



УДК 350.54

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙ В ПОЛІПШЕННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ЗЕМЕЛЬ

Г.Г. КІРЕЙЦЕВ,

доктор економічних наук, професор,

Т.В. МАШКОВА,

аспірантка Національного університету біоресурсів
та природокористування України

Організація системи управління якістю земельних ресурсів, можливість застосування до землі такої категорії, як інвестування в поліпшення та використання процедури амортизації до її вартості., відображення в обліку негативних наслідків господарювання на землі, встановлення строків окупності авансованого підприємствами капіталу, у разі придбання земельних ресурсів, обрахування частки цього ресурсу в отриманому підприємствами доході.

***Ключові слова:** інвестування в поліпшення сільськогосподарських земель, система обліку якості земель сільськогосподарського призначення, амортизація до вартості землі сільськогосподарського призначення.*

Постановка проблеми. На сьогоднішній день існують невирішені проблеми, пов'язані з практичною організацією обліку якості земельних ресурсів. Серед питань, які стосуються обліку земельних ресурсів, особливе місце займає можливість застосування до землі такої категорії, як інвестиції в поліпшення сільськогосподарських земель, використання процедури амортизації до її вартості, а також чіткого відображення обліку якості землі в бухгалтерському обліку. Визначитись щодо цих питань є необхідним у зв'язку з тим, що існує об'єктивна потреба відобразити в обліку негативні наслідки господарювання на землі, встановити строки окупності авансованого



підприємствами капіталу, у разі придбання земельних ресурсів, обрахувати частку цього ресурсу в отриманому підприємствами доході.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика відображення якості земельних ресурсів у 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 учених.

Метою статті є обґрунтування доцільності інвестування в поліпшення сільськогосподарських земель, аналіз змін, які відбуваються на теперішній час, оцінка сучасного стану обліку якості земель сільськогосподарського призначення.

Виклад основного матеріалу. Негативні явища в ґрунтоутворюючому процесі, викликані виробничою діяльністю людей, підтверджують існування фізичного погіршення якісного стану землі як засобу виробництва з виробничо-технічної сторони. У даному випадку мова йде про фізичне погіршення земель сільськогосподарського призначення, а саме тієї їх частини, що задіяна у землеробстві.

Проявами фізичного погіршення якісного стану земель будуть негативний баланс поживних та органічних (гумусу) речовин, підтверджені явища вітрової і водної ерозії ґрунту, підвищення щільності, кислотності та негативні зміни інших показників фізико-хімічного стану ґрунту, що призводять до зменшення придатності ґрунтів для вирощування сільськогосподарських культур та зниженням рівня їх урожайності.

Названі явища будуть свідчити про зменшення корисних властивостей землі як засобу виробництва у землеробстві. Як правило, вони є результатом недотримання технологій вирощування сільськогосподарських культур, застосуванням інтенсивних технологій вирощування, які не передбачають ґрунтозахисні заходи та косністю мислення управлінського персоналу, і лише невелика частина цих явищ обумовлені природнокліматичними умовами, не залежними від волі й дій людини.

Стосовно засобів виробництва, створених людською працею, зміни на фізичному рівні призводять до змін і в їх вартості. У бухгалтерському обліку вони відображаються у вигляді накопиченої амортизації, що, по суті, відбиває процес включення вартості засобів виробництва у кругообіг вартостей.

Перспективним для проведення обліку якості земель стає застосування спеціальних методів дистанційного зондування Землі, що базуються на реєстрації і подальшій інтерпретації відбитої сонячної радіації від поверхні ґрунту, рослинності та інших об'єктів. На сучасному етапі розвитку ринкових відносин доцільно розглядати облік якості земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку.

Земельні ділянки – одна з груп основних засобів. Якщо ж підприємство не буде використовувати земельну ділянку у власній діяльності, але отримуватиме



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). Слід відмітити, що перебільшення економістами впливу процесів самовідновлення землі на процес кругообігу її вартості, а також ролі земельної ренти призводить до неадекватного опису економічного процесу відтворення земельних ресурсів, а це тягне за собою невідповідне його відображення і в бухгалтерському обліку.

Обліковувати землю необхідно за вартістю її придбання (купівельною вартістю). З цього приводу думки фахівців, які існують у 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 у бухгалтерському обліку регламентує спеціальних стандарт – П(С)БО 14, відповідно до п. 4 якого оренду земельних ділянок можна назвати операційною орендою. Документування операцій з земельними ресурсами на підприємствах оформляється згідно первинних документів, що затверджені Міністерством статистики України. Проте більшість цих форм є досить недосконалими, а з деяких господарських операцій із земельними ділянками взагалі відсутні форми документів.

Нині в сільськогосподарських підприємствах спостерігається дуже низький рівень бухгалтерського обліку операцій із земельними ділянками і, в першу чергу, облік їх якісних характеристик. У 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 й 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 кулькування вартості «якості» не здійснюється.

У 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.

Відповідно до міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку вартість землі не розглядається в якості об'єкта амортизації. Виходячи з того, що більшість облікових концепцій амортизації враховують строк корисного використання (експлуатації) активу, який для земельних ресурсів наперед визначити практично не можливо, застосування процедури амортизації вартості землі вбачається проблематичними. Неприйнятним це є і в межах пріоритетної для сучасного обліку концепції ввідного ресурсу.

У той же час недопустимим зі сторони обліковців стає подальше ігнорування фактів погіршення якісного стану земельних ресурсів, задіяних у землеробстві, адже це призводить до формування ними недостовірної інформації про вартість активів підприємства, собівартість виробленої продукції, фінансові результати діяльності, зі всіма негативними наслідками, пов'язаними з цим.

За таких умов одним із варіантів вирішення проблеми міг бути перехід до інших облікових концепцій амортизації. Зокрема, до концепції збереження капіталу або концепція відновлення. Проте кожна з них має ряд недоліків, які обмежують їх застосування, особливо щодо земельних ресурсів.

Заслужує на увагу також можливість відображення в обліку зменшення корисності землі в результаті виробничого використання як одночасного збільшення витрат діяльності та зменшення балансової вартості власних земельних ресурсів підприємства.

Висновки та перспективи подальших розвідок. Таким чином, досліджуючи питання обліку якості земельних ресурсів у сільськогосподарських формуваннях можна зробити висновок про недосконалість форм первинних документів з обліку землі, 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 й достовірну інформацію про стан, якість та оцінку земельних ресурсів, ефективність їх використання. Міжнародні



стандарти, зарубіжний досвід та наукові дослідження вітчизняних та зарубіжних учених дозволяють дати відповіді на багато питань, які виникли нині в земельному законодавстві в країні, а також в обліку, правах користування й оренді земель.

Література

1. Закон України «Про землеустрій» від 22.05.2003 №858-IV // Відомості Верховної Ради України від 05.09.2003 – 2003 р., №36, стаття 282;
2. 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;
3. Петрова О.О. Бухгалтерський облік і оцінка земельних ресурсів: дис. канд. екон. наук: 08.00.12 / Петрова Олена Олексіївна. – Новосибірськ, – 2003. – 194 с.

Проблемы учета инвестиций в улучшение сельскохозяйственных земель

Кирейцев Г.Г., Машкова Т.В.

Организация системы управления качеством земельных ресурсов, возможность использования к земле такой категории как инвестирование в улучшение, а также использование процедуры амортизации к ее стоимости, отображение в учете негативных последствий ведения хозяйства на земле, установление сроков окупаемости авансового капитала в случае приобретения земельных ресурсов, вычисление доли этого ресурса в полученном доходе.

Ключевые слова: *инвестиции в улучшение сельскохозяйственных земель, система учета качества земель сельскохозяйственного назначения, амортизация к стоимости земель сельскохозяйственного назначения*

Problems of account of investments in the improvement of agricultural earths

Kireitsev G.G., Mashkova T.V.

Organization of control system by quality of the landed resources, possibility of the use to earth of such category as investing in an improvement, and also use of procedure of depreciation to its cost, reflection in the account of negative consequences of menage on earth, establishment of terms of recoupment of advance capital in the case of acquisition of the landed resources, calculation of stake of this resource in the got profit.

Keywords: *investment in the improvement of agricultural earths, system of account of quality of earths of the agricultural setting, depreciation to the cost of earths of the agricultural setting.*