



УДК 382.348

**ОБЛІК ЯКОСТІ ЗЕМЕЛЬ. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙ В  
ПОЛІПШЕННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ЗЕМЕЛЬ**

**Т.В. МАШКОВА,**

аспірантка Національного університету біоресурсів та природокористування  
України, м. Київ, Україна

**Науковий керівник:** Кірейцев Г.Г., доктор економічних наук, професор



*Засобом підтримки і впровадження системи управління якістю, особливо на землях сільськогосподарського призначення, виступає облік якості земельних ресурсів, який на даний час в Україні є застарілим. Організація системи управління якістю земельних ресурсів, можливість застосування до землі такої категорії як інвестування в поліпшення та використання процедури амортизації до її вартості призводить до проблеми відображення в обліку будь-яких (позитивних, негативних) наслідків господарювання на землі.*

**Ключові слова:** облік якості земельних ресурсів, система обліку якості земель сільськогосподарського призначення, інвестування в поліпшення сільськогосподарських земель.

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день існують невирішені проблеми, пов'язані з практичною організацією обліку якості земельних ресурсів. Однією з головних цілей ведення державного земельного кадастру є облік цінності землі у складі природних ресурсів [7]. Нормативні документи щодо ведення обліку якості земель в Україні на даний час відсутні. Останній раз він проводився 14 років тому Інститутом землеустрою УААН по результатам узагальнення крупномасштабних ґрунтових обстежень. Положення про моніторинг ґрунтів на землях сільськогосподарського призначення, що затверджене Міністерством аграрної політики України від 26.02.2004 № 51 (zareєстрованого в Міністерстві юстиції України від 29.03.2004 №383/8982) не передбачає інформаційного обміну даними, одержаними при проведенні такого моніторингу, із державним земельним кадастром.

Облік якості земель на теперішній час є досить важливим, оскільки відображає відомості, які характеризують земельні угіддя за природними та набутими властивостями, що впливають на їх родючість, а також за ступенем забруднення ґрунтів. Інформаційною основою для обліку якісного стану земель, згідно статті 36 Закону України «Про землеустрій», є ґрунтові, геоботанічні та інші обстеження земель, що проводяться при здійсненні землеустрою [3]. Сьогодні організація обліку якості земельних ресурсів здійснюється в системі державного земельного кадастру та має бути адаптована відповідним чином для землевласників та землекористувачів. Звичайно, проведення обліку якості земель потребує актуалізації відомостей про стан ґрунтового покриву, але в сучасних умовах забезпечення фінансування відповідних обстежувальних робіт за традиційною технологією є малоімовірним. Перспективним для проведення обліку якості земель стає застосування спеціальних методів дистанційного зондування Землі, що базуються на реєстрації і подільшій інтерпретації відбитої сонячної радіації від поверхні ґрунту, рослинності та інших об'єктів. На сучасному етапі розвитку ринкових відносин, доцільно розглядати облік якості земельних ресурсів в системі бухгалтерського обліку.



**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематика відображення якості 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, В.М. Трегобчук, В.П. Ярмоленко та інших вчених. Над вирішенням проблем теорії і методології обліку з якістю працювали наступні науковці: В.Н. Войтоловський (досліджені проблеми організації контролю якості), В.І. Гіссін (проблеми управління якістю), Е.М. Карлик (досліджував вартісний аспект вартості), В.Ю. Огвоздін (питання управління якістю – основи теорії і практики), К.М. Рахлін (питання менеджменту якості), Е.І. Тавер (кількісна оцінка якості) і інші. Попри це, теоретичні засади правового механізму вдосконалення бухгалтерського обліку якості земельних ресурсів залишаються значною мірою дискусійними.

**Мета та завдання дослідження.** Метою даної статті є теоретичне обґрунтування положень обліку якості 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 обліку якості земельних ресурсів, оцінити сучасний стан організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах, обґрунтувати пропозиції по удосконаленню діючої системи обліку якості земель.

**Виклад основного матеріалу.** Відображення будь-якої земельної ділянки в обліку залежить від мети придбання цієї ділянки підприємством. Земельна ділянка, яку підприємство придбало для використання у власній діяльності (вирощування сільськогосподарських культур, будівництво приміщень) повинна відображатись в обліку як об'єкт основних засобів. Згідно з п. 5 П(С)БО 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 в оренду, то в такому випадку земельну ділянку слід відображати в обліку як об'єкт інвестиційної нерухомості (П(С)БО 32). Земля придбана для перепродажу є товаром і потрапляє до складу необоротних активів, призначених для продажу (П(С)БО 27).

Обліковувати землю 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 та 93, інші стверджують, що їх слід відносити на збільшення первісної вартості земельних ділянок. Що ж стосується капітальних витрат, пов'язаних з обліком якості земель, то їх потрібно відображати в бухгалтерському обліку на субрахунку 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 – П(С)БО 14, відповідно до п. 4 якого оренду земельних ділянок можна назвати операційною орендою. В результаті обробки статистичних даних за останні три роки по сільськогосподарських підприємствах Фастівського та Обухівського районів Київської області доцільно здійснювати облік якості земель в Книзі обліку земельних ділянок підприємства, яка складатиметься із окремих розділів: землі сільськогосподарського призначення та землі несільськогосподарського призначення. У даній книзі окремо слід обліковувати землі, що знаходяться в приватній власності підприємства, у постійному користуванні та орендовані. Книга повинна бути пронумерована, прошнурована та скріплена печаткою.

Документування операцій з земельними ресурсами на підприємствах оформляється згідно первинних документів, що затверджені 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 ділянками і в першу чергу облік їх якісних характеристик. В деяких господарствах він взагалі не існує. Причина – відсутність доступної методики бухгалтерського обліку земель, рекомендацій із питань відображення земельних ресурсів у звітності, розроблення первинних документів для всіх видів господарських операцій із земельними ділянками, а також обліку якості землі на агропідприємствах. При цьому необхідно визначитися з цілями організації такого обліку шляхом розмежування понять «облік витрат на якість» і «калькуляція». Вважаємо, що дані поняття існують самостійно і вирішують свої конкретні завдання. Підприємства можуть організувати облік з метою калькулювання, а можуть здійснювати облік фактичних загальних витрат на якість у цілому («вартість якості»). Дослідження показують, що в кращому випадку на підприємствах організований облік витрат на якість у цілому, а калькуляція вартості «якості» не здійснюється.

В сучасних умовах, облік якості земель необхідно проводити із урахуванням ДСТУ 4363:2004 «Якість ґрунту. Показники родючості ґрунтів».



Згідно цього нормативного документу, для оцінювання родючості ґрунту повинні використовуватись: матеріали великомасштабного обстеження ґрунтів і їх коригування (нариси, ґрунтові карти), матеріали детального агрохімічного обстеження ґрунтів, матеріали еколого-меліоративного моніторингу, результати тривалих стаціонарних польових дослідів наукових установ у конкретних ґрунтово-кліматичних умовах, дані агрохімічного паспорту земель сільськогосподарського призначення, які характеризують сучасний стан родючості ґрунту та ступінь його забрудненості токсичними агрохімікатами, важкими металами, радіонуклідами.

**Висновки та перспективи подальших розвідок.** Виходячи з вищезазначеного, розвиток відносин, пов'язаних з переходом прав власності на землю і відображення всіх операцій в бухгалтерському обліку повинні здійснюватись за допомогою державних заходів. Насамперед, слід розпочати із вдосконалення нормативно-законодавчої бази по бухгалтерському обліку земельних ресурсів, акцентувати увагу на якісні показники. 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.

Таким чином, досліджуючи питання обліку якості земельних ресурсів в сільськогосподарських формуваннях можна зробити висновок про низький рівень організації обліку якості земель, що призводить до неправильного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, а на господарському рівні – несе за собою втрати на поліпшення земельних ресурсів і підвищення собівартості. Причиною цьому є відсутність в державі досконалої методики обліку якості земельних ресурсів. Земельні ділянки виступають специфічним об'єктом власності підприємства, тому вимагають до себе особливої уваги і індивідуально розроблених підходів.

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.

### Література

1. 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;
2. Дерій В.А. Бухгалтерський облік землі в Україні та за кордоном. В.А. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. - № 5. – С.14-15;



3. Закон України «Про землеустрій» від 22.05.2003 №858-IV // Відомості Верховної Ради України від 05.09.2003 – 2003 р., №36, стаття 282;

4. Малова І.В. Опыт внедрения системы учета и анализа затрат на качество // Сб. «Трехмерность управления. Экономика качества. Техническое урегулирование». Серия «Все о качестве. Отечественные разработки». Выпуск 34. – М.: НТК «Трек», 2005;

5. Петрова О.О. Бухгалтерський облік і оцінка земельних ресурсів: дис. канд. екон. наук: 08.00.12 / Петрова Олена Олексіївна. – Новосибірськ, – 2003. – 194 с.;

6. Попова Т.Д. Управленческий учет и контроль в системе обеспечения качества продукции. Экономический поиск. По страницам докторских диссертаций / Под ред. В.Ю. Наливайского, С.Р. Левиной. РГЭУ «РИНХ», 2000. – 115 с.;

7. Проект Закону України «Про державний земельний кадастр» від 23 січня 2008 року.

### **Учет качества земель. Проблемы учета инвестиций в улучшение сельскохозяйственных земель**

**Машкова Т.В.**

*Средством поддержки и внедрения системы управления качеством, особенно на землях сельскохозяйственного назначения, выступает учет качества земельных ресурсов, который на данное время в Украине является обветшалым. Организация системы управления качеством земельных ресурсов, возможность применения к земле такой категории как инвестирование в улучшение и использование процедуры амортизации к ее стоимости приводит к проблеме отображения в учете любых (позитивных, негативных) последствий ведения хозяйства на земле.*

**Ключевые слова:** *учет качества земельных ресурсов, система учета качества земель сельскохозяйственного назначения, инвестирование в улучшение сельскохозяйственных земель.*

### **Account of quality of earths. Problems of account of investments are in ulutshenie of agricultural earths**

**Mashkova T.V.**

*By the mean of support and introduction of control system by quality, especially on earths of the agricultural setting, the account of quality of the landed resources, which on this time in Ukraine is ramshackle comes forward. Organization of control system by quality the landed resources, possibility of application to earth of such category as investing in an improvement and use of procedure of depreciation to its cost results in the problem of reflection in the account of any (positive, negative) consequences of menage on earth.*