

УДК 631.162:332.2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ: МІЖНАРОДНИЙ ТА НАЦІОНАЛЬНИЙ ДОСВІД

Сисак Е.О.

Дійсна публікація висвітлює проблемні питання бухгалтерського обліку земельних ресурсів в Україні. Розглянуто сучасний стан організації синтетичного та аналітичного обліку землі та досвід зарубіжних країн по даному питанню. У процесі дослідження використовувались наукові методи, що базуються на діалектичному методі пізнання та об'єктивних законах економіки. В статті запропоновані основні напрямки удосконалення системи обліку землі та контролю використання земельних ресурсів у ринкових умовах.

Ключові слова: облік земельних ресурсів, досвід зарубіжних країн, система обліку землі, документування операцій із землею.

ВСТУП

Земля є головним засобом виробництва у сільському господарстві, тому однією з умов наукового ведення господарства є правильне використання землі. Будь-яка діяльність людини – виробнича, торгівельна, комерційна чи інша – нерозривно пов'язана із землею, яка являється важливим об'єктом бухгалтерського обліку. Розвиток ринкової економіки в Україні, проведення земельної реформи, розширення міжнародних економічних зв'язків – все це створює необхідність удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

Унікальність земельних ресурсів як економічної категорії зумовлює специфіку побудови системи обліку землі, яка включає в себе накопичення, систематизацію, обробку та аналіз економічної інформації про кількісні, якісні, грошові та правові дані земельних ресурсів в державі. Отже, виникає потреба в розробці методичних основ існуючої системи обліку земельних ресурсів, серед яких вдосконалення: нормативно-законодавчої бази, методології бухгалтерського обліку земель та документування операцій з обліку землі.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Проблематика відображення земельних ресурсів в бухгалтерському обліку є предметом досліджень широкого кола вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема таких, як Л.І. Антіпова, Ф.Ф. Бутинець, Б.С. Гузар, А.Є. Данкевич, М.Я. Дем'яненко, В.А. Дерій, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, О.О. Петрова, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, А.М. Третяк, В.М. Трегобчук, В.П. Ярмоленко та інших вчених. Попри це, теоретичні засади правового механізму вдосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів залишаються значною мірою дискусійними.

Ця тема є досить складною і не всі її сторони висвітлені повною мірою. На даному етапі розвитку земельного ринку в Україні недостатню увагу приділено наступним проблемам: організації та методиці відображення в бухгалтерському обліку земель сільськогосподарського призначення, вдосконалення синтетичного та аналітичного обліку, документування операцій із землею на агропідприємствах.

Методологія дослідження. Теоретичною та методологічною основою досліджень стали публікації та практичні напрацювання провідних зарубіжних та вітчизняних вчених економістів щодо проблем обліку земель в сільськогосподарських підприємствах.

Для досягнення поставленої в роботі мети застосована система методів: діалектичний, метод пізнання, абстрактно-логічний, монографічний, метод системного підходу та метод порівняння і синтезу.

Постановка завдань. Метою дійсної публікації являється теоретичне обґрунтування положень обліку земель, а також розробка рекомендацій щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів. Цільова спрямованість зумовила постановку таких завдань: визначити особливості інформаційного забезпечення управління земельними ресурсами, оцінити сучасний стан організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах, обґрунтувати пропозиції по удосконаленню діючої системи обліку земель на основі вивченого досвіду зарубіжних країн.

Стаття складається з вступу, двох розділів, висновків, переліку використаних джерел. Обсяг публікації становить 6 сторінок друкованого тексту.

Виклад основного матеріалу. В сучасних умовах облік земель - невід'ємна складова всієї системи господарського обліку, основним завданням якого є формування достовірної та неупередженої інформації про земельні ресурси. Метою обліку земельних ресурсів є надання інформації в кількісному, якісному та вартісному вимірниках про землі, що належать підприємству на правах власності чи оренди, на підставі

даних первинних документів і реєстрів аналітичного та синтетичного обліку. На підставі даної інформації можна приймати рішення про ефективність і цільове використання земель, їх економічну оцінку.

1 СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УКРАЇНІ

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, що затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух земель відведено субрахунок 101 "Земельні ділянки" у складі рахунка 10 "Основні засоби". За пропозиціями Б.С. Гузара субрахунок 101 необхідно назвати "Власні земельні ресурси" і він може мати субрахунки третього порядку: 101.1 – рілля; 101.2 – пасовища; 101.3 – сіножаті; 101.4 – багаторічні насадження; 101.5- інші угіддя [2 ; с. 134]. На наш погляд, така аналітика буде досить зручною для сільськогосподарських угідь, оскільки саме ця група земель є особливою у складі земельних ресурсів.

Відображення будь-якої земельної ділянки в обліку залежить від мети придбання цієї ділянки підприємством. Земельна ділянка, яку підприємство придбає для використання у власній діяльності (вирушування сільськогосподарських культур, будівництво приміщень) повинна відображатись в обліку як об'єкт основних засобів. Згідно з п.5 ПБО -7 земельні ділянки – одна з груп основних засобів. Якщо ж підприємство не буде використовувати земельну ділянку у власній діяльності, але буде отримувати дохід, наприклад, при здаванні ділянки в оренду, то в такому випадку земельну ділянку слід відображати в обліку як об'єкт інвестиційної нерухомості (ПБО-32). Земля придбана для перепродажу є товаром і потрапляє до складу необоротних активів, призначених для продажу (ПБО-27).

Обліковувати землю, на нашу думку, необхідно за вартістю її придбання (купівельною вартістю). З цього приводу думки фахівців, які існують в країні, сходяться. А ось щодо інших витрат, пов'язаних з обслуговуванням земельної ділянки на балансі підприємства, вчені-економісти, вважають по різному. Одні пропонують обліковувати їх на балансових рахунках 91, 92 або 93, інші стверджують, що їх слід відносити на збільшення первісної вартості земельних ділянок. На нашу ж думку, усі витрати пов'язані з придбанням землі, як окремого об'єкта власності, а саме, реєстраційні збори, державне мито, витрати на послуги нотаріуса, оплата земельно-кадастрових робіт і послуг, витрати на видачу державного акта про право власності, плата за проведення оцінки землі та інші послуги, слід відносити на збільшення первісної вартості земельних ділянок. Поточні витрати, які виникатимуть в процесі використання земельної ділянки на підприємстві, наприклад, консультативні витрати і інші витрати некапітального характеру можна відносити на загальногосподарські витрати й обліковувати на рахунках 91, 92, та 93. Що ж стосується капітальних витрат, то їх потрібно відображати в бухгалтерському обліку на субрахунок 102 " Капітальні витрати на поліпшення земель ".

Мораторій на Закон України " Про купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення " призвів до широкого розвитку оренди землі. Практично немає сільськогосподарських підприємств, які б не використовували орендовані землі. Документування орендних операцій здійснюється на позабалансовому рахунку 01 " Орендовані необоротні активи ". Відображення орендних операцій в бухгалтерському обліку регламентує спеціальний стандарт – ПБО -14, відповідно до п.4 якого оренду земельних ділянок можна назвати операційною орендою.

Документування є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, що забезпечує достовірність і інформаційну базу відображених господарських операцій. Тому дослідивши стан обліку слід розглянути первинну документацію обліку земельних ділянок на агропідприємствах. Облік земель у сільськогосподарських підприємствах слід здійснювати у Книзі обліку земельних ділянок підприємства, яка складатиметься із окремих розділів: землі сільськогосподарського призначення і землі несільськогосподарського призначення. У даній книзі окремо слід обліковувати землі власні, у постійному користуванні та орендовані. Книга повинна бути пронумерована, прошнурована і скріплена печаткою.

Документування операцій з земельними ресурсами на підприємствах оформляється, згідно первинних документів, що затвердженні Міністерством статистики України. Проте більшість цих форм є досить недосконалими, а по деяким господарським операціям з земельними ділянками, взагалі відсутні форми документів.

Оскільки землі стали об'єктом бухгалтерського обліку і віднесені до складу основних засобів, то по них слід проводити інвентаризацію. Інвентаризації повинні підлягати усі землі, що належать підприємству (власні ділянки, орендовані та ті, які належать на правах користування).

Нині в сільськогосподарських підприємствах спостерігається дуже низький рівень бухгалтерського обліку операцій із земельними ресурсами, а в деяких господарствах і відсутність такого обліку взагалі. Причина – відсутність доступної методики бухгалтерського обліку земель, немає рекомендацій із питань відображення земельних ресурсів у звітності, розроблених первинних документів для всіх видів господарських операцій із земельними ділянками на агропідприємствах.

На нашу думку, розвиток ринку земельних ресурсів і відображення всіх операцій з землею в бухгалтерському обліку повинні здійснюватись за допомогою державних заходів. Насамперед, слід розпочинати із вдосконалення нормативно-законодавчої бази по бухгалтерському обліку земельних ресурсів. Міжнародні стандарти, зарубіжний досвід та наукові дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених

дозволять дати відповіді на багато питань, які виникли нині в земельному законодавстві в країні, а також в обліку, правах користування і оренді земель.

2 ДОСВІД ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН В ОБЛІКУ ЗЕМЛІ

У країнах із розвинутою ринковою економікою землю відносять до основного капіталу. За різними класифікаційними ознаками землю зараховують до матеріальних довготермінових активів, які не амортизуються, мають здатність відтворюватись (природна родючість) і навіть за певних умов поліпшувати таку відтворювальну здатність.

У Франції землю обліковують на рахунку другого порядку 211 “ Земельні ділянки (незабудовані, забудовані, родовища корисних копалин) ”, який включено до рахунку першого порядку 21 “Матеріальні основні засоби” [4 ; с. 14].

Основним нормативним документом в Росії, який регулює бухгалтерський облік, в тому числі і облік земель, є Федеральний закон № 129-ФЗ. Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств, який затверджений Наказом Міністерства Фінансів Російської Федерації від 31 жовтня 2000р. № 94н придбані земельні ділянки обліковуються на субрахунку 08-1 “ Придбання земельних ділянок ” рахунку 08 “ Вкладення в внеоборотні активи ”, до того часу, поки підприємство не зареєструє право власності на земельну ділянку в Єдиному державному реєстрі. Після реєстрації витрати на придбання земельної ділянки списуються з субрахунку 08-1 “ Придбання земельних ділянок ” на рахунок 01 “ Основні засоби ”. В бухгалтерському обліку земельні ділянки не підлягають амортизації, так як земля в Росії віднесена до “Невідтворюваних засобів виробництва” . [5].

Досвід зарубіжних країн показує, що домінуюча частка сільськогосподарських угідь знаходиться в обороті на ринку оренди землі і лише 3% купується та продається, зокрема це такі країни, як США, Великобританія, Франція, Німеччина, Італія, Нідерланди [3 ; с. 138].

У західних країнах землю, придбану на ринку землі, оцінюють за собівартістю, в яку включають, крім договірної ціни, й усі поточні витрати понесені підприємством під час придбання: оплату юридичних послуг, вартість будівель та споруд, що знаходяться на придбаній землі та інші витрати.

В останні роки, з розвитком земельної реформи, в країні нагромаджено вітчизняний досвід бухгалтерського обліку землі та його не можна вважати достатнім. Тому слід вести активний пошук подальшого вдосконалення обліку земельних ресурсів, у тому числі з використанням зарубіжної практики. За умов розумного використання такий досвід допоможе вивести бухгалтерський облік земельних ресурсів на істотно вищий рівень розвитку та забезпечити підвищення економічної віддачі.

ВИСНОВКИ

Досліджуючи питання обліку земельних ресурсів в сільськогосподарських формуваннях можна зробити висновок про низький рівень організації обліку земель, що призводить до неправильного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. Причиною цьому є відсутність в державі досконалої методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів. Земельні ділянки виступають специфічним об'єктом власності підприємства, тому вимагають до себе особливої уваги і індивідуально розроблених підходів з бухгалтерських питань.

Вивчення існуючих форм первинних документів з обліку землі, свідчить, про відсутність спеціалізованих форм документів, які б могли відображати операції, пов'язані із землею. Тому подальшим напрямком дослідження є розробка пропозицій по вдосконаленню існуючих форм первинних документів, які б надавали можливість отримувачам точну і достовірну інформацію про стан, якість та оцінку земельних ресурсів, ефективність їх використання.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Антіпова Л.І. Залучення зарубіжного досвіду організації земельно-орендних відносин. [Текст] / Л.І. Антіпова // Економіка АПК. – 2007. – № 1. – С. 147-153.
2. Гузар Б.С. Удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів і витрат на їхнє поліпшення в агроформуваннях [Текст] / Б.С. Гузар, Н.І. Загребельна, Л.Л. Головка // Економіка АПК. – 2007. – № 11. – С. 133-137.
3. Данкевич А.Є. Світовий досвід оренди земель [Текст] / А.Є. Данкевич // Економіка АПК. – 2007. – № 3. – С. 138-144.
4. Дерій В.А. Бухгалтерський облік землі в Україні та за кордоном [Текст] / В. А. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 5. – С. 14-15.
5. Петрова О.О. Бухгалтерський облік і оцінка земельних ресурсів: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.12/ Петрова Олена Олексіївна. – Новосибірськ, – 2003. – 194с.

[Сисак Елла Олександрівна](#), аспірант Подільського державного аграрно-технічного університету