

УДК 657:332

О.Ф. Ярмолюк

к.е.н.

Л.А. Суліменко

к.е.н., доцент

Житомирський національний агроекологічний університет

ЗЕМЕЛЬНІ РЕСУРСИ В СИСТЕМІ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто сучасний стан організації аналітичного обліку земельних ресурсів. Викладено підхід до підвищення аналітичності інформації про земельні ресурси в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Постановка проблеми

Групування та систематизація інформації в системі бухгалтерського обліку проводиться за допомогою прийомів подвійного запису та бухгалтерських рахунків. У сучасних умовах бухгалтерський облік земельних ресурсів, що належать сільськогосподарським підприємствам на правах власності, постійного користування або отримані на умовах фінансового лізингу, здійснюється в складі основних засобів на субрахунку 101 «Земельні ділянки» [9, 16]. За дебетом цього рахунку обліковується надходження земельних ділянок на баланс підприємства, як внесок засновників до статутного або пайового капіталу, придбаних або одержаних безоплатно у власність, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, за кредитом – вибуття землі внаслідок продажу, уцінки, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання її активом.

Наявність відокремленого синтетичного рахунку для обліку земельних ресурсів має важливе значення для подальшого отримання й обробки інформації як щодо наявності та руху земельних угідь, так і визначення ефективності їх використання. Проте здійснення поглибленого аналізу використання земель можливе за умови ведення обліку в розрізі окремих аналітичних рахунків, які б враховували не лише види угідь, а й особливості господарювання на окремих земельних ділянках.

Аналіз останніх досліджень

Проблема організації аналітичного обліку земельних ресурсів є предметом досліджень провідних економістів галузі Б.С. Гузара, М.Я. Дем'яненка, В.А. Дерія, В.М. Жука, П.Т. Саблука та інших. Разом з тим, в Україні існуюча практика не має чітко визначеного підходу до класифікації земельних ділянок у системі обліку, відтак ринкові відносини та багатофункціональність земельних ресурсів в аграрній сфері зумовлюють необхідність побудови такої системи рахунків.

У контексті вищезазначеного *метою* публікації є дослідження діючої методичної бази обліку земельних ресурсів та розробка власних рекомендацій щодо удосконалення обліку землі в системі рахунків.

Об'єкт та методика досліджень

Об'єктом дослідження є процес обліку земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах.

У процесі дослідження використано загальнонаукові і спеціальні методи аналізу: індукція та дедукція – для визначення загальних тенденцій розвитку обліку земельних ресурсів; теоретичного узагальнення і порівняння – для визначення місця земельних ресурсів у системі рахунків бухгалтерського обліку аграрних підприємств; спостереження – для вивчення існуючого стану аналітичного обліку земель; абстрактно-логічний – для узагальнення і формування висновків, надання пропозицій.

Теоретичну та методологічну основу становлять нормативно-правові акти, інструкції та нормативні документи щодо регулювання операцій з земельними ресурсами, наукові праці та методичні розробки вітчизняних, зарубіжних вчених-економістів, матеріали наукових конференцій та семінарів.

Результати дослідження

У міжнародній практиці земельні ресурси групуються за різними ознаками. Зокрема, у Франції земельні ділянки обліковують на рахунку другого порядку 211 «Земельні ділянки (незабудовані, забудовані, родовища корисних копалин)», який включено до рахунку першого порядку 21 «Матеріальні основні засоби» [6]. В англо-американській системі US GAAP [10] серед довгострокових активів виділено рахунок 1610 «Земля», у відповідності до якого кожне підприємство самостійно розробляє потрібну номенклатуру рахунків.

Вітчизняні фахівці для детального обліку земель пропонують використовувати план субрахунків другого та третього порядку за субрахунком 101 «Земельні ділянки». Так, Назарбаєва І. [15], Кірей О., Садовнича Т. [11] вважають за доцільне відкривати субрахунки за галузевими ознаками угідь. Герасимук І.В. [2] крім субрахунків за видами угідь, групує аналітичні рахунки другого порядку за сівозмінами та полями у сівозміні. Дерев'яно С.І., Юровський Б.С., Татаренко О.В. [4] поділяють субрахунки другого порядку на три класи: землі у власності підприємства; землі, що оренднуються у держави; землі, що оренднуються у приватних власників, які далі систематизують у розрізі видів угідь. Подібний підхід пропонують Зябченкова Г. [7], Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.Л. [4], Кухарський М.І., Гринчишин Я.М., Гулик З.П. [12], які відокремлено розглядають власні та залучені орендовані земельні ділянки. Гопцій Р. [3], Лузан Ю.Я., Жук В.М. [1, 14] виділяють наступні категорії земельних ресурсів: землі у власності, користуванні, орендовані земельні ділянки та орендовані паї.

Виходячи з групувань земельних ділянок за ознаками належності та ступенем використання у виробничій та господарській діяльності, нами запропоновано уніфікований план субрахунків та аналітичних рахунків (рис. 1), який дозволить забезпечити збір та накопичення інформації про земельні ділянки за правами власності, користування і розпорядження, за категоріями угідь та чітко виділить землі за фактом їх експлуатації (залучаються або не залучаються до агарного виробництва).

Код	Назва субрахунку II порядку	Код	Назва субрахунку III порядку	Код	Назва аналітичного рахунку	
101 1	Землі, що знаходяться у власності підприємства	101 11	Землі сільськогосподарського призначення	}	101 111	Рілля
		101 12	Земельні ділянки несільськогосподарського призначення		101 112	Багаторічні насадження
		101 13	Забудовані землі		101 113	Сіножаті
		101 14	Землі лісового та водного фондів		101 114	Пасовища
		101 15	Інші землі		101 115	Інші с.-г. землі
		101 2	Землі, що знаходяться у фінансовій оренді		— // —	
101 3	Землі, що передані в операційну оренду	— // —				
101 4	Землі під заставою (при іпотеці)	— // —				
101 5	Землі, що тимчасово не використовуються	— // —				

Рис. 1. Структура субрахунків другого та третього порядку до субрахунку 101 «Земельні ділянки»

Джерело: власні дослідження.

На субрахунку 101.1 «Землі, що знаходяться у власності підприємства» відображатимуться земельні ділянки, які перебувають у власності приватних підприємств (за державними актами на право власності) та в постійному користуванні державних підприємств (за актами на право постійного користування земельними ділянками); субрахунку 101.2 - землі, що знаходяться у фінансовій оренді за вартістю, вказаній у договорах оренди; 101.3 – земельні ділянки, що передані в короткострокову операційну оренду; 101.4 – землі, що тимчасово перебувають під заставою, але беруть участь у виробничому процесі; 101.5 - землі, що тимчасово не використовуються, проте введення їх в експлуатацію планується впродовж звітнього періоду (наприклад, землі, що не

обробляються через вирішення судових спорів, законсервовані та інші землі, які не можуть бути використані).

Аналітичний облік у розрізі представлених субрахунків пропонується здійснювати за класифікацією земель, що покладена в основу державної статистичної звітності форми № 6-зем [8]. Наприклад, земельні ділянки лісового фонду матимуть такі рахунки:

101.141 – землі, вкриті ліською (деречною та чагарниковою) рослинністю з щільністю насаджень від 0,2 до 1,0;

101.142 – позахисні лісосмуги;

101.143 – інші захисні насадження (площі, вкриті іншою штучно створеною захисною ліською рослинністю);

101.144 – площі, не вкриті ліською рослинністю, але які підлягають залісненню;

101.145 – інші лісові землі (лісові розсадники та шляхи, кварталні просіки, технологічні коридори і т.д.).

Окремим об'єктом бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах є капітальні вкладення у поліпшення земельних ресурсів, які відображаються на спеціальному субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». До витрат на поліпшення земель відносяться витрати з планування території (вирівнювання ґрунту, розчистка площі від каміння і валунів, розкорчовування пеньків, прокладання ґрунтових доріг, очищення водоєм), а в сільському господарстві – меліоративні роботи, спрямовані на поліпшення родючості земель шляхом їх осушення або проведення штучного зрошення (іригації), антиерозійні заходи (гіпсування, вапнування, промивка ґрунту, терасування, зміна рельєфу ярів), поліпшення та окультурення пасовищ тощо. Тобто, поліпшення можуть мати місце як на сільськогосподарських, так і несільськогосподарських землях. Кожен вид капітального вкладення буде визнаний окремим об'єктом основних засобів, вартість якого складатиметься за переліком витрат, понесених на здійснення поліпшення. Наприклад, це витрати на оплату праці найманих працівників та соціальне страхування, амортизація основних засобів, матеріальні витрати, нафтопродукти, мінеральні та органічні добрива, витрати електропостачання, послуги та роботи сторонніх організацій, тощо. Всі ці витрати накопичуються за статтями затрат за дебетом 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», а на дату оформлення акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів або акта введення в експлуатацію списуються на субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель».

З огляду на це, пропонується здійснювати аналітичний облік капітальних затрат на докорінне поліпшення земель за кожною земельною ділянкою із зазначенням конкретного виду робіт як на субрахунку другого порядку 152

«Капітальні інвестиції на поліпшення земель», так і на 102 субрахунку. Приблизний робочий план рахунків наведений на рис. 2.

Код	Назва субрахунку I порядку	Код	Назва субрахунку II порядку	Назва аналітичного рахунку
102	«Капітальні витрати на поліпшення земель»	102 1	Зрошення ґрунтів	За цільовим використанням та видами земельних ресурсів
		102 2	Осушення ґрунтів	
		102 3	Вапнування	
		102 4	Гіпсування	
		102 5	Терасування поверхні ґрунту	
		102 6	Інші види капітального поліпшення земель	

Рис. 2. Запропонована структура рахунків другого та третього порядку до субрахунку 102 «Капітальне поліпшення земель»

Джерело: власні дослідження.

Важливе значення для формування систематизованої інформації щодо використання земельних ресурсів, що перебувають в оренді сільськогосподарського підприємства, має правильна побудова позабалансового рахунку 01 з деталізованою аналітикою. Тому облік орендованих земельних ресурсів доцільно проводити не лише в кількісних показниках (гектарах), а й за вартістю, вказаною в договорах оренди, в кадастровій оцінці за видами угідь. Якщо в господарстві використовуються земельні ділянки та паї громадян, у такому випадку облік проводять за кожним землевласником, при цьому аналітичний облік рекомендується вести за власниками актів на приватну власність на землю і окремо за власниками сертифікатів про право на земельну частку (пай) [14].

Отже, з метою системного формування облікової інформації, яка є обов'язковою для аналізу стану використання орендованих земель, та підвищення контрольної функції бухгалтерського обліку на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» вважаємо за доцільне конкретизувати облік земель наступним чином (рис. 3).

Код	Назва позабалансового рахунку	Код	Деталізація земель за галузевою ознакою	Код	Землі за цільовим призначенням
011	Земельні ділянки, що знаходяться в операційній оренді	0111	Землі сільськогосподарського призначення	01	Рілля
				111	Багаторічні насадження
		0112	Земельні ділянки несільськогосподарського призначення	01	Сіножаті
				113	Пасовища
				114	Інші с.-г.

				115	землі
		0113	Землі під забудовами		
		0114	Землі лісового та водного фондів		
		0115	Інші землі		
012	Земельні паї, що знаходяться в операційній оренді		— // —		
013	Земельні ділянки, що знаходяться в суборенді		— // —		
014	Земельні паї, що знаходяться в суборенді		— // —		

Рис. 3. Схема аналітичного обліку земельних ділянок та паїв на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»

Джерело: власні дослідження.

За умови оренди підприємством інших необоротних активів можливе відкриття додаткових субрахунків, наприклад: 015 – орендоване майно (майнові паї); 016 – орендовані цілісні майнові комплекси; 017 – майно, передане в суборенду тощо.

Висновки

При розробці облікової політики підприємства особлива увага звертається на систему рахунків, призначених для відображення в бухгалтерському обліку земельних ділянок та операцій з ними. Робочий план рахунків розробляється підприємствами на підставі типового плану рахунків, проте використання субрахунків другого порядку в аграрному підприємстві буде недостатнім для здійснення аналізу, контролю та складання бухгалтерської й фінансової звітності.

З метою підвищення аналітичності інформації про земельні ресурси вважаємо за доцільне облік землі здійснювати на синтетичному рахунку другого порядку 101 «Земельні ділянки» за відповідними субрахунками: 101.1 «Власні землі, що обробляються підприємством»; 101.2 – «Землі, що знаходяться у фінансовій оренді»; 101.3 – «Землі, що передані в операційну оренду»; 101.4 – «Землі під заставою»; 101.5 – «Землі, що тимчасово не використовуються». Для відображення в бухгалтерському обліку земельних ділянок та паїв, що знаходяться в операційній оренді та суборенді, а також земель, які вилучені з виробництва через їх непридатність, пропонується відкривати додаткові аналітичні рахунки на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»: 01.1 – «Земельні ділянки, що знаходяться в операційній оренді»; 01.2 – «Земельні паї, що знаходяться в операційній оренді»; 01.3 – «Землі, що знаходяться в суборенді»; 01.4 – «Земельні паї, що знаходяться в суборенді».

Зазначені зміни до рахунків допомогатимуть у проведенні повноцінного та

достовірного моніторингу сільськогосподарських земель, що дозволить підвищити інформаційне забезпечення для економічного аналізу землекористування з точки зору ефективності та загальної економічної оцінки діяльності підприємства.

Перспективи подальших досліджень

Для достовірного відображення наявного ресурсного потенціалу в балансі підприємства має важливе значення визначення справедливої вартості земельних ресурсів. Проте в умовах недостатньо сформованого ринку земель не завжди можна об'єктивно оцінити землю. Подальші дослідження слід зосередити на розробці механізму проведення оцінки земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку.

Література

1. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК: посіб. по застосуванню нормат.-метод. документів Мінагрополітики та ДПА України / *ред. Ю.Я. Лузан, В.М. Жук.* – К., 2004. – Т. 2. – 495 с.
2. *Герасимук І.В.* Облік землі в сучасних сільськогосподарських підприємствах / *І.В. Герасимук* // *Агроінком.* – 2003. - № 11–12. – С. 47–52.
3. *Гопцій Р.* «Земельна бухгалтерія», або облік землі та витрат на її поліпшення / *Р. Гопцій* // *Все про бухгалтерський облік.* – 2000. - № 116 (541). – С. 16–21.
4. *Гузар Б.С.* Удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів і витрат на їхнє поліпшення в агроформуваннях / *Б.С. Гузар, Н.І. Загребельна, Л.Л. Головка* // *Економіка АПК.* – 2007. – № 11. – С. 133–137.
5. *Дерев'янюк С.І.* Бухгалтерський облік землі / *С.І. Дерев'янюк* // *Агрокомпас.* – 2002. – № 3. – С. 29–30.
6. *Дерій В.А.* Бухгалтерський облік землі в Україні та за кордоном / *В.А. Дерій* // *Бухгалтерія в сільському господарстві.* – 2000. – № 5. – С. 14–15.
7. *Зябченкова Г.* Земля як об'єкт бухгалтерського обліку / *Г. Зябченкова* // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2000. – № 11. – С. 33–41.
8. Інструкція з заповнення державної статистичної звітності з кількісного обліку земель (форми №№ 6-зем., ба-зем., бб-зем., 2-зем.): затв. Наказом Держкомстату України від 05.11.98 р. № 377 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

- організацій: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
10. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР / В.В. Качалин. - М.: Дело, 1998. – 124 с.
 11. Кірей О. Класифікаційні угруповання основних засобів / О. Кірей, Т. Садовнича // Зб. систематизованого законодавства. Бухгалтерія. – 2001. – № 30 (445). – С. 210–225.
 12. Кухарський М.І. До питання бухгалтерського обліку землі та земельних відносин / М.І. Кухарський, Я.М. Гринчишин, З.П. Гулик // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф., (10–11 жовтня 2008 р.): у 2 ч. / відп. за вип. М. М. Коцупатрий. – К.: КНЕУ, 2008. – Ч. I. – С. 92–95.
 13. Методичні рекомендації щодо відображення в обліку землі та прав постійного користування земельними ділянками бюджетними установами та державними комерційними підприємствами / за ред. В.М. Жука, Ю.С. Бездушиної // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С. 19–43.
 14. Могилова М.М. Облік землі як передумова товарного і економічного обороту земельного ресурсу / М.М. Могилова // Агроінком. – 2002. - № 8–9. – С. 40–41.
 15. Назарбаєва І. Необоротні активи: визнання, оцінка, класифікація / І. Назарбаєва // Зб. систематизованого законодавства. Бухгалтерія. – 2001. – № 30 (445). – С. 44–47.
 16. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.