

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯКОСТІ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

*Т. В. Машкова, аспірантка**

Розглядається необхідність відображення в обліку операцій із земельними ділянками, організація бухгалтерського обліку якості земель, відображення в обліку витрат на їх поліпшення.

Облік операцій із земельними ділянками, якість земель сільськогосподарського призначення, облік якості земель.

У сучасній Україні ставновлення і розвиток в аграрному секторі економіки ефективної сільськогосподарської діяльності відбувається в складних соціально-економічних та політичних умовах. У сфері вітчизняного аграрного землекористування відбулися радикальні перетворення інституційного характеру, що полягають у введенні інституту приватної власності на землю, створенні умов для розвитку підприємництва. Це потребує організації обліку якості земель сільськогосподарського призначення суб'єктами аграрного землекористування, формування системи звітності й контролю щодо їх раціонального та ефективного використання. У ході реформування земельних відносин проявились негативні тенденції з причин безконтрольності та послаблення відповідальності суб'єктів господарювання за ефективне використання цього активу. Продуктивні можливості ґрунтів є значними, але не безмежними, і їх властивість, з точки зору сільськогосподарського виробництва, та збереження якості мають глобальне значення [4].

Вирішення питань охорони, збереження і поліпшення стану ґрунтів неможливе без об'єктивної оцінки їх стану, наявності кількісних та якісних характеристик. Такими показниками, що характеризують загальний стан ґрунтів та їх родючість, є величина кількісного вмісту гумусу – органічної частини ґрунту, мінерального складу (вміст Na, P, K) та гранулометричної структури (щільності ґрунту).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання ефективного землекористування і землеволодіння переросло в проблему пріоритетної соціально-економічної значущості, що ґрунтовно досліджується в працях провідних вчених економістів – П. Т. Саблука, Ю. Д. Білика, Г. Г. Кірейцева, В. М. Жука, М. Г. Лихогруда, В. Я. Мессель-Веселяка, М. М. Федорова та ін.

Мета дослідження – проаналізувати організацію бухгалтерського обліку якості землі в сільськогосподарських підприємствах.

Виклад основного матеріалу. В аграрній сфері земельні ресурси є основним господарським засобом, тому важливим завданням є розкриття

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор Г.Г. Кірейцев.

змісту якості землі як об'єкта бухгалтерського обліку. «Облік якості земель – це ціла система заходів щодо реєстрації інформації про землю якісного та правового характеру» [9].

Метою бухгалтерського обліку якості земельних ресурсів є отримання даних про землю, необхідних для внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення раціонального й ефективного використання земель.

До ключових завдань бухгалтерського обліку якості земельних ресурсів можна віднести такі: створення належної інформаційної бази щодо відображення фізичного стану земельної ділянки, ведення агротехнічних записів стану та змін окремих земельних ділянок у межах сівозмін для систематичного контролю за збереженням якісних характеристик та ефективним використанням земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах; визначення об'єктивної грошової оцінки землі (історичної, фактичної, справедливої); чітке документальне оформлення та своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із прийманням на баланс, передачею та використанням земельних ресурсів; відображення та контроль за наявністю та рухом коштів, призначених для цільового фінансування витрат щодо покращення землі; накопичення відповідної інформації про власні та залучені земельні ресурси сільськогосподарських підприємств і правильне відображення їх під час складання відповідної бухгалтерської звітності.

Якість земельних ресурсів у бухгалтерському обліку можна розглядати з різних позицій, що зумовлюється не тільки її багатофункціональністю, а й великою кількістю методологічних підходів. У проаналізованій літературі можна зустріти характеристику якості землі як матеріального активу, складової цілісного об'єкта нерухомості, операційної та інвестиційної нерухомості, товару.

Відповідно до ст. 1 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та п. 3 П(С)БО–1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» земельним ділянкам притаманні властивості активу підприємства. Якість землі є ресурсом, який контролюється підприємством, використання якого, як очікується, призведе до економічних вигод у майбутньому. А відповідно до розробленої Методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів якість землі може бути виражена різними оцінками, включаючи можливі врожаї.

Оскільки всі активи, відповідно до діючої системи обліку, прийнято поділяти на необоротні, оборотні й витрати майбутніх періодів, виникає потреба в точному визначенні належності якості землі до конкретного виду активів. За визначенням, яке надано в п. 4 П(С)БО–2 «Баланс», оборотними активами є грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Отже, земельні ресурси у складі активів зараховуються до довгострокових (необоротних) активів, зокрема до основних засобів підпри-

ємств – матеріальних активів, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, передавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Такий підхід передбачено як у національних, так і в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.

1. Якісна характеристика земель сільськогосподарського призначення Київської області станом на 01.12.2011

Назва районів	Обстежено ріллі, тис. га	Середньо-зважені показники родючості, рН	N, мг/кг ґрунту	P ₂ O ₅ , мг/кг ґрунту	K ₂ O, мг/кг ґрунту	Гумус, %	Еколого-агрохімічна оцінка в балах
Баришівський	33,5	6,2	125	120	85	2,60	46
Білоцерківський	62,9	6,2	152	99	81	3,45	59
Богуславський	30,0	6,0	115	131	112	2,49	52
Бориспільський	55,3	6,0	104	144	66	2,20	39
Бородянський	9,3	5,7	102	82	31	2,38	27
Броварський	22,3	5,8	104	136	61	1,38	29
Васильківський	51,3	6,3	159	111	92	3,45	58
Вишгородський	3,9	5,5	103	111	49	1,59	29
Володарський	29,9	6,4	138	133	115	2,98	58
Згурівський	39,0	6,2	162	132	97	3,19	60
Іванківський	12,93	5,6	90	69	36	1,84	26
Кагарлицький	46,9	6,4	161	138	115	3,55	68
К.-Святошинський	10,4	5,7	112	115	36	1,71	32
Макарівський	38,5	5,8	99	78	37	1,69	28
Миронівський	41,9	6,1	146	140	110	3,30	63
Обухівський	24,5	6,0	145	122	108	2,83	62
П.-Хмельницький	45,4	5,8	122	138	104	2,66	55
Поліський	12,9	5,6	101	95	60	1,80	29
Рокитнянський	26,1	6,1	156	144	106	3,25	69
Сквирський	51,0	5,9	156	134	107	3,16	63
Ставищенський	32,4	6,4	154	103	98	3,39	59
Таращанський	31,4	6,4	152	105	83	2,91	54
Тетіївський	39,3	6,4	136	144	118	3,12	61
Фастівський	33,9	5,7	142	98	87	2,99	49
Яготинський	38,1	6,8	145	140	104	3,37	66
Уся область	825,8	6,1	137	122	90	2,99	54

Поняття «якість земельної ділянки» розкривається у ст. 79 Земельного Кодексу та в Законі України «Про оцінку земель», відповідно до яких якість земельної ділянки – це агрохімічна, біологічна та механічна характеристика частини земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування та визначеними щодо неї правами. Трохи ширше поняття про якість земельної ділянки дає Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна», у якому земельна ділянка під час проведення

оцінки розглядається як частина земної поверхні та (або) простір над та під нею висотою і глибиною, що необхідні для здійснення земельних поліпшень. Отже, виходячи з вищесказаного, об'єктом обліку є окремі якісні характеристики земельних ділянок, які можуть розглядатися не тільки як частина земної поверхні, а і як об'єкт для здійснення будь-яких поліпшень.

У 2012 році Київський обласний проектно-технологічний центр охорони родючості ґрунтів і якості продукції виконував роботи з проведення суцільної агрохімічної паспортизації земель сільськогосподарського призначення, що репрезентовано в таблиці 1.

Окремі питання обліку орендованих земельних ресурсів розроблено в МСБО–17 «Оренда», відповідно до якого порядок відображення якості земельних ділянок, що знаходяться в оренді, залежить від виду оренди – фінансової або операційної. А згідно з п. 55 МСБО–41 «Сільське господарство» підприємство має обліковувати сільськогосподарські земельні ділянки за правилами МСБО–16 «Основні засоби» або МСБО–40 «Інвестиційна нерухомість», залежно від того, який із стандартів найбільш прийнятний за конкретних обставин.

2. Пропонована класифікація земельних ресурсів в обліково-аналітичному процесі

Класифікаційна ознака	Групування	Використання класифікації в обліково-аналітичному процесі
За рівнем якості земель	<ul style="list-style-type: none"> • Землі, що задіяні у виробництві • Законсервовані землі та землі запасу • Землі, що не задіяні у виробництві 	Дозволяє одержати аналітичну інформацію за напрямками використання земель, визначити потребу в здійсненні капітальних поліпшень, переведенні ділянок з однієї категорії угідь в іншу, провести їх переоцінку або тимчасово вилучити зі складу активів підприємства
За ознакою користування та власності	<ul style="list-style-type: none"> • Власні • У постійному користуванні • Орендовані (фінансова, операційна оренда) • Одержані за правом земельного сервітуту 	Для вибору методики ведення обліку земельних ресурсів щодо їх прийняття або списання з балансу підприємства та зарахування на позабалансові рахунки, порядку формування витрат на придбання та визначення вартості земель у системі обліку, документального оформлення прав на них
За суб'єктами прав власності	<ul style="list-style-type: none"> • Приватна власність • Коомунальна власність • Державна власність 	Для визначення методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про земельні ресурси у складі основних засобів для суб'єктів господарювання – бюджетних установ та підприємств різних форм власності
За галузевою ознакою	Землі с.-г. призначення; промисловості; транспорту; зв'язку; землі водного й лісового фонду; ін.	Для побудови Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, організації процесу інвентаризації відповідно до кадастрового земельного обліку

Отже, якість землі як на національному, так і на міжнародному рівнях має ознаки довгострокових ресурсів – активів підприємства – та визнається складовою основних засобів. Категорія «якість земельних ресурсів» є досить складною, тому потребує групування за певними ознаками, що дозволило б систематизувати одержану інформацію, здійснити контроль за станом земель та прискорити процес прийняття якісних управлінських рішень щодо ефективного використання земельних ресурсів у господарській діяльності.

Якість земельних ресурсів в обліково-аналітичному процесі можна класифікувати за такими рисами, як ступінь використання у виробничій і господарській діяльності, галузева ознака (табл. 1.2), використання яких допоможе визнати ступінь впливу кожного фактору на особливості організації обліку якості земельних ресурсів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запровадження в Україні приватної власності та особливості використання земель сільськогосподарськими підприємствами зумовили необхідність подальшого розвитку ефективних форм управління земельними відносинами й раціонального землекористування, що вимагає переосмислення економічної суті земельних ресурсів і включення їх до складу об'єктів системного бухгалтерського обліку з використанням грошового вимірника. Дослідження дозволили визначити низький рівень організації обліку якості земель, що пов'язане з відсутністю належного облікового забезпечення якості земельних ресурсів, невизначеністю окремих теоретичних положень.

У подальшому поглибленого дослідження вимагає розробка раціональної системи обліку, яка передбачає використання удосконалених форм первинних документів, реєстрів аналітичного, синтетичного обліку та звітності, відповідного робочого плану рахунків, а також рекомендацій з удосконалення механізму оцінки якості земельних ресурсів у бухгалтерському обліку. Актуалізовано на сьогодні використання нефінансової інформації – наявність гумусу, наявність живого азоту, їх використання і поновлення.

Список літератури

1. Городній М. М. Агрохімічний аналіз / М. М. Городній, А. П. Лісовал, А. В. Бикін. – Київ, 2005. – 237 с.
2. Гузар Б. С. Удосконалення оцінки обліку та контролю використання земельних ресурсів у ринкових умовах / Б. С. Гузар // Економіка АПК. – 2009. – №6. – С. 95–103.
3. Закон України про оренду землі від 02.10.03р. № 1211–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Охорона ґрунтів : підручник / за ред. М. К. Шикіули, О. Ф. Гнатенко, Л. Р. Петренко, М. В. Капштик. – 2-ге вид., випр. – К. : Т-во "Знання", КОО, 2004. – 398 с.
5. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
6. Малюга Н. М. «Земля в системі бухгалтерського обліку» / Н. М. Малюга, І. В. Замула // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С. 15–21.

7. Пасемник О. Г. До бухгалтерського обліку і оцінки земельних ділянок / О. Г. Пасемник, Л. Р. Воляк // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». – 2011. – №3. – С. 144–146.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затверджене наказом МФУ від 27.04.2000р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

9. Сисак Е. О. Бухгалтерський облік земельних ресурсів: міжнародний та національний досвід [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/21.htm.

Рассматривается необходимость отображения в учете операций с земельными участками, организация бухгалтерского учета качества земель, отображение в учете расходов на их улучшение.

Учет операций с земельными участками, учет земель сельскохозяйственного назначения, учет качества земель.

Discusses the need to display in the accounting of operations with land plots, organization of accounting the quality of the land, the display of the cost accounting for its improvement.

Accounting of transactions with land plots, the mainstreaming of agricultural land, accounting for the quality of the land.