

Облік земель та ефективності їх використання в умовах переходу до ринку

Б.С.ГУЗАР, кандидат економічних наук

С.М.РИБАК, аспірант

Уманська сільськогосподарська академія

Як відомо, одним з основних засобів виробництва в сільському господарстві є земля, від раціонального використання якої залежить ефективність інших основних оборотних засобів виробництва, а також праці. Земля має певні особливості і є природним утворенням, має незмінний і обмежений простір і, що досить важливо, при раціональному використанні поліпшує виробничі якості.

Перехід до ринкової економіки у сільському господарстві пов'язаний з розвитком і удосконаленням земельних відносин. Сучасний стан в АПК свідчить про зниження родючості ґрунту при різкому зменшенні внесення органічних і мінеральних добрив, значному скороченні обсягів робіт з осушення та зрошення земель, реконструкції діючих меліоративних систем, вапнування та гіпсування ґрунтів.

Екстенсивний спосіб господарювання зумовив високий рівень розораності земель. Питома вага ріллі в структурі сільськогосподарських угідь України становить 79,3%. тоді як у США - 19%, у Франції, Німеччині — 33, Італії - 31%. Надмірна розораність призводить до порушення екологічно допустимого співвідношення ріллі, природних лук і пасовищ, лісових і водних ресурсів, негативно позначається на стійкості агроландшафту території країни.

З метою забезпечення раціонального використання і охорони земель, створення умов рівноправного розвитку різних форм власності і господарювання на землі, формування багатуукладної економіки в Україні здійснюється земельна реформа. Розроблено понад 30 законодавчих, нормативних, інструктивно-методичних актів і документів, зокрема, Земельний кодекс України, закони України "Про форми власності на землю", "Про колективне сільськогосподарське підприємство", "Про плату за землю", "Про селянське (фермерське) господарство", Постанова Верховної Ради України

"Про земельну реформу", Указ Президента України "Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки" та ін.

Згідно з чинним законодавством громадянам передано у приватну власність земельні ділянки для ведення особистого підсобного господарства у межах 0,6 га, додатково у користування можуть надаватися земельні ділянки з розрахунку, щоб загальна площа особистого підсобного господарства не перевищувала 1 га, а за погодженням з обласною радою — 2 га. Селянським (фермерським) господарствам у власність надається частина землі у розмірі середньої земельної частки (паю), решта (до 50 га ріллі і 100 га сільськогосподарських угідь) — у постійне користування з правом викупу. Крім того, у приватну власність може отримати землю кожен член колективного сільськогосподарського підприємства, акціонерного та іншого господарського товариства при виході з нього у розмірі земельної частки (паю)

Серед деяких фахівців сформувався погляд, що ефективніше використання землі забезпечать особисті підсобні та селянські (фермерські) господарства населення. Це впливає з того, що у 1986-1990 рр. на особисті підсобні господарства припадало лише 6% сільськогосподарських угідь, а вироблено валової продукції 26%, в тому числі рослинництва — 20,8, тваринництва — 30,5%. Ефективність роботи селянських (фермерських) господарств поки що невисока. Займаючи 2,2% сільськогосподарських угідь, у 1998 р. вони виробили лише 0,7% валової продукції, з них 0,9 — рослинницької і 0,4% - тваринницької. Такий стан виробництва у цих господарствах пояснюється закріпленням за ними переважно гірших земель та недостатнім рівнем матеріально-технічного забезпечення. До того ж розвиток селянських (фермерських) господарств не стимулює система оподаткування.

Академіки О.Онищенко, В.Трегобчук, В.Юрчишин вважають, що найефективнішим є сільськогосподарське виробництво, яке функціонує на приватній власності на землю та інші засоби виробництва. Водночас вони наголошують на необхідності концентрації виробництва, щоб приватні підприємства були відносно великими. Досвід країн Західної Європи свідчить,

що ефективність виробництва значно вища там, де розміри землекористування перевищують 100 га. За даними академіка П.Т.Саблука, раціональними розмірами фермерських господарств зернового напрямку в Україні є 300-400 га, овочівницького, плодово-ягідного та виноградарського - 20-60 га.

Законом передбачено виділити фермерським господарствам до 50 га ріллі і 100 га сільськогосподарських угідь. Але вони можуть створити господарства більшого розміру за допомогою оренди земельних часток (паїв) або за кооперування з іншими фермерськими господарствами, власниками і користувачами земельних ділянок.

Ряд вчених вважають, що за рахунок оренди землі є можливість створювати підприємство бажаних розмірів. Оренда — це рух землі від менш підприємливих господарств до більш підприємливих товаровиробників, вона — дійовий регулятор земельних відносин при відсутності вільного ринку землі.

На думку окремих фахівців, створення внаслідок земельної реформи великої кількості землекористувачів призведе до збільшення кількості меж і доріг, у тому числі розміщених на схилах, що підвищить загрозу розмивання ґрунтів та збільшення ярів. Для запобігання цьому слід вирішити такі питання:

визначити спеціалізацію господарств, розмір і конфігурацію землеволодіння з урахуванням ступеня еродованості ґрунтів, розчленування угідь ярами і балками, піддатливості території процесам ерозії;

спроєктувати масиви угідь на цілих водозборах;

здійснити ерозійно безпечне розміщення меж угідь;

розробити вимоги до використання ерозійно небезпечних ґрунтів.

Після реформування колективних сільськогосподарських підприємств створюються нові виробничі структури на базі приватних підприємств одного власника з орендними відносинами та орендні підприємства кількох власників з повною та обмеженою відповідальністю, командитні товариства, сільськогосподарські кооперативи, закриті і відкриті акціонерні товариства.

Діяльність різних типів сільськогосподарських формувань спрямовується на більш ефективне використання земель.

В умовах функціонування великих сільськогосподарських підприємств важливим є удосконалення внутрішньогосподарської оренди земель, тобто укладання договорів оренди земельних паїв безпосередньо між власником паю і керівником внутрішньогосподарського підрозділу, що повинно підвищити відповідальність за ефективне використання земель.

Чимало дискусій точиться навколо необхідності запровадження вільного ринку земельних ресурсів. Його прихильники вважають, що неефективний господар продаватиме свою землю більш підприємливому. Такий рух землі має забезпечити ефективніше її використання. Їх опоненти виступають проти вільної купівлі-продажу землі, побоюючись, що її можуть скупити великі фінансові угруповання, які потім диктуватимуть свою ренту на землю, що включатиметься до собівартості сільськогосподарської продукції, істотно її збільшуючи.

На думку академіка В.М.Трегобчука, операції, пов'язані з купівлею-продажем земельних угідь, повинні здійснюватися через земельні банки України, які знаходитимуться в руках держави, оскільки вони можуть бути вигідними для неї.

Окремі економісти вважають, що передача землі у приватну власність була помилкою, що земля в Україні повинна залишатися у державній власності. Земля може здаватися в оренду громадянам України, іноземцям та особам без громадянства. Пріоритет має надаватися вітчизняним орендарям. Особливо наголошується на дотриманні екологічних умов землекористування. Право оренди може бути відчужене у будь-який законний спосіб: продано, заставлено, подаровано, обміняно, успадковано тощо. Вчені вважають, що така система забезпечить:

створення оптимальної кількості господарств оптимального розміру відразу, без стадії перетворення великої кількості малих підприємств у меншу кількість великих;

Академіки О.Онищенко, В.Трегобчук, В.Юрчишин вважають, що найефективнішим є сільськогосподарське виробництво, яке функціонує на приватній власності на землю та інші засоби виробництва. Водночас вони наголошують на необхідності концентрації виробництва, щоб приватні підприємства були відносно великими. Досвід країн Західної Європи свідчить, що ефективність виробництва значно вища там, де розміри землекористування перевищують 100 га. За даними академіка П.Т.Саблука, раціональними розмірами фермерських господарств зернового напрямку в Україні є 300-400 га, овочівницького, плодово-ягідного та виноградарського - 20-60 га.

Законом передбачено виділити фермерським господарствам до 50 га ріллі і 100 га сільськогосподарських угідь. Але вони можуть створити господарства більшого розміру за допомогою оренди земельних часток (паїв) або за кооперування з іншими фермерськими господарствами, власниками і користувачами земельних ділянок.

Ряд вчених вважають, що за рахунок оренди землі є можливість створювати підприємство бажаних розмірів. Оренда — це рух землі від менш підприємливих господарств до більш підприємливих товаровиробників, вона — дійовий регулятор земельних відносин при відсутності вільного ринку землі.

На думку окремих фахівців, створення внаслідок земельної реформи великої кількості землекористувачів призведе до збільшення кількості меж і доріг, у тому числі розміщених на схилах, що підвищить загрозу розмивання ґрунтів та збільшення ярів. Для запобігання цьому слід вирішити такі питання:

визначити спеціалізацію господарств, розмір і конфігурацію землеволодіння з урахуванням ступеня еродованості ґрунтів, розчленування угідь ярами і балками, піддатливості території процесам ерозії;

спроектувати масиви угідь на цілих водозборах; здійснити ерозійно безпечне розміщення меж угідь; розробити вимоги до використання ерозійно небезпечних ґрунтів. Після реформування колективних сільськогосподарських підприємств створюються нові виробничі структури на базі приватних підприємств одного власника з орендними відносинами та орендні

підприємства кількох власників з повною та обмеженою відповідальністю, командитні товариства, сільськогосподарські кооперативи, - закриті і відкриті акціонерні товариства. Діяльність різних типів сільськогосподарських формувань спрямовується на більш ефективне використання земель.

В умовах функціонування великих сільськогосподарських підприємств важливим є удосконалення внутрішньогосподарської оренди земель, тобто укладання договорів оренди земельних паїв безпосередньо між власником паю і керівником внутрішньогосподарського підрозділу, що повинно підвищити відповідальність за ефективне використання земель.

Чимало дискусій точиться навколо необхідності запровадження вільного ринку земельних ресурсів. Його прихильники вважають, що неефективний господар продаватиме свою землю більш підприємливому. Такий рух землі має забезпечити ефективніше її використання. Їх опоненти виступають проти вільної купівлі-продажу землі, побоюючись, що її можуть скупити великі фінансові угруповання, які потім диктуватимуть свою ренту на землю, що включатиметься до собівартості сільськогосподарської продукції, істотно її збільшуючи.

На думку академіка В.М.Трегобчука, операції, пов'язані з купівлею-продажем земельних угідь, повинні здійснюватися через земельні банки України, які знаходитимуться в руках держави, оскільки вони можуть бути вигідними для неї.

Окремі економісти вважають, що передача землі у приватну власність була помилкою, що земля в Україні повинна залишатися у державній власності. Земля може здаватися в оренду громадянам України, іноземцям та особам без громадянства. Пріоритет має надаватися вітчизняним орендарям. Особливо наголошується на дотриманні екологічних умов землекористування. Право оренди може бути відчужене у будь-який законний спосіб: продано, заставлено, подаровано, обміняно, успадковано тощо. Вчені вважають, що така система забезпечить: створення оптимальної кількості господарств оптимального

розміру відразу, без стадії перетворення великої кількості малих підприємств у меншу кількість великих;

сприяння швидкому розвитку господарств будь-якої форми власності, виходу з кризи та вільному розвитку ринкових відносин;

ретельне дотримання екологічної культури землекористування;

ціна оренди землі щорічно коливатиметься відповідно до ринкового закону попиту та пропозиції, що разом з можливістю продавати та заставляти право оренди створить ринок орендованої землі, який для землекористувачів є значно вигіднішим, ніж ринок приватної землі, бо на ньому не треба витратити додаткові кошти на придбання землі у приватну власність.

Земельний податок має важливе значення як механізм забезпечення раціонального використання та охорони земель сільськогосподарського призначення, відтворення їх продуктивності, споживних якостей і екологічної ролі ґрунтового покриву. Особливе значення податкового регулятора висвітлене в ст. 21 Закону України "Про плату за землю", згідно з якою кошти від сплати земельного податку надходять до місцевих бюджетів і використовуються на цілі, пов'язані з фінансуванням заходів з раціонального використання та охорони земель, підвищення родючості ґрунтів.

Економіст О.О. Кучер вважає недоцільним введення єдиного фіксованого податку для сільськогосподарських товаровиробників, оскільки порушується основний принцип розподілу коштів, втрачається механізм спрямування земельного податку на фінансування заходів, пов'язаних з раціональним використанням землі. Вона пропонує перейти на двоканальну систему оподаткування сільськогосподарського товаровиробника, при якій стягуватимуться лише податок на прибуток та земельний податок.

Земля — важливий елемент сільськогосподарського виробництва. В сучасних умовах назріла об'єктивна необхідність включити її до складу основних засобів і поставити на баланс підприємств. При цьому виникає проблема грошової оцінки землі.

До недавнього часу в нашій державі земля оцінювалася у відносних показниках: балах, умовних кадастрових гектарах, коефіцієнтах тощо. Виходячи з нагальної потреби у вартісній оцінці землі, розроблено Методику грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, затверджену Постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 р. №213, за якою здійснено оцінку земель в Україні. В основу розрахунку грошової оцінки земель покладено рентний дохід, який створюється при виробництві зернових культур і визначається за даними економічної оцінки земель, проведеної в Україні у 1988 р. на основі результатів господарської діяльності за 1980-1986 рр. Грошова оцінка земель визначається розміром щорічного одержаного рентного доходу з урахуванням строку його капіталізації. В методиці прийнято термін капіталізації в 33 роки, що відповідає трипроцентній платі за користування кредитом.

Згідно з методикою грошову оцінку здійснено окремо по даних землях, землях під багаторічними насадженнями, природними сіножатями і пасовищами. Обчислено також середньозважений показник грошової оцінки сільськогосподарських угідь.

Грошова оцінка окремих земельних ділянок коригується з урахуванням їх віддаленості від населених пунктів, пунктів матеріально-технічного забезпечення та реалізації продукції.

М.М.Федоров вважає, що земля на сільськогосподарських підприємствах може бути оцінена за діючими кадастровими цінами залежно від її якості.

У господарствах, які передали землю як частку вкладень до спільного підприємства, її слід намагатися оцінити за цінами на землю в тій країні, представники якої беруть участь у створенні спільних підприємств. Тим самим частка української сторони може підвищитись. Якщо ж ціна землі в тій країні нижча, ніж в Україні, можуть бути використані кадастрові ціни.

Н.Т.Назаренко, С.А.Горланов запропонували альтернативну методику визначення грошової оцінки земель, основу на витратному принципі. Однак

Д.Шиян вважає цей метод недоцільним, оскільки він дає вищу оцінку, ніж методика, побудована на визначенні ренти.

Б.Пасхавер пропонує визначити грошову оцінку земель, виходячи з поєднання витратного та рентного принципів.

Академіки П.Т.Саблук, В.Я.Месель-Веселяк при визначенні грошової оцінки землі пропонують використовувати показники урожайності сільськогосподарських культур за 1986-1990 рр.

Прихильники створення вільного ринку землі вважають, що її вартість повинна визначатися на основі угоди між покупцем і продавцем. На неї впливають такі фактори, як продуктивність землі, права і заборони на користування нею, індивідуальні потреби і бажання продавця та покупця.

На думку деяких економістів, ринкові ціни на землю повинна регулювати держава, оскільки є побоювання, що, по-перше, в угоді кулівлі-продажу сторони вказуватимуть занижену ціну, аби уникнути сплати податку на продаж, по-друге, спекулянти скуповуватимуть землю в селян за дуже низькими цінами. Їх опоненти твердять, що цього можна уникнути шляхом встановлення прийнятних податкових ставок і доступності для населення професійних консультацій та інформації про продаж землі, залишаючи за людьми право на остаточне рішення.

Розглянемо досвід обліку землі, набутий у країнах з розвинутою ринковою економікою. Порядок оцінки землі, надходження і списання з балансу визначається міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 16 "Основні засоби". Відповідно до нього земля визнається активом підприємства, якщо вона відповідає таким критеріям:

існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього активу;

оцінка активу може бути достовірно визначена. При придбанні земельної ділянки її оцінюють за тією сумою витрат, яку понесло підприємство на її купівлю. Це можуть бути витрати по придбанню юридичних прав на майно, комісійні агентів з продажу нерухомості, витрати на оплату юридичних послуг,

витрати на страхування права володіння майном, на його дослідження, податки, відсотки за кредит.

При купівлі земельної ділянки і будівлі на ній однією операцією важливо обґрунтовано і раціонально визначити із загальної суми частину, яку буде сплачено за земельну ділянку, та частину, яку сплатили за будівлю та споруду. При цьому найдоцільніше використання принципу розподілу пропорційно-поточної ринкової вартості кожного з відповідних активів на дату придбання. Для визначення такої вартості компанії часто звертаються до послуг незалежних експертних чи державних податкових служб.

Якщо земля придбана зі старою будівлею чи спорудою, то до вартості землі включаються витрати на її ліквідацію за мінусом отриманих від ліквідації матеріалів.

У разі, якщо земля придбана в результаті бартерної операції, її оцінка залежить від того, чи має місце обмін подібними чи неподібними активами. Подібними вважаються об'єкти, які виконують аналогічну функцію та мають подібну справедливую вартість.

Якщо земля отримана в обмін на подібний актив, то її оцінюють за вартістю відданого об'єкта. Якщо земля обмінюється на неподібний актив, то її оцінюють за справедливою вартістю відданого активу, скоригованого на суму коштів, які надійшли або сплачені в процесі цієї операції.

Амортизація на землю не нараховується, оскільки в процесі експлуатації вона може навіть поліпшити свої виробничі якості.

Нині в земельному обліку дуже низький рівень автоматизації. В результаті спостерігається розрив між зростаючою кількістю необхідної для виробництва інформації та оперативністю її обробки. Інтенсивне ведення сільськогосподарського виробництва, спрямоване на раціональне використання кожного гектара землі, повинне ґрунтуватися на чітких даних про кожен ділянку землі., які забезпечить автоматизоване ведення обліку земельних ресурсів як на рівні окремого підприємства, так і держави в цілому.

Роблячи загальний висновок, слід відмітити, що проблема ефективного використання землі нині стоїть дуже гостро. Вчені пропонують багато шляхів її вирішення, головним з яких є земельна реформа. Проте, на нашу думку, реформа сама по собі не забезпечить призупинення спаду виробництва, а лише закладе фундамент для позитивних перетворень у майбутньому. Важливим аспектом також є включення землі до складу основних засобів сільськогосподарських підприємств, якщо спиратись на світовий досвід. Облік землі повинен вестись автоматизовано, що значно його спростить, полегшить і прискорить.

Указом Президента України "Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки" від 3 грудня 1999 р. передбачено запровадити, починаючи з 2000 р., відображення в балансах сільськогосподарських підприємств вартості землі, що перебуває у їх власності, з обліку — площі орендоване" землі, у собівартості сільськогосподарської продукції — орендної плати за землю.

Згідно з новим планом рахунків облік земель, що є власністю сільськогосподарських підприємств, здійснюється на рахунку 10 "Основні засоби" субрахунку 101 "Земельні ділянки". Облік землі на цьому рахунку ведеться як у натуральних показниках — гектарах, так і у вартісних — гривнях. Вартість землі визначається згідно з Постановою Кабінету Міністрів України "Про методику грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів" від 23 березня 1995 р.

Зазначена методика дозволяє своєчасно і без особливих затрат праці і коштів вносити корективи у грошову оцінку земель у зв'язку з інфляційними процесами в нашій державі та з урахуванням світової тенденції подорожчання землі. З цією метою введено натуральний вираз грошової оцінки землі в зерновому еквіваленті. Проте дана методика не враховує транспортний фактор, тобто при оцінці земельної ділянки слід врахувати її відстань від місця реалізації продукції, центральної садиба тощо. Адже при збільшенні відстані

зростають витрати на перевезення вантажів, що безпосередньо зменшує прибуток з конкретної ділянки.

Для коригування вартості земельних ділянок автор пропонує використовувати коефіцієнти, розраховані економістом М.І.Пугачовим, яким підраховані витрати на здійснення однієї поїздки з вантажем і без нього автомобілем ГАЗ-52. В середньому враховано 10 їздок на 1 га, що відповідає 25 т вантажу. Наприклад, якщо середня відстань становить 10 км, а ділянка землі вартістю 4216 грн. на відстані 20 км, то її вартість коригується на коефіцієнт 1,2362 і становитиме 5212 грн. Такі розрахунки можуть бути виконані у кожному господарстві за умови затвердження їх загальними зборами членів колективу.

Методологічні засади відображення в бухгалтерському обліку інформації про земельні ресурси визначені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби". За дебетом рахунка 101 "Земельні ділянки" відображається надходження землі на баланс підприємства та сума її дооцінки, за кредитом — вибути земельної ділянки та сума її уцінки. Оскільки земля може використовуватися протягом необмеженого проміжку часу і не втрачати, а навіть підвищувати родючість, то знос на даний вид основних засобів не нараховується.

Зарахування на баланс підприємства земельних паїв як внесків учасників у пайовий капітал відображається проводкою:

дебет рахунка 101 "Земельні ділянки" — 15000 грн., кредит рахунка 41 "Пайовий капітал" - 15000 грн.

Купівлю землі можна відобразити бухгалтерськими записами:

дебет рахунка 15 "Капітальні інвестиції" — 45000 грн., кредит рахунка 37 "Розрахунки з різними дебіторами" — 45000 грн., дебет рахунка 101 "Земельні ділянки" — 45000 грн., кредит рахунка 15 "Капітальні інвестиції" — 45000 грн.

Відповідно до П(С) БО №7 "Основні засоби" підприємство переоцінює земельні ділянки, якщо їх вартість значно (більш як на 10%) відрізняється від справедливої вартості. У раз переоцінки однієї земельної ділянки здійснюється

переоцінка всіх ділянок на ту саму дату. Переоцінена вартість землі визначається множенням первісної вартості на індекс переоцінки. Останній визначається діленням справедливої вартості земель на їх балансову вартість.

Відомості про зміни первісної вартості земельних ділянок заносять до земельної шнурової книги.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів "Про проведення індексації грошової оцінки земель" від 12 травня 2000 р. в Україні проведено станом на 1 січня 2000 р. індексацію вартості сільськогосподарських угідь, що визначена станом на 1 липня 1995 р., на коефіцієнт - 2,07.

Якщо значення коефіцієнта індексації не перевищує одиниці, то індексація не провадиться. Наприклад, якщо ділянка оцінювалася в 4513 грн., то нова її вартість становитиме 9342 грн.

При дооцінці землі, що знаходиться на балансі підприємства, кореспондують рахунки: дебет рахунка 101 "Земельні ділянки" - 4829 грн., кредит рахунка 423 "Дооцінка активів" - 4829 грн. Уцінка землі включається у витрати господарства наступними записами: дебет рахунка 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" — 1000 грн., кредит рахунка 101 "Земельні ділянки" — 1000 грн.

Перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок землі при черговій дооцінці включається до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою останньої дооцінки і вказаним переміщенням у складі іншого додаткового капіталу. Припустимо, що сума попередніх *уцінок становила 2000 грн.*, а зараз проведено *дооцінку на суму 3000 грн.* Складаємо такі бухгалтерські записи: дебет рахунка 101 "Земельні ділянки" — 2000 грн., кредит рахунка 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" — 2000 грн.

На різницю між сумою уцінок і сумою дооцінки збільшуємо додатковий капітал: дебет рахунка 101 "Земельні ділянки" — 1000 грн., кредит рахунка 423 "Дооцінка активів" — 1000 грн.

Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою уцінок земельних ділянок при черговій уцінці спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу з включенням різниці між сумою чергової уцінки і вказаним перевищенням до витрат звітного періоду. Припустимо, що сума попередніх дооцінок становить 5000 грн., а проводиться уцінка землі на 7000 грн. В такому разі уцінку здійснюють насамперед за рахунок фонду дооцінки наступним записом: дебет рахунка 423 "Дооцінка активів" — 5000 грн., кредит рахунка 101 "Земельні ділянки" — 5000 грн.

На різницю між сумою уцінки і фондом дооцінки збільшуються інші витрати основної діяльності: дебет рахунка 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" — 2000 грн., кредит рахунка 101 "Земельні ділянки" — 2000 грн.

В умовах реорганізації господарств облік оренди землі набуває важливого значення, оскільки нині багато колишніх членів реорганізованих КСП віддають свої земельні паї в оренду і вони зацікавлені в одержанні прибутків від оренди їхньої частки, а також у раціональному обліку орендованих ділянок. Тому удосконалення *обліку* оренди землі є найактуальнішим питанням і вирішення його — проблема часу.

З введенням нового плану рахунків і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку порядок відображення орендних операцій в обліку і звітності орендаря і орендодавця визначається МСБО 17 "Оренда", який було прийнято в березні 1982 р. з внесенням змін 1 січня 1999 р. Згідно з МСБО 17 при передачі землі в оренду її вартість не відображається в балансі орендаря. Отримання землі в оренду відображається в обліку орендаря таким записом на позабалансових рахунках: дебет рахунка 01 "Орендовані необоротні активи" — 10250 грн.

Відповідно до Указу Президента "Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки" від 3 грудня 1999 р. розмір орендної плати повинен бути на рівні не менше одного відсотка визначеної відповідно до законодавства вартості орендованої землі.

Виникнення зобов'язання по сплаті орендної плати відображається бухгалтерським записом: дебет рахунка 91 "Загальновиробничі витрати" — 1000 грн., кредит рахунка 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" — 1000 грн.

Виплата орендної плати орендарю оформляється проводкою: дебет рахунка 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" — 1200 грн., кредит рахунка 31 "Рахунки в банках" — 1200 грн.

Податок на додану вартість, який входить до орендної плати, підприємство ставить до відшкодування (при наявності податкової накладної) наступним записом: дебет рахунка 641 "Розрахунки за податками" — 200 грн., кредит рахунка 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" — 200 грн.

Якщо підприємство виплачує орендну плату в натуральній формі, то складаються нижченаведені бухгалтерські проводки.

Списана вартість готової продукції в реалізацію: дебет рахунка 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" — 800 грн., кредит рахунка 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" — 800 грн.

Погашена заборгованість по орендній платі ~ : дебет рахунка 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" — 1200 грн., кредит рахунка 701 "Доход від реалізації готової продукції" — 1200 грн.

Нараховано ПДВ по відвантаженій продукції: дебет рахунка 701 "Доход від реалізації готової продукції" — 200 грн., кредит рахунка 641 "Розрахунки за податками" — 200 грн.

Схематично облік оренди землі у орендаря при грошовій і натуральній формі розрахунків подано на рисунку.

Орендодавець нараховує доход від оренди бухгалтерським записом: дебет рахунка 69 "Доходи майбутніх періодів" — 1200 грн., кредит рахунка 713 "Доход від операційної оренди активів" - 1200 грн.

Нарахована на орендну плату сума податку на додану вартість відображається проводкою: дебет рахунка 713 "Доход від операційної оренди активів" — 200 грн., кредит рахунка 641 "Розрахунки за податками" — 200 грн.

Отримана орендна плата від орендаря: дебет рахунка 31 "Рахунки в банках" — 1200 грн. кредит рахунка 69 "Доходи майбутніх періодів" — 1200 грн.

При виникненні ринку земельних ресурсів виникне новий вид оренди — зворотна оренда, яка означає продаж землі з одночасним укладанням договору {з новим власником) на довгострокову оренду цього майна, орендні платежі та ціна реалізації звичайно взаємозалежні. Відносини сторін в умовах зворотної оренди схематичне зображено на рисунку 1..

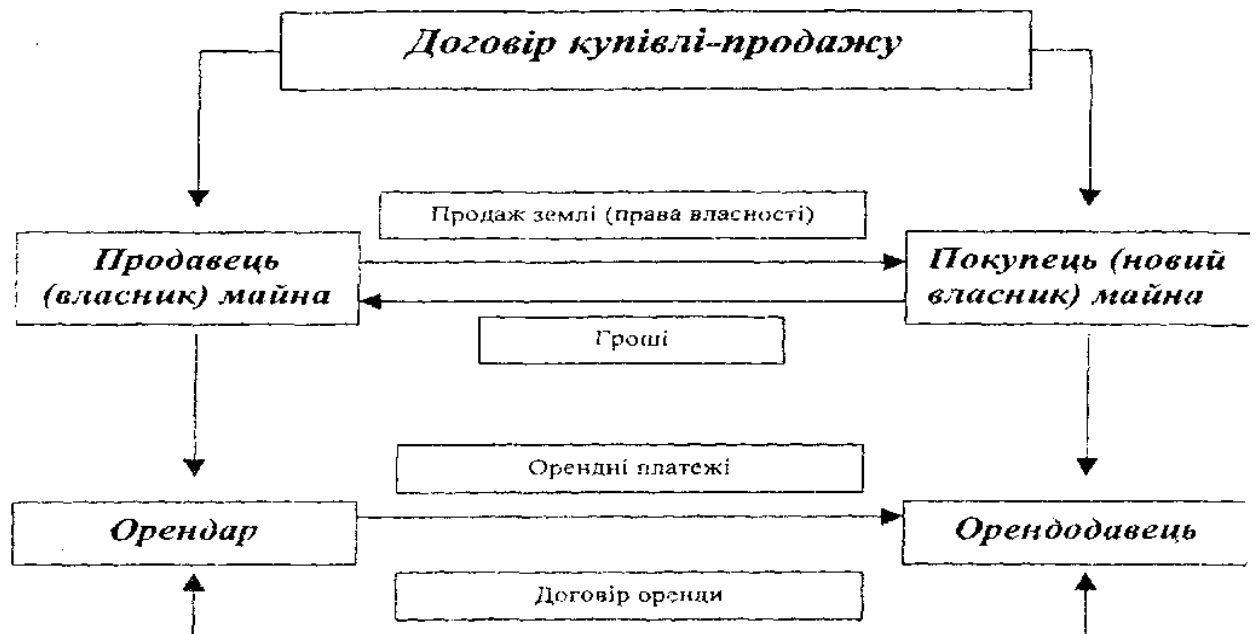


Рис.1. Схема продажу земельних ділянок з наступною орендою

При продажі земельних ділянок у господарстві складають наступні бухгалтерські записи.

Списання з балансу вартості реалізованої землі: дебет рахунка 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів" — 5000 грн., кредит рахунка 101 "Земельні ділянки" — 5000 грн.

Доход від реалізації землі відображають проводкою: дебет рахунка 37 "Розрахунки з різними дебіторами" — 7200 грн., кредит рахунка 742 "Доход від реалізації необоротних активів" - 7200 грн.

Нараховано податок на додану вартість по реалізованій землі: дебет рахунка 742 "Доход від реалізації необоротних активів" — 1200 грн., кредит рахунка 641 "Розрахунки за податками" - 1200 грн.

При визначенні фінансового результату від реалізації земельних ділянок роблять такі бухгалтерські записи.

Віднесено на фінансові результати вартість реалізованої землі: дебет рахунка 79 "Фінансові результати" — 5000 грн., кредит рахунка 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів" — 5000 грн.

На фінансові результати віднесено отриманий доход від реалізації землі: дебет рахунку 742 "Доход від реалізації необоротних активів" — 6000 грн., кредит рахунка 79 "Фінансові результати" — 6000 грн.

Отриманий результат віднесено на прибутки підприємства такою проводкою: дебет рахунка 79 "Фінансові результати" - 1000 грн., кредит рахунка 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" — 1000 грн.

Схему обліку реалізації землі подано на рисунку. Первинний облік землі у складі основних засобів пропонується вести у розробленій нами Інвентарній карточці обліку основних засобів (для земельних ділянок), яка містить реквізити: назва підприємства номер бригади, шифри синтетичного й аналітичного обліку, назва об'єкта, його інвентарний номер і номер акта, яким поставлено землю на баланс, внутрішнє переміщення та вибуття об'єкта, характеристика об'єкта (вид угідь, агровиробнича група ґрунтів, номер на плані, опис меж, площа, вартість землі). Дана картка, на наш погляд, буде зручною для бухгалтерського обліку землі.

Для оприбуткування землі нами розроблено Акт приймання-передавання земельних ділянок в експлуатацію. На нашу думку, в ньому доцільні такі реквізити: номер акта і дата його складання, назва господарства, коди рахунків, що дебетуються та кредитуються, склад комісії та підписи її членів, характеристика ділянки (теж саме), підписи осіб, що передали і прийняли об'єкт, присвоєний інвентарний номер.

Щодо інших реєстрів бухгалтерського обліку, то можна використовувати документи для обліку інших груп основних засобів.

Дані первинних документів слугуватимуть для складання Журналу-ордеру №13.