

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Масіна Людмила Олександрівна

Кандидат економічних наук

Доцент кафедри обліку та оподаткування

Одеський національний університет імені І.І. Мечникова

Масін Віктор Миколайович

Кандидат юридичних наук

Доцент кафедри цивільно-правових дисциплін

Одеський національний університет імені І.І. Мечникова

(Одеса, Україна)

В умовах запровадження ринку земель сільськогосподарського призначення зростає важливість їх якісного та кількісного обліку. Виділення земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку потребує розробки необхідного апарату, що сформує підґрунтя для визначення відповідних класифікаційних ознак для цілей обліку, що визначає актуальність теми дослідження.

В аграрній сфері земельні ресурси є основним господарським засобом, тому важливим завданням є розкриття змісту землі як об'єкта бухгалтерського обліку. «Облік земель – це ціла система заходів щодо реєстрації інформації про землю кількісного, якісного та правового характеру» [1, с. 259]. Метою бухгалтерського обліку земельних ресурсів є отримання даних про землю, необхідних для зовнішніх (кредиторів, інвесторів) та внутрішніх користувачів з метою прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення раціонального та ефективного використання земель.

Отже, земельні ресурси сільськогосподарського призначення, як об'єкт бухгалтерського обліку, – це вид активів з довготривалим строком використання, інвентарним об'єктом якого є окрема ділянка з фіксованими межами, площею та місцем розташування, що має кількісну, якісну та конкретну грошову оцінку і підпорядковується загальним методологічним підходам щодо відображення її в обліку. Земля повинна бути достовірно оцінена.

Категорія «оцінка землі» являє собою процес визначення порівняльної цінності земель і залежить від комплексу взаємопов'язаних факторів. Серед них можна виділити соціально-економічні, історико-культурні умови використання, функціональне призначення ділянки, місце розташування, вплив зовнішніх факторів, ймовірність одержання доходу від використання землі за визначений

період часу, фізичні та екологічні характеристики. Для ринкової оцінки земельного масиву велике значення є попит та пропозиція на ринку, рівень платоспроможності населення, умови продажу, характер можливої конкуренції, розподіл майнових прав власності на землю, зобов'язання та обмеження стосовно використання земельної ділянки та ін. Для наближення нормативної грошової оцінки до розрахункової ринкової вартості, слід врахувати комплекс факторів, які з достатнім ступенем вірогідності впливатимуть на рівень попиту на земельну ділянку, виробничі затрати та врожайність культур, що є суттєвим для оцінювання сільськогосподарських угідь [2].

Оцінка земельних ділянок сільськогосподарського призначення залежить від правового статусу та може перебувати у стані права власності на земельну ділянку (володіння, користування та розпорядження) та права користування землею (останнє проявляється у формі права постійного або тимчасового користування, як то: постійного користування земельною ділянкою передбачає володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку використання; оренди земельної ділянки передбачає засноване на договірній основі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, яка необхідна орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності; земельного сервітуту передбачає право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою або декількома ділянками; емфітевзису, що являє собою речове право на користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб) [3, с. 220].

Земля є специфічним необоротним активом, що входить до складу основних засобів, до якого можуть застосовувати такі види вартості як первісна, переоцінена, чиста вартість реалізації та справедлива [4, п. 4].

Придбана інвестиційна нерухомість зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, при цьому одиницею обліку останньої є земельна ділянка, будівля або її частина [5, п. 9].

При очікуваному придбанні права користування земельною ділянкою сільськогосподарського призначення оцінка такого права здійснюється за первісною вартістю [6, п. 10].

Настання права оренди земельної ділянки сільськогосподарського призначення вимагає застосування оціночного механізму НП(С)БО 14 «Оренда», за яким:

- в межах фінансової оренди об'єкт оцінюється за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу

- або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів;
- в межах операційної оренди відображається за вартістю, указаною в угоді про оренду [7].

Відображення земельних ресурсів, як об'єктів бухгалтерського обліку, насамперед вимагає належної побудови облікової політики конкретного сільськогосподарського підприємства. Підставою для відображення господарських операцій з землею в аналітичному та синтетичного обліку є первинні документи, які складаються на підставі юридичної документації (договорів оренди; договорів про відчуження земельних ділянок: купівлі-продажу, міни, дарування тощо; актів на право користування та право володіння; державних актів на право приватної власності на землю; актів про придбання ділянок при проведенні земельних торгів; рішення суду, яким було вирішено спір щодо прав власності на земельну ділянку; звітів про експертну оцінку земельних ділянок, висновків агрохімічних служб). Операції з надходження земельних ресурсів в сучасних умовах оформляється «Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», в якому не передбачено розкриття деталізованої інформації щодо конкретних характеристик окремих земельних ділянок. Тому, на думку Белінської С.М., доцільним є введення спеціалізованого документа – «Акта приймання-передачі земельної ділянки (паю)», який розкриватиме як характеристики самої ділянки, так і надаватиме всі відомості щодо придбання та подальшої її експлуатації (реквізити підприємства, що передає земельну ділянку, та підприємства, що її одержує; категорія земель за цільовим призначенням та вид угідь; якість ґрунтів; місцезнаходження ділянки; дані про затрати на поліпшення; інформація про того, за ким закріплено ділянку; з якого моменту вона вводиться в експлуатацію на даному підприємстві; її балансова та нормативна грошова вартість та наказ або договір, на підставі якого відбувається оприбуткування чи передача земельної ділянки), а також склад комісії, що підписує цей документ [8].

Досліджуючи ведення обліку землі в сільськогосподарських підприємствах різних форм власності виявлено, що сільськогосподарські підприємства під час здійснення господарської діяльності широко використовують як власні земельні ділянки (паї), так і орендовані, що перебувають у його користуванні. Виплату відповідних сум орендної плати підприємства здійснюють за платіжними відомостями та видатковими касовими ордерами, накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей, актами виконаних робіт та наданих послуг. Ведення такого обліку абсолютно

не суперечить існуючому законодавству, проте, у зв'язку відсутністю узагальненої інформації про кількісні та вартісні показники розмірів орендованих ділянок та здійснених виплат за них, значно ускладнює проведення оперативного аналізу ефективності використання орендованих земель. Крім того, при використанні орендованих земельних ресурсів у виробничому процесі відбувається протиріччя між ефективним та екологічно обґрунтованим, раціональним використанням земельних ділянок, що перебувають у короткостроковій оренді. Для усунення недоліків необхідно забезпечити накопичення інформації про кількісні та якісні характеристики ділянок, про витрати підприємства, пов'язані з орендою земель та паїв, про фактичні доходи від їх використання, що дозволить розрахувати величину економічного ефекту від залучення додаткових капітальних інвестицій, спрямованих на поліпшення земель та залучення додаткових угодь. Впорядкувати таку інформацію можна за допомогою правильно побудованого аналітичного обліку. У подальшому його дані використовують для відображення вартості земельних угодь та прав користування у бухгалтерському обліку, визначення розміру земельного податку, доходів і втрат власників та землекористувачів і для інших цілей [9, с. 153].

Узагальнення інформації про господарські операції з обліку земельних ресурсів в аграрних підприємствах здійснюється на підставі даних первинних документів та бухгалтерських довідок, дані з якого в кінці місяця переносять до Головної книги і формують звітну інформацію. У Звіті про фінансовий стан (балансі) підприємства відображають вартість земельних ресурсів, що належать підприємству на правах власності та на умовах фінансового лізингу, разом з іншими засобами та необоротними матеріальними активами. Не може забезпечити повноцінною інформацією і статистична форма «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», в якій зазначаються виключно натуральні показники – загальна площа сільськогосподарських угодь та ріллі, що перебувала у користуванні підприємства протягом звітного року без земель, що були здані в оренду.

На підставі наведеного слід резюмувати, що фінансова та статистична звітність потребують істотного удосконалення. Таким чином, проведений аналіз сучасної методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів свідчить про її недостатню системність, а тому процеси реєстрації, збору та накопичення інформації про наявність і використання земельних ресурсів у процесі господарської діяльності вимагають удосконалення.

Література

1. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.
2. Белінська С.М. Методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2015. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3915> (дата звернення: 10.05.2021).
3. Присяжнюк С.В., Новодворська В.В., Любар О.О. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. *Збірник наукових праць ВНАУ*. 2012. № 1 (56). Т. 2. С. 219-223.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 10.05.2021).
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» від 02.07.2007 р. № 779. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07?find=1&text=переоцін#w1_1 (дата звернення: 10.05.2021).
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 10.05.2021).
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» від 28.07.2000 р. № 181. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 10.05.2021).
8. Белінська С.М. Обліково-аналітичні аспекти обліку землі та земельних ресурсів. *Сучасні проблеми управління підприємствами в умовах глобалізації та інтернаціоналізації: теорія, практика: наук.-практ. конф. (м. Одеса, 27-28 березня 2015 р.)*. 2015.
9. Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування / за ред. В.М. Жука, І.Б. Садовської. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 5. С. 71-162.