

ОБЛІК КАПІТАЛЬНИХ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Досліджені теоретико-методичні аспекти відображення капітальних витрат на поліпшення земель в системі бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Необхідною передумовою нарощування обсягів сільськогосподарського виробництва та підвищення його ефективності є постійне поліпшення земельних ресурсів – головного засобу виробництва в аграрній сфері. Земельні поліпшення спроможні змінити не лише якісні характеристики земельної ділянки, а й збільшити її вартість. Разом з тим, в бухгалтерському обліку капітальні витрати на поліпшення земель є відокремленим обліковим об'єктом, який хоч і має ознаки витрат, проте набуває статусу основних засобів підприємства. Специфіка здійснення різних видів капітальних витрат, пов'язаних з поліпшенням земель, та неоднозначність тлумачення цієї економічної категорії у різних нормативно-правових документах вимагають додаткових досліджень, спрямованих на удосконалення обліково-аналітичного забезпечення в управлінні витратами на поліпшення земель в аграрній сфері виробництва.

Метою дослідження є поглиблення теоретичних та методичних засад обліку капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню теоретичних та практичних засад відображення земельних ресурсів та капітальних витрат на їх поліпшення в системі бухгалтерського обліку присвячували праці такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, С.Г. Веєра, Н.О. Голуб, Б.С. Гузар, О.М. Євстаф'єва, В.М. Жук, І.В. Замула, Г.Г. Кірейцев, П.Т. Саблук, Я.В. Соколов та ін. Проте становлення та розвиток ринку земель сільськогосподарського призначення та побудова механізму їх ефективного використання потребують подальшого удосконалення діючої системи бухгалтерського обліку земель.

Викладення основного матеріалу. Як було зазначено раніше, капітальні витрати на поліпшення земельних ділянок є складовою частиною основних засобів, однак чіткого переліку робіт, що мають відноситись до зазначеної категорії витрат підприємства законодавство не дає.

Так, Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок [7] характеризує земельні поліпшення як зміну якісних характеристик земельної ділянки унаслідок розташування в її межах будинків, будівель, споруд, об'єктів інженерної інфраструктури меліоративних систем, багаторічних насаджень, лісової та іншої рослинності, а також унаслідок господарської діяльності або проведення робіт. Національний стандарт № 2 "Оцінка нерухомого майна" дає дещо глибше поняття затрат, пов'язаних з поліпшенням земель [8]. Зокрема, до земельних поліпшень зараховуються матеріальні об'єкти, розташовані у межах земельної ділянки, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни призначення, а також результати господарської діяльності або проведення певного виду робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів, розміщення посівів, багаторічних насаджень, інженерної інфраструктури тощо).

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5], до групи капітальних вкладень у поліпшення земель відносять меліоративні, осушувальні, іригаційні роботи, які, фактично, за своєю сутністю передбачають створення інженерно-гідротехнічних споруд та встановлення спеціального обладнання.

У пп. 6.5.5 Інструкції щодо заповнення форм державних статистичних спостережень № 2-інвестиції (річна) "Капітальні інвестиції" та № 2-інвестиції (квартальна) "Капітальні інвестиції" [6] до витрат на поліпшення земель зараховують проведення культуртехнічних робіт на землях, що не потребують осушення (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення поля від каміння та валунів, розчищення заростей, терасування крутих схилів); рекультивацию земельних ділянок; меліоративні,

осушувальні, іригаційні роботи (витрати на спорудження ставків, водоймищ, водосховищ і лиманів, протиерозійних, гідротехнічних, протисельових, протилавинних та берегоукріплювальних споруд, на підсіпання та намівання ґрунту, роботи з осушення земель).

У п. 1.17 Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [4] капітальними визнаються заходи з поліпшення землі, які не пов'язані з будівництвом споруд, – планування земельних ділянок, викорчовування площ під оранку, очищення водоймищ. Подібне тлумачення затрат, пов'язаних з капітальним поліпшенням земель, дає п.144 розділу III "Податок на прибуток підприємств" Податкового кодексу [10]: затратами на капітальне поліпшення землі є витрати, не пов'язані з будівництвом (іригація, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі). Іншими словами, це витрати на культурно-технічні заходи з поверхневого покращення земель. На наш погляд, таке визначення витрат є більш точним, оскільки споруди та обладнання, пов'язані зі здійсненням меліоративних, осушувальних та іригаційних робіт, відображаються у складі тих груп основних засобів, до яких вони відносяться за загальними правилами. А вже Державним класифікатором будівель та споруд ДК 018-2000 [2] та Державним класифікатором України "Класифікація основних фондів" [3] канали зрошувальних систем, споруди осушувальних систем, дренажні та зливові споруди зараховуються до складу основних фондів, а саме до інженерних споруд. Таким чином, до докорінних витрат на поліпшення земель відносяться витрати неінвентарного характеру, що здійснюються за рахунок капітальних вкладень.

З точки зору суб'єктів власності земельних ресурсів, поліпшення земель сільськогосподарського призначення може проводити як орендар, так і орендодавець, проте умови проведення таких поліпшень мають бути чітко обумовлені договором оренди. Закон України "Про оренду землі" [11] визначає особливості обліку таких витрат. Згідно цього закону поліпшення землі здійснюється лише за згодою орендодавця; якщо за договором оренди поліпшення здійснює орендар, то йому відшкодовуються витрати на такі заходи; якщо ж поліпшення земель проводиться без згоди орендодавця, то такі витрати орендарю не відшкодовуються. Отже, залежно від того, хто буде здійснювати поліпшення та на яких умовах, будуть виникати особливості відображення понесених витрат у бухгалтерському обліку та для цілей оподаткування.

На відміну від вартості землі, яка не має кінцевого терміну корисного використання, капітальні витрати на поліпшення земель підлягають амортизації (п. 22, П(С)БО7), що нараховується в сільськогосподарському підприємстві щомісячно. Капітальні витрати, на відміну від поточних витрат на поліпшення родючості ґрунтів під окрему культуру, не можна одразу включити до виробничої собівартості конкретного виду продукції в повному обсязі, що, насамперед, пов'язано з довготривалим ефектом від їх використання – на поліпшених землях протягом декількох років буде вироблятися різна продукція. Крім того, амортизаційні відрахування на капітальні поліпшення необхідно розподіляти на собівартість тих сільськогосподарських культур, які вирощувались на зазначених землях, пропорційно до посівних площ.

Податковим кодексом [10] витрати на капітальне поліпшення земель зараховані до 2 групи основних засобів з мінімально допустимим строком корисного використання – 15 років. На наш погляд, встановлення такого мінімально допустимого строку капітальних витрат на поліпшення земель, не пов'язаних з будівництвом, підлягає подальшому перегляду на законодавчому рівні, оскільки "ефект" від таких вкладень в значній мірі залежить від зовнішніх факторів впливу на об'єкт поліпшення. Наприклад, впливу природно-кліматичних умов (водної та вітрової ерозії, тощо) та періодичності проведення робіт по поліпшенню земель [9]. Ми підтримуємо позицію Р. Гопція щодо визначення терміну ефективного використання

витрат на поліпшення земель, який зазначає, що в сільському господарстві такий термін використання можна обмежити тривалістю однієї сівоозміни з першого року використання такої ділянки, тобто 7-10 років, оскільки рішення про подальше використання такої ділянки буде прийматись саме після закінчення періоду сівоозміни. Для земель несільськогосподарського призначення термін корисного використання поліпшень залежить від виду проведених поліпшень, їх цільової функції та особливостей господарської діяльності підприємства [1, с. 18].

Кожен вид капітального вкладення визнається окремим об'єктом основних засобів, вартість якого формується за встановленим переліком витрат, понесених на здійснення поліпшення. Наприклад, це витрати на оплату праці найманих працівників та соціальне страхування, амортизація основних засобів, матеріальні витрати, нафтопродукти, мінеральні та органічні добрива, витрати електропостачання, послуги та роботи сторонніх організацій, ін.

Оскільки за своєю економічною сутністю капітальні витрати на поліпшення земель є основними засобами підприємства, то й первинна облікова документація та реєстри є типовими для сільськогосподарських підприємств. Зокрема, це форми № ОЗСГ – 2 "Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів"; № ОЗСГ – 5 "Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших

необоротних акти", № ОЗСГ – 6 "Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули за _р.", № ОЗСГ – 7 „Зведена відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за _р.", № ОЗСГ– 8 "Відомість нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством за _ квартал 20_р.", Відомість № 4.8 с.-г. по кредиту рахунку 15 "Капітальні інвестиції"; Журнал-ордер ф. № 4 А с.-г., № 4Б с.-г.

Всі витрати, пов'язані докорінним покращенням земельних ресурсів, накопичуються згідно даних первинної документації за встановленою номенклатурою (елементами та статтями затрат) за дебетом рахунку 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів", а на дату оформлення акта введення в експлуатацію або акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів списуються на субрахунок 102 „Капітальні витрати на поліпшення земель”. З огляду на це, пропонується здійснювати аналітичний облік капітальних затрат на докорінне поліпшення земель за кожною земельною ділянкою із зазначенням конкретного виду робіт як на субрахунок другого порядку 152 "Капітальні інвестиції на поліпшення земель", так і на 102 субрахунок. Приблизну аналітику рахунків представимо у табл. 1.

Таблиця 1 Запропонована структура рахунків другого та третього порядку до субрахунку 102 "Капітальне поліпшення земель"

Код	Назва субрахунку I порядку	Код	Назва субрахунку II порядку	Назва аналітичного рахунку
102	"Капітальні витрати на поліпшення земель"	102 1	Зрошення ґрунтів	За цільовим використанням та видами земельних ресурсів
		102 2	Осушення ґрунтів	
		102 3	Вапнування	
		102 4	Гіпсування	
		102 5	Терасування поверхні ґрунту	
		102 6	Інші види капітального поліпшення земель	

Джерело: власні дослідження

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, до витрат на поліпшення земель, що являють собою поліпшення за рахунок капітальних вкладень, не пов'язаних з будівництвом споруд, належать витрати на культурно-технічні заходи з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання. Зазначені витрати не збільшують вартість відповідної земельної ділянки, а включаються до складу засобів в сумі фактичних витрат, які поступово списуються на затрати виробництва шляхом нарахування амортизації (за нормами групи 2 основних засобів) пропорційно площі вирощених сільськогосподарських культур на цих землях. Облік капітальних затрат на докорінне поліпшення земель пропонується здійснювати на субрахунок 102 "Капітальні витрати у поліпшення земель" за кожною земельною ділянкою із зазначенням конкретного виду робіт, що дозволить не лише уникнути помилок при розподілі витрат на відповідні об'єкти, а й покращить облікове забезпечення користувачів інформацією про земельні ділянки з метою проведення економічного аналізу землекористування щодо ефективності використання земельного потенціалу та загальної економічної оцінки діяльності підприємства.

Список використаної літератури:

1. Гопцій Р. "Земельна бухгалтерія", або облік землі та витрат на її поліпшення / Р. Гопцій // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 116 (541). – С. 16-21. 2. Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000, затверджений наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики (Держспоживстандарт) від 17.08.2000 р. № 507 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN7058.html. 3. Державний класифікатор України "Класифікація основних фондів", затверджений наказом Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 19.08.1997 р. № 507 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0507217-97>. 4. Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затверджена Наказом Державного казначейства від 17.07.2000 р. № 64 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=z0459-00>. 5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р № 291

[Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nau.kiev.ua/cgi-bin/nauonlu.exe?mj99+85324_t+guest. 6. Інструкція щодо заповнення форм державних статистичних спостережень № 2-інвестиції (річна) "Капітальні інвестиції" та № 2-інвестиції (квартальна) "Капітальні інвестиції", затверджена Міністерством статистики України від 10.11.2008 р. № 436 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1154-08>. 7. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1248-2011-%EF>. 8. Національний стандарт № 2 "Оцінка нерухомого майна", затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.04 р. № 1442 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1442-2004-%EF>. 9. Пахачова І.Г. Амортизація як джерело фінансування відтворення капітальних витрат на поліпшення земель [Електронний ресурс] / І.Г. Пахачова, Н.В. Каламіць. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2009_26/St_ati/32PDF.pdf. 10. Податковий кодекс: Закон України від 02.12.2010 р. № 2756-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. 11. Про оренду землі: Закон України від 02.10.03р. № 1211-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=161-14>.

САВЧЕНКО Роман Олександрович – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського національного агроекологічного університету.

Наукові інтереси:
– облік землі;
– методи обліку витрат;
– бюджетування.

ЯРМОЛЮК Олена Феліксівна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського національного агроекологічного університету.

Стаття надійшла до редакції: 09.03.12 р.