьке ставлення до ґрунтів обернулось тим, що велика кількість сільськогосподарських земель на сьогодні визнано деградованими, від 17 до 20 млн га — ерозійно небезпечними. Щороку безповоротно втрачається до 0,45 тони найважливішого показника родючості ґрунтів — гумусу.

ВИСНОВКИ

Земельні ділянки виступають окремим об'єктом в бухгалтерському обліку в складі активів підприємства. Проте, система обліку землі на сьогодні ще не зовсім відпрацьована, не розроблені первинні форми документів для відображення земельних ділянок на бухгалтерських рахунках, обмежене коло операцій з землями сільськогосподарського призначення. У статті запропоновані деякі пропозиції по удосконаленню обліку земель, практична реалізація яких допоможе відобразити зміни в земельних угіддях при переході з одного стану в

інший; здійснити контроль за ефективним використанням земель; скласти на основі одержаної інформації відповідну статистичну та бухгалтерську звітність.

Охорона ґрунтів, їх раціональне використання, відтворення та збереження неможливе без здійснення моніторингу земель, тобто необхідна інформаційна система обліку, інвентаризації і прогнозування стану земельних ресурсів, з виявленням і реєстрацією змін, що в них відбуваються. По кожному господарству, по кожному полю необхідно визначити якісний стан земельних ресурсів, щоб розробити заходи із збереження і підвищення родючості ґрунтів. У цілому в Україні провести роботи з прогнозування раціоналізації використання і охорони земель незалежно від форми власності і господарювання. Створити умови для землевласників і землекористувачів по заохоченню охорони земельних ресурсів.

Бухгалтерський облік і оцінка земель забезпечать контроль за землекористуванням і регулювання цього процесу, особливо в умовах формування земельного ринку України. Треба визначити екологічний стан земельних ресурсів, ступінь руйнування та за окремою статтею визначити їх вартість, враховуючи експертну грошову оцінку на підставі Закону України "Про оцінку землі" від 11 грудня 2003 року та коефіцієнт руйнування сільськогосподарських угідь. Це надасть змогу користувачам бухгалтерської інформації показати якісний склад земельних ресурсів кожного господарства для забезпечення екологічної безпеки та для ефективного управління землями сільськогосподарського призначення.

Література:

1. Ярмолюк О.Ф. До питання щодо обліку землі // Облік і фінанси АПК. — 2007. — № 3. — С. 165—169.
2. Гузар Б.С. Удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів і витрат на їхнє поліпшення в агро формуваннях // Економіка АПК. — 2007. — № 11. — С. 133—137.
3. Рекомендації з організації обліку та оцінка земель на підприємствах АПК (За редакцією А.М. Третьяка, В.М. Жука) // Облік і фінанси АПК. — 2005. — № 3. — С. 135—206.
4. Роїк М.В. Сучасні науково обґрунтовані підходи до використання землі // Вісник аграрної науки — 2006. — № 1. — С. 6—11.
5. Ярмоленко В. Захистимо землю від свавілля // Бухгалтерія. — 2007. — № 22. — С. 16—19.

Стаття надійшла до редакції 20.10.2009 р.