

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК УКРАЇНИ
В УМОВАХ РІЗНИХ ФОРМ ВЛАСНОСТІ
ACTUAL ISSUES OF LAND ACCOUNTING IN UKRAINE IN THE CONDITIONS
OF DIFFERENT PATTERNS OF OWNERSHIP

Розглянуто вплив земельної реформи в Україні на форми власності, право приватної власності на землю, управління та контроль за земельними ресурсами, поділ земель України за основним цільовим призначенням, об'єкт обліку земельних ресурсів, заборона на продаж або відчуження земель сільськогосподарського призначення, кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку землі.

Рассмотрено влияние земельной реформы в Украине на формы собственности, право приватизированной собственности на землю, управление и контроль земельными ресурсами, разделение земель Украины по основным целевым назначениям, объект учета земельных ресурсов, запрещение продажи земли или отчуждение земель сельскохозяйственного назначения, корреспонденцию счетов бухгалтерского учета земель.

It was examined the impact of land reform in Ukraine onto patterns of ownership, private property rights for land, management and control over land resources, land division in Ukraine according to principal target purpose, prohibition on sale or alienation of the lands of agricultural purpose, report of accounts of land accounting.

Ключові слова: земля, земельна ділянка, власність, управління, контроль, реформування, відчуження, бухгалтерський облік.

Ключевые слова: земля, земельный участок, собственность, управление, контроль, реформа, отчуждение, бухгалтерский учет.

Key Words: land, plot of land, property, management, control, reforming, alienation, accounting

Вступ. В Україні відбулася земельна реформа, змінилися форми власності, змінився склад землевласників, землі сільськогосподарського призначення передані у приватну власність. Фонд приватизованих земель в Україні майже повністю складається з сільськогосподарських угідь.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування питання права власності на землю, у процесі реформування земельних відносин, постійного користування землею, управління та контроль земельними ресурсами, гарантія права власності, об'єкт права власності, бухгалтерський облік, як елемент інформаційного забезпечення управління земельними ресурсами сільськогосподарського призначення, ведення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення.

Результати. У приватній власності України знаходиться 83 % ріллі і садів, і більше третини природних кормових угідь [5]. Остаточно закріплено і гарантовано право приватної власності на землю Конституцією України у червні 1996 р. [2]. Тому виникла необхідність забезпечення відповідного процесу управління земельними ресурсами, посилення контролю за раціональним її використанням.

Згідно Земельного Кодексу України земля — це основне національне багатство, що перебуває під особливою охороною держави [1, ст. 3, с. 456]. Право власності на землю гарантується. Це право набувається і реалізується громадянами, юридичними особами та державою виключно відповідно до закону [2].

У процесі реформування земельних відносин значно розширилось коло прав на земельні ресурси. Відповідно до Земельного Кодексу України право власності на землю мають: громадяни України; юридичні особи (засновані громадянами України або юридичними особами України); територіальні громади сіл, селищ, міст (землі, які є комунальною власністю); держава (усі землі України, крім земель комунальної та приватної власності) іноземні держави (земельні ділянки для розміщення будівель і споруд дипломатичних представництв та інших, прирівняних до них, організацій відповідно до міжнародних договорів); спільна власність (з визначенням частки кожного з учасників спільної власності) спільна

часткова власність або без визначення часток учасників спільної власності (спільна сумісна власність) [1, статті 81-86, с. 436-438].

У бухгалтерському обліку право постійного користування землею розглядається як вид нематеріальних активів, обліковується на субрахунку № 121 “Права користування природними ресурсами”. Підприємства, які мають земельні ділянки лише у користуванні, не можуть вільно розпоряджатися ними, самостійно здавати в оренду, дозволяти забудову іншим особам. На такій ділянці підприємство може вирощувати сільськогосподарську продукцію, отримувати економічну вигоду від експлуатації землі [6].

Загальне управління та контроль за земельними ресурсами здійснюють вищі органи державної влади і державного управління: Президент, Верховна Рада, Кабінет Міністрів України, Рада Національної безпеки та оборони.

До Центральних органів державного управління земельними ресурсами належать:

- Державний Комітет України із земельних ресурсів;
- Земельний фонд України;
- Міністерство екоресурсів (землі різного призначення, у т. ч. природоохоронних);
- Міністерство надзвичайних ситуацій;
- Міністерство охорони здоров'я;
- Міністерство аграрної політики;
- Держкомводгосп (зрошувані та осушувані землі прибережні зони водосховищ);
- Держкомбуд;
- Держкомлісгосп.

До регіональних, районних та місцевих органів державного управління земельними ресурсами належать:

- Обласні головні управління земельних ресурсів;
- Районні відділи земельних ресурсів;
- Міські управління земельних ресурсів;

- Виконавчі комітети сільських та селищних рад;
- Землевпорядні організації, землеоцінні організації; земельноінформаційні підрозділи, земельні біржі, дорадчі служби та ін.

До внутрішньогосподарських служб управління земельними ресурсами належать:

- Дирекція підприємства;
- Економічна служба;
- Бухгалтерська служба;
- Агрономічна служба;
- Екологічна служба.

Землі України за основним цільовим призначенням поділяються на такі категорії:

- а) землі сільськогосподарського призначення;
- б) землі житлової та громадської забудови;
- в) землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення;
- г) землі оздоровчого призначення;
- г) землі рекреаційного призначення (можуть перебувати у державній, комунальній та приватній власності і використовуються для організації відпочинку населення, туризму та проведення спортивних заходів);
- д) землі історико-культурного призначення;
- е) землі лісового фонду;
- є) землі водного фонду;
- ж) землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення.

Земельні ділянки кожної категорії земель, які не надані у власність або користування громадян чи юридичних служб, можуть перебувати у запасі.

Таким чином, земля — це економічний ресурс, який створений не людиною, а є продуктом природи і яка виконує функції життєзабезпечення кожної людини.

Існують земельні ділянки державних і комунальних сільськогосподарських підприємств, установ та організацій; особисті селянські і фермерські господарства, які об'єднуються в асоціації та інші організаційно-правові форми.

Значення землі у різних галузях господарств держави різні. Так, у будівельній, машинобудівельній, харчовій, легкій та інших галузях земля використовується як фундамент виробництва, а у сільськогосподарському господарстві є предметом праці, знаряддям виробництва, засобом та предметом праці, є частиною майна та нерухомості. Земля має вартісне вираження, увійшла до складу основних засобів після набрання чинності Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [3, ст. 5, п. 5.1]. Землю, яка увійшла до складу основних засобів класифіковано у дві відокремлені групи:

- Земельні ділянки (субрахунок № 101 згідно плану рахунків бухгалтерського обліку);
- Капітальні витрати на поліпшення земель (субрахунок № 102).

У обліковій системі при розгляді земельних ресурсів розглядається не вся земля (земельна площа), а об’єктом обліку є земельна ділянка.

Земельна ділянка як об’єкт права власності згідно Земельного Кодексу України [1, ст. 79, с. 436]. — це частина земної поверхні з установленими мережами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами;

- право власності на земельну ділянку поширюється в її межах на поверхневий (грунтовий) шар, а також на водні об’єкти, ліси і багаторічні насадження, які на ній знаходяться;
- право власності на земельну ділянку розповсюджується на простір, що знаходиться на та під поверхнею ділянки на висоту і на глибину, необхідні для зведення житлових, виробничих та інших будівель і споруд.

Цим визначенням встановлено, що об’єктом бухгалтерського обліку є окремі земельні ділянки.

Якщо на підприємствах промисловості основні засоби у процесі їх використання амортизуються, зношуються і їх знос (амортизація) обліковуються або щомісячно (за бухгалтерським обліком) або щоквартально (за податковим обліком) на рахунку № 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, субрахунок № 131 “Знос (амортизація) основних засобів”, то в сільському господарстві земля при ефективному використанні здатна підвищувати свою продуктивність, вартість зносу та амортизації не підлягає. Але, земля, як суб’єкт економічних відносин у

плані користування, володіння та управління обумовлює необхідність здійснення належного її обліку на різних рівнях — державному, господарському і внутрішньогосподарському.

За міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” (переглянуто у 1993 р.) земля і будови є окремими активами і в бухгалтерському обліку розглядаються окремо, навіть якщо вони були придбані разом. Земля, як правило, має необмежений строк експлуатації і через це не підлягає амортизації. Будівлі мають обмежений строк експлуатації і через це є активами, які амортизуються. Збільшення вартості землі, на якій стоїть будівля, не впливає на визначення строку корисної експлуатації будівлі [4].

Бухгалтерський облік, як елемент інформаційного забезпечення управлінню земельними ресурсами сільськогосподарського призначення повинен відповідати вимогам та принципам ведення бухгалтерського обліку відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Інструкції по застосуванні Плану рахунків бухгалтерського обліку [7].

1-го січня 2002 р. набув чинності Земельний Кодекс України, за структурою — 10 розділів і 212 статей [1].:

- Розділ I. Загальна частина (17 статей);
- Розділ II. Землі України (статті 18-77);
- Розділ III. Права на землю (статті 78-115);
- Розділ IV. Набуття і реалізація права на землю. (статті 116-151);
- Розділ V. Гарантії прав на землю (статті 152-161);
- Розділ VI. Охорона земель (статті 162-172);
- Розділ VII. Управління в галузі використання і охорони земель (статті 173-209);

Розділ VIII. Відповідальність за порушення земельного законодавства (статті 210-212);

Розділ IX. Прикінцеві положення.

Розділ X. Перехідні положення.

Земельним Кодексом України продовжено заборону на продаж або іншим способом відчуження земель сільськогосподарського призначення до 1 січня 2005

р. Законом України “Про внесення змін до Земельного Кодексу України від 6 жовтня 2004 р. № 2059-IV строк дії мораторію, а також заборону міні земельних ділянок продовжено до 1 січня 2007 р., а потім до 2008 р., до 1 січня 2010 р.

Перехідним положенням[Розділ X, п. 13] встановлено: на період до 1 січня 2010 року громадяни і юридичні особи можуть набувати право власності на землі сільськогосподарського призначення загальною площею до 100 гектарів. Ця площа може бути збільшена у разі успадкування земельних ділянок за законом.

Метою бухгалтерського обліку земельних ділянок є надання відомостей про землю, необхідних для зовнішніх користувачів з метою інвестицій, для покращення земельних угідь і внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень, пов'язаних із забезпеченням ефективного використання земель України.

Важливими проблемними питаннями є облік і контроль раціонального використання земельних угідь як власних так і тих, що знаходяться в оперативній оренді, у фінансовій оренді, під заставою.

У таблиці 1 наведено кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій з обліку землі, ще знаходиться в постійному користуванні комунального та державного підприємства, облік переведення землі до інвестиційної нерухомості, облік придбання земельної ділянки, облік продажу земельної ділянки, облік орендної плати за землю, облік витрат на капітальне поліпшення земель.

Таблиця 1

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку
операцій з земельними ділянками**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Земля у постійному користуванні комунального та державного підприємства			
1.	Сума, що дорівнює вартості права постійного користування земельної ділянки	101 “Земельні ділянки”	122 “Права користування майном”
2.	Землю виключено зі складу основних засобів	441 “Прибуток нерозподілений”	101 “Земельні ділянки”
3.	Статутний капітал або додатковий / зменшено на вартість земельних ділянок	40 “Статутний капітал” або 422 “Інший вкладений капітал”	441 “Прибуток нерозподілений”

1	2	3	4
4.	Відновлено право постійного користування земельною ділянкою	122 “Права користування майном”	441 “Прибуток нерозподілений”
Облік переведення землі до інвестиційної нерухомості (ІН)			
1.	Переведено землю до складу інвестиційної нерухомості	100 “Інвестиційна нерухомість”	101 “Земельні ділянки”
2.	Вартість землі доведено до справедливої	100 “Інвестиційна нерухомість”	423 “Дооцінка активів”
Придбання земельної ділянки			
1.	Оплачено вартість земельної ділянки	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”
2.	Сплачено держмито та інші супутні витрати на земельну ділянку	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”
3.	Включено до первісної вартості землі держмито та інші супутні витрати	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
4.	Відображено вартість земельної ділянки	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”
5.	На підставі отриманого державного акту на право власності вартість землі зараховано на баланс	101 “Земельні ділянки”	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”
Продаж земельної ділянки			
1.	Переведено ділянку до необоротних активів, утримуваних для продажу	286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”	101 “Земельні ділянки”
2.	Отримано аванс за землю	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	681 “Розрахунки за авансами одержаними”
3.	Списано об’єкт необоротних активів, утримуваних для продажу	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”
4.	Відображено дохід від продажу	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	712 “Дохід від реалізації інших необоротних активів”
5.	Списано собівартість необоротного активу, утримуваного для продажу	712 “Дохід від реалізації інших необоротних активів”	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”
6.	Проведено залік заборгованості	681 “Розрахунки за авансами одержаними”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”
Облік витрат на капітальне поліпшення земель			
1.	Сплачені витрати на поліпшення земель (меліоративні роботи)	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ у складі вартості сплачених витрат на поліпшення землі	641 “Розрахунки за податками”	644 “Податковий кредит”
3.	Підписаний акт виконання робіт та оприбутковано об’єкт основних засобів	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”

1	2	3	4
	Капітальні витрати на поліпшення землі	102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”
4.	Взаємозалік витрат з ПДВ	644 “Податковий кредит”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
5.	Відображена амортизація капітальних витрат на поліпшення земель	91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати”	131 “Знос (амортизація) основних засобів”
Орендна плата за землю			
1.	Нараховано орендну плату за землю	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	713 “Дохід від операційної оренди активів”
2.	Нараховано ПДВ (Податкові зобов’язання)	713 “Дохід від операційної оренди активів”	641 “Розрахунки за податками”
3.	Отримано орендну плату	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”
4.	Перераховано ПДВ до Державного бюджету	641 “Розрахунки за податками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Висновки.

1. Земля для сільськогосподарських підприємств має залишатися основним засобом господарювання навіть тоді, коли набуває змісту категорії “товар”.

2. Бухгалтерський облік, який займається відображенням господарських операцій з земельними ділянками повинен забезпечувати суцільне і безперервне спостереження і контроль за всіма виробничо-господарськими процесами в аграрній сфері і забезпечувати відповідними даними процес управління земельними ресурсами та контроль за раціональним їх використанням.

3. З метою контролю за раціональним використанням земельних угідь ввести доповнення до Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291 від 30.11.99 р. (з відповідними змінами і доповненнями), до субрахунку другого порядку “Земельні ділянки” №№:

- 1011 “Земельні ділянки власні”
- 1012 “Земельні ділянки в операційній оренді”
- 1013 “Земельні ділянки в фінансовій оренді”
- 1014 “Земельні ділянки під заставою”.

До позабалансового рахунку № 10 “Орендовані необоротні активи” ввести №№:

- 011 “Земельні ділянки в операційній оренді”
- 1012 “Земельні ділянки в суборенді”

Література

1. Земельний кодекс України № 2768-ІІ від 25 жовтня 2001 року. Чинне законодавство України, 2003 р., с. 427—456.
2. Конституція України від 28.06.1996 року № 254 к/96-ВР. Чинне законодавство України 2003 р. с. 452, стаття 14.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04. 2000 р. № 92. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 р. за № 288/4509, п. 5, т. 5.1.1 і 5.1.2.
4. 4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 1997. Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Київ федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998, МСБО 16 “Основні засоби” (переглянутий у 1998 р.) с. 259.
5. Пасхавер Б.Й. Ринок землі і світовий дохід та національна стратегія [текст]/Б.Й. Пасхавер // Економіка АПК. — 2009. — № 3 — с. 47.
6. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах АПК. т. 2. Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів Мінагрополітики та ДПА України / [ред: Ю.Я. Лузан: В.М. Жук]. — К., 2004. — 459 с. — укр.
7. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996-ХІV.
8. Закон України “Про оцінку землі” від 11.12. 2003 р. № 1378-ІV.
9. Закон України “Про оренду землі” від 06.10. 1998 р. № 161-ХІV.