



Удосконалення оцінки, обліку та контролю використання земельних ресурсів у ринкових умовах

**Б.С. ГУЗАР, кандидат економічних наук, доцент
Уманський державний аграрний університет**

З огляду на ряд обставин землю тривалий час не відображали в бухгалтерському обліку. Тому для створення системи бухгалтерського обліку земель, як і раніше, потрібне вивчення й осмислення як теорії питання, так і практичної організації обліку земель, прав їх користування й оренди в сільськогосподарських підприємствах та господарствах різних організаційно-правових форм.

Землю як об'єкт бухгалтерського обліку розглядали ще в Давньому Єгипті, Шумері, Вавілоні й Стародавній Греції. Методика бухгалтерського обліку земель була описана в трактаті Луки Пачолі „Про рахівниці і записи”. В останній чверті XIX і на початку XX ст. в Росії вчені ставили за мету в рослинництві обчислити результат діяльності по кожному полю, сівозміні й культурі, що свідчить про достатній розвиток бухгалтерського обліку земель. Тому нині потрібне відновлення його ведення, але на якісно іншому рівні, виходячи з потреб користувачів в інформації про землю.

Аналіз сучасної правової й нормативно-законодавчої бази з бухгалтерського обліку земель, прав користування та оренди показав, що в ній є безліч неточностей і недоробок, що вимагають від законотворців її перегляду. Особливо це необхідне відносно національного стандарту П(С)БО 7 „Основні засоби” у світлі реформування бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів фінансової звітності, щоб, зрештою, воно повністю „вписувалося” в концепції ринкової економіки.

При вивченні землі як об'єкта бухгалтерського обліку визначені: її особливості як об'єкта обліку; проблеми обліку і наведені перспективи ринку земельних ресурсів; розкриті поняття вартості й ціни землі; узагальнено практику оцінки земель в дореволюційний період; здійснено критичний аналіз нормативно-законодавчої бази з бухгалтерського обліку земель, прав користування та оренди.

Маючи свої специфічні властивості, земля займає особливе місце в бухгалтерському обліку. Основою для побудови методики обліку земель є їхня класифікація. Тому доцільно виділяти запропоновані наступні види земель: сільськогосподарські угіддя; землі, що знаходяться в стадії поліпшення (меліоративне бу-

дівництво); землі, що знаходяться в стадії відновлення родючості; лісові площі; дерево-чагарникові насадження; землі, використовувані під розробки корисних копалин (торф та інші); землі під водою; землі під дорогами, прогонами і просілками; землі під будинками, дворами, вулицями і площами; землі під промисловими й іншими будівлями і спорудами; землі під будівлями і спорудами соціальної інфраструктури; інші землі. Класифікація земель за категоріями залежно від цільового призначення дає змогу забезпечити диференційований підхід до здійснення операцій із землею, підвищити аналітичність бухгалтерського обліку земельних угідь і розробити групу аналітичних рахунків до субрахунка „Земельні ділянки” для практичного їх використання.

Облік земельних угідь займає певне місце в системі бухгалтерського обліку, в його фінансовій, управлінській і податковій підсистемах. Метою обліку земель у підсистемі фінансового обліку є формування інформації в кількісному, якісному та вартісному вимірниках про землі, що належать підприємству на правах власності, користування й оренди, зміна протягом року її вартості в грошовому виразі на підставі даних первинних документів і реєстрів аналітичного та синтетичного обліку. В управлінському — надасть інформацію управлінському персоналу, на підставі якої можна приймати рішення про ефективність і цільове використання земель, їхню економічну оцінку. В частині земель сільськогосподарського користування вважаємо, що повинні бути розв'язані наступні завдання в управлінському обліку: контроль за правильністю списання на витрати виробництва вартості внесених мінеральних добрив з урахуванням їх наслідків і за правильністю нарахування й списання на витрати виробництва амортизації по виконаних меліоративних роботах. У податковому — на основі даних фінансового та управлінського обліку обчислити земельний податок і орендну плату.

Ринок земельних ресурсів знаходиться на стадії початкового розвитку. Найрозвиненішим до нинішнього часу є ринок міських земель. Для зняття депресивного стану сучасного ринку земельних ресурсів необхідно, на наш погляд, приділити увагу низці заходів і, передусім, створенню відповідної законодавчої бази про землю на регіональному рівні, а також єдиного кадастру земель.

Особливість сільськогосподарських угідь полягає у тому, що вони є не тільки засобом праці, але й самі є предметом праці, завдяки дії людини. У зв'язку з цим землі включені до складу необоротних активів і враховуються відособлено від основних засобів.

Земля має свою вартість і ціну. Питання вартості й ціни земельних ділянок нині є великим інтересом і складністю для більшості користувачів інформації. Тобто ціна землі виступає як капіталізована рента. На наш погляд, ціна землі в бухгалтерському обліку повинна повною мірою відповідати економічним реаліям конкретного етапу суспільного розвитку, тобто суспільно необхідним витратам на вироблювану продукцію, платоспроможності населення і його споживацьким перевагам, середній нормі прибутку в різних сферах діяльності.

При розгляді питань видів і методів оцінки земельних ресурсів у ринкових умовах нами вивчені та визначені особливості оцінки земельних ресурсів як специфічного об'єкта бухгалтерського обліку. Іноді процедура оцінки стає неможливою без професійних оцінювачів земельних ресурсів, оскільки на сьогодні відсутній розвинений ринок земельних ресурсів, який повинен давати інформацію про аналогічні операції для зіставлення їх із методами оцінки.

Аналіз інформації, що міститься в земельному кадастрі, й принципів його побудови дає можливість зробити висновок, що він може бути джерелом достовірної та надійної інформації для збору даних про земельні ресурси на етапі їх оприбутковування і постановки на облік.

Велике значення в оцінці земель має застосування оціночних принципів нерухомості. У світовій практиці учасники ринку нерухомості виробили уніфікований набір фундаментальних оціночних принципів для об'єктів нерухомості, які є ак-

туальними і для земельних ресурсів. Усі ці принципи об'єднуються в чотири взаємозв'язані групи: принципи користувача; принципи, пов'язані з вимогами до земельної ділянки та будівель і споруд, які на ній знаходяться; принципи, пов'язані з ринковим середовищем; принципи якнайкращого і найефективнішого використання нерухомості й земельної ділянки. В процесі оцінки конкретного об'єкта можуть бути задіяні відразу кілька принципів, або окремим із них надано більшого значення.

В результаті дослідження встановлено, що для визначення первинної вартості можна використовувати принципи, підходи і методи, вживані професійними оцінювачами. Нами систематизовані ці принципи, підходи і методи з метою використання їх у бухгалтерському обліку. Зокрема, уточнені принципи оцінки вартості земельних ресурсів в обліку.

Професійними оцінювачами здійснюється індивідуальна й масова (кадастрова) оцінка земельних ресурсів. Нами проведений аналіз існуючих способів у масовій оцінці нерухомості: роздільний спосіб в оцінці двох складових нерухомості — землі та будівель; єдиний спосіб, коли нерухомість оцінюється як нероздільний об'єкт оцінки. В результаті зроблено висновок, що перший спосіб є авторитетнішим, оскільки дає змогу безпосередньо аналізувати чинники, що визначають вартість землі й будівель, і будувати оцінку на глибокому знанні оцінюваних явищ та застосуванні необхідних розрахункових методів. Для цілей бухгалтерського обліку перший спосіб є пріоритетним, оскільки дає можливість виділити вартість земельної ділянки окремо від будівлі.

В оціночній практиці існує більше двадцяти методів оцінки земельних ресурсів. Розглянемо найхарактерніші для ринку і ціни. Серед них: метод порівняльного аналізу зіставних продаж, який полягає в зіставленні й порівнянні даних по аналогічних вільних земельних ділянках, які були продані за останній період, і внесенні поправок до ціни продажу зіставного об'єкта, з яким порівнюється оцінюваний об'єкт; метод співвідношення — метод оцінки земельної ділянки — полягає в поділі загальної оцінки продажу на дві складові — ціну будівлі та ціну земельної ділянки; метод капіталізації земельної ренти — полягає в капіталізації доходів, одержаних за рахунок орендних платежів; метод розвитку (освоєння земельної ділянки) використовується, коли необхідно визначити вартість ділянки, придатної для поділу на окремі індивідуальні ділянки; витратний метод — визначення вартості земельної ділянки виходячи з витрат на її освоєння; метод одиниць порівняння — полягає в розрахунку по окремих районах середніх значень вартості одиниць порівняння (1 га, 1 сотки, 1 м земельної ділянки); метод базової ділянки — полягає у визначенні питомої вартості базової земельної ділянки і в подальшому порівнянні з нею оцінюваних ділянок; метод регресії, метод валового рентного мультиплікатора та інші. Визначення функції оцінки земельної ділянки для цілей бухгалтерського обліку припускає вибір найвигіднішого й об'єктивнішого методу розрахунку вартості. Тому при оцінці земельних ресурсів необхідно використовувати найбільш ефективний метод оцінки земельних ресурсів.

Формування вартості земельних ресурсів нині має здійснюватися з урахуванням чинника інфляції. Тому виникає необхідність визначення ринкової ціни земельних ресурсів на аналогічні ділянки землі.

Сьогодні ринок земель сільськогосподарського користування не склався, тому використання ринкового підходу в оцінці земель для цілей бухгалтерського обліку не прийнятний. Оскільки ринок землі ще не склався, але водночас землі потребують оцінки для відображення в системі бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне тимчасово використати нормативну ціну землі, яка встановлена у відповідних регіонах з урахуванням вартості ділянки певної якості та місцезнаходження, виходячи з потенційного доходу за розрахунковий термін окупності й дозволити підприємствам розрахувати первісну оцінку земель із застосуванням

розроблених методик економічної оцінки землі. Крім того, в процесі розвитку ринку земель, а також при оприбуткуванні земельних ділянок у випадках безоплатної передачі або дарування, часто виникають складнощі з їх ринковою оцінкою. Вважаємо за необхідне при визначенні ринкової вартості об'єкта, диференціювати ринкові ціни на ціни при купівлі-продажу земельної ділянки і середні орендні ринкові ціни. Це сприятиме правильному відображенню господарських операцій у бухгалтерському обліку і змістовному аналізу ефективності використання землі.

Організація бухгалтерського обліку земель залежить від організаційно-правової форми підприємства, виду його діяльності, розміру, фінансового стану й інших чинників. У частині земельних угод у бухгалтерському обліку повинні передбачатися відображення складу землекористування, розмірів землеволодіння та організаційно-правової форми підприємства.

Документування є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, забезпечуючи його інформаційну базу і достовірність відображених господарських операцій. Тому дослідивши стан первинного обліку, доцільно удосконалити „Акт на оприбуткування земельних угідь” (ф. №111-АПК) і змінити його назву на „Акт на оприбуткування і вибуття (прийому-передачі) земель (земельної ділянки)”. В акт необхідно ввести ряд додаткових реквізитів, що розкривають додаткову інформацію по земельних ділянках: найменування сторони, що передає і приймає, юридичний статус земельної ділянки, бал бонітету, номер поля і сівозмینی. Акт на оприбуткування і вибуття (прийому-передачі) земель (земельної ділянки) можна застосовувати при оприбуткуванні й вибутті земель, що знаходяться у власності, оренді та користуванні. В процесі прийому повинна бути присутня матеріально відповідальна особа.

Крім того, вважаємо за необхідне витрати по різних видах меліоративних робіт обліковувати на окремому синтетичному рахунку, субрахунку „Земельні ділянки, які знаходяться в стадії меліоративного будівництва”, конкретно по тих земельних ділянках, на яких були проведені відповідні роботи. Якщо ж сільськогосподарські угіддя знаходяться в користуванні або оренді й відображені на забалансових рахунках, то меліоративні роботи необхідно відображати на окремому субрахунку у складі рекомендованого синтетичного рахунка „Земля”. Обов'язковим для використання такої методики на практиці є складання по кожному виду меліоративних робіт акта прийому-здачі меліоративних робіт. Нині такої уніфікованої форми не існує. У запропонованій нами формі „Акт приймання-здачі витрат по меліоративних роботах” (рис. 1) повинні бути відображені наступні дані: найменування виконаних меліоративних робіт; дата відображення виконаних робіт в обліку; первинна вартість меліоративних робіт, кореспонденція рахунків; найменування угідь; номер сівозмینی, поля, ділянки, кількість гектарів; норма амортизації.

При повному нарахуванні амортизації пропонуємо вартість меліоративних робіт списувати з балансу на основі рекомендованого „Акта на списання витрат по меліоративних роботах” (рис. 2), в якому відображати наступні дані: дата списання витрат; найменування видів робіт; їхню первинну вартість і нараховану суму амортизації; кореспонденцію рахунків; найменування угідь, номер сівозмینی, поля і ділянки, а також їхню площу в гектарах. В акті необхідно відобразити номер інвентарної картки земельних угідь, в якій обліковували ці види робіт. Після затвердження акта керівником вказати в ньому дату відображення в картці операції по списанню вартості робіт. Із впровадженням у практику цих форм документів господарські операції будуть своєчасно і повністю відображатися в бухгалтерському обліку. Для раціональнішої організації бухгалтерського обліку вважаємо доповнити графік документообігу цією документацією.

Досліджуючи це питання в сільськогосподарських формуваннях можна зробити висновок про низький рівень організації первинного і аналітичного обліку земель. Це нерідко призводить до неправильного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

підприємство

Затверджую:

Керівник

(підпис, прізвище, ім'я, по батькові)

“ ” _____ 20 р.

Акт приймання-здачі витрат по меліоративних роботах

№ доку-мента	Рік	Місяць	Число	Первинна вартість, грн.	Кореспонденція	
					дебет	кредит

Види робіт	Найменування угідь	№ сівозміни, поля	Кількість, га	Норма амортизації, %	Кореспондуючий рахунок, субрахунок

Комісія у складі голови - головного агронома _____, і членів комісії - бухгалтера і головного інженера _____ на підставі

_____ (наказу, розпорядження)

від „ ” _____ 20 року встановила, що _____

_____ (найменування меліорації)

_____ (найменування робіт)

Роботи виконані _____ (повністю, не повністю)

Роботи здав _____ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)

Висновок комісії _____

Голова комісії: Гол. агроном _____ (посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Члени комісії: Бухгалтер _____ (посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Гол. інженер _____ (посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Дані Акта перенесені в інвентарну картку № _____

“ ” _____ 20 р.

Головний бухгалтер: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Рис. 1. Акт приймання-здачі витрат по меліоративних роботах

підприємство

Затверджую:
Керівник

(підпис, прізвище, ім'я, по батькові)
“ ” _____ 20 р.

Акт на списання витрат по меліоративних роботах

№ документа	Рік	Місяць	Число	№ інвентарної картки обліку земель	Найменування виду робіт	Найменування угідь

№ сівоз-міни, поля	Кіль-кість, га	Перви-нна вартість, грн.	Норма аморти-заційних відраху-вань, %	Сума нарахо-ваної аморти-зації, грн.	Код рахунка і субрахунка для нараху-вання аморти-зації	Залишкова вартість, грн.	Бухгалтерський запис	
							Дебет	Кредит

від „ ” _____ 20 р.

Комісія, призначена _____ № _____
(наказом, розпорядженням)

оглянула

(найменування об'єкта, документація)

В результаті комісія встановила:

Меліоративні роботи були виконані “ ” _____ 20 р.

Причина списання _____

Висновок комісії _____

Перелік доданих документів _____

Голова комісії: _____
(посада) (підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

Члени комісії: _____
(посада) (підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

(посада) (підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

(посада) (підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

У інвентарній картці № _____ обліку земельних угідь відмічено.
“ ” _____ 20 р.

Головний бухгалтер: _____
(посада) (підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

Рис. 2. Акт на списання витрат по меліоративних роботах

Так, окремі сільськогосподарські підприємства поставили на баланс право користування землями, тоді як ці земельні частки слід було оприбутковувати до складу основних засобів. Якби був складений первинний документ на оприбуткування земельних часток, то в бухгалтерському обліку ці операції відображалися б правильно. Відсутність правильно складених первинних бухгалтерських документів на оприбуткування і списання при купівлі земельних ділянок у фізичних осіб або виходу їх зі складу засновників призводить до того, що ділянки, на які у господарства є свідоцтво на право власності, та які повинні бути відображені у складі основних засобів, в обліку взагалі не відображено.

Проаналізувавши окремі первинні документи, на підставі яких формуються витрати, а також підтверджується вихід продукції рослинництва необхідно зробити висновок, що вони, в основному, задовольняють цілі бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського користування, майже у всіх передбачене заповнення номера поля та інші необхідні реквізити. Пропонуємо лише доповнити їх номером сівозміни, а при необхідності, й номером окремих ділянок.

Система управління земельними ресурсами повинна ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку, які дають змогу проводити оцінку й аналіз ефективності використання земель на рівні окремого поля і ділянки. Це можна зробити тільки в системі аналітичного обліку. Щоб накопичувати інформацію для економічної оцінки земель, слід аналітичний облік на рахунку 23 „Виробництво”, субрахунок „Рослинництво” в особовому рахунку (виробничому звіті) форми 10.3.а, б с.-г. вести не тільки по сільськогосподарських культурах, але й полях, масивах і сівозмінах.

Витрати на меліоративні роботи запропоновано додавати до вартості тих земельних ділянок, які знаходяться у власності підприємства. Оцінку цих земель рекомендуємо складати з їхньої первісної вартості й додавати до неї капітальні витрати по меліоративних роботах. Згодом вартість меліоративних робіт необхідно відносити на витрати виробництва шляхом нарахування амортизації на підставі розрахунків у рекомендованій „Відомості нарахування амортизації по проведених меліоративних витратах” (рис. 3).

Вартість капітальних робіт по орендованих землях обліковувати на субрахунку 102 „Капітальні витрати на поліпшення земель (оренованих)” до якого відкрити рахунки III порядку:

- 102.1 – Витрати на осушення ґрунтів
- 102.2 – Витрати на штучне зрошення
- 102.3 – Терасування поверхні ґрунтів
- 102.4 – Гіпсування
- 102.5 – Вапнування
- 102.6 – Інші капітальні витрати на поліпшення земель.

Земля як об’єкт бухгалтерського обліку є одночасно й засобом праці та предметом праці, тому вважаємо за доцільне враховувати землю у складі необоротних активів на окремому синтетичному рахунку, а не на рахунку 10 „Основні засоби”.

Із введенням синтетичного рахунка пропонуємо відкривати субрахунки відповідно до запропонованої класифікації земель як об’єкта бухгалтерського обліку.

Оскільки землі стали об’єктом бухгалтерського обліку і входять до складу основних засобів, то по них слід проводити інвентаризацію. Інвентаризації повинні підлягати всі землі, які належать підприємству як на правах власності, так і на правах користування та оренди. Інвентаризацію проводять один раз у п’ять років обов’язково, а якщо відбулися істотні зміни у складі та якості угідь, то інвентаризацію слід проводити частіше із залученням землевпорядника або фахівця, призначеного земельним комітетом, для уточнення картографічних і якісних даних матеріалів шляхом контрольних обмірів, аналізу ґрунтів тощо. З цієї метою нами запропоновано відкриття Інвентарної картки обліку земельних угідь

(власних і орендованих) (рис. 4), в якій відображатимуться: характеристика земельних угідь, меліоративні роботи, балансова вартість ділянки та її використання. Крім того, нами рекомендуються наступні розроблені документи: Зведена інвентарна картка обліку земель, Інвентарний список земельних угідь (за місцем їх знаходження).

підприємство

Відомість нарахування амортизації по проведених меліоративних витратах

Найменування об'єкта	Рік проведення	№ інвентарної картки	Найменування угідь	№ сіво-міни, поля	Площа, га	Сума, грн.	Норма амортизаційних відрахувань	Нарахована амортизація, грн.		Розподіл амортизації на об'єкти обліку, грн	Шифр рахунка
								за рік	за місяць		

Відомість складена: _____
 (посада) (підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)
 " " _____ 20 ____ р.
 Бухгалтер _____
 (підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

Рис. 3. Відомість нарахування амортизації по проведених меліоративних витратах

підприємство

Інвентарна картка № ____ обліку земельних угідь (власних і орендованих)

1. Характеристика земельних угідь

(об'єкт, категорія земель, вид угідь)

Акт на оприбуткування		№ сіво-зміни, поля	Рахунок, субрахунок	Аналітичний рахунок	Первинна вартість, грн.	Площа, га	Розташування ділянки, місцева назва	Переоцінка (для земель у власності)			
дата	номер							дата	сума за коефіцієнтом Держкомстату	ринкова вартість, грн.	кореспонденція
											дебет кредит

2. Меліоративні роботи, що збільшують вартість земельних угідь і витрати щодо їх поліпшення

Найменування робіт і витрат	Рік	Культура	Площа, га	Одиниця виміру	Кількість	Сума, грн.	Рахунок, субрахунок	Термін дії	Рік			Норма амортизації, %	Рахунок, субрахунок	Дата списання з балансу
									поточний	2-ий	3-ій			
									відсоток списання					

3. Вибуття (переведення в інші категорії)

Акт на вибуття		Площа, га	Причина вибут-	Сума, грн.	Кореспондуючий рахунок	Рік	Первинна вартість	Знос	Залишкова вартість
дата	номер								

4. Використання ділянки

Рік	Бал боні- тету	Куль- тура	Затрати праці люд.- год; сума, грн.	Засто- сува- ння механі- зації	Списано добрив				Усьо- го ви- трат, тис. грн.	Вихід продук- ції		Урожай- ність, ц/га	Чистий дохід, грн.
					мінеральних		органічних			в нату- рі, ц	Сума за спра- вед- ливою варті- стю, тис. грн.		
					ц д. р.	сума, грн.	т	сума, грн.					

Картка заповнена:

“ ” _____ 20 р.

Бухгалтер _____

(підпис)

(прізвище, ім'я, по бать-

кові)

Рис. 4. Інвентарна картка обліку земельних угідь (власних і орендованих)

Розвиток земельного ринку, необхідність контролю з боку держави за цільовим використанням земель, а також аналізу рівня ефективності їх використання сільськогосподарськими підприємствами та господарствами різних організаційно-правових форм надалі вимагають нових завдань перед бухгалтерським обліком і нових знань від фахівців економічного профілю.

* * *