

Секція: Бухгалтерський учет, анализ и аудит

Гливенко Валентина Василівна

кандидат економічних наук, доцент

Чернігівський національний технологічний університет

м. Чернігів, Україна

ОБЛІК ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

Основою забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств є підтримання та підвищення якості використовуваних земельних угідь. Одним із заходів, що підвищують якість сільськогосподарських угідь, є її капітальні поліпшення.

Проте в ході реформування земельних відносин в Україні проявились негативні тенденції в ставленні до землі як до основного засобу виробництва в сільському господарстві зі сторони власників і землекористувачів, що призвело до суттєвого зменшення капітальних інвестицій на поліпшення сільськогосподарських угідь та витрат на підтримку їх родючості. Зокрема, у 2016 році порівняно з 1990 роком обсяги рекультивації земель зменшились у 32 рази, вапнування – у 14 разів, гіпсування – у 26 разів [1].

Теоретичні та практичні аспекти бухгалтерського обліку капітальних витрат на поліпшення землі досліджували зокрема такі українські та зарубіжні вчені: Ф.Ф. Бутинець, С. Г. Вегера, Н.О. Голуб, М.Я. Дем'яненко, К.П. Дудка, В.М. Жук, О. М. Євстаф'єва, Г.Г. Кірейцев, Л.К. Сук., Я. В. Соколов, Ярмолук О.Ф. та інші.

Поліпшення земель сільськогосподарського призначення може проводити як орендар, так і орендодавець, що обумовлюється договором оренди. Згідно з Законом України "Про оренду землі" [2], у разі коли поліпшення землі здійснює орендар – йому відшкодовуються

витрати на такі заходи, якщо ж поліпшення земель проводиться без згоди орендодавця, то такі витрати орендарю не відшкодовуються.

Поліпшення земельних ділянок належить до капітальних витрат. Капітальні витрати на поліпшення земельних ділянок являють собою сукупність витрат матеріальних, людських та інших ресурсів, спрямованих на покращення якісних характеристик земельних ділянок, що призводить до збільшення економічних вигод від їх використання у майбутньому [3].

Кожен вид капітального поліпшення земель 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), інші витрати.

Зважаючи на те, що капітальні витрати на поліпшення земель, включають в себе насамперед меліорацію земель (гідротехнічна, культуртехнічна, хімічна, агролісотехнічна) [4], капітальні інвестиції необхідно обліковувати окремо за видами меліорації. На основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5] є обґрунтованою пропозиція Р.О. Савченко та О.Ф. Ярмолюк [6] вести аналітичний облік капітальних інвестицій на поліпшення землі на субрахунках, що наведені в таблиці 1.

Таблиця 1

Субрахунки 2-го порядку до субрахунку 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель" [6]

| Код субрахунку | Назва субрахунку I порядку | Код | Назва субрахунку II порядку | Назва аналітичних рахунків* |
|----------------|---|-------|--|-----------------------------|
| 102 | "Капітальні витрати на поліпшення земель" | 102 1 | Зрошення ґрунтів | За земельними ділянками |
| | | 102 2 | Осушення ґрунтів | |
| | | 102 3 | Вапнування | |
| | | 102 4 | Гіпсування | |
| | | 102 5 | Терасування поверхні ґрунту | |
| | | 102 6 | Інші види капітального поліпшення земель | |

*Назва аналітичних рахунків уточнена автором.

Наведена в таблиці деталізація субрахунку 102 може бути передбачена в робочому плані рахунків й іншою, але вона повинна передбачати облік капітальних витрат на поліпшення земель за видами і об'єктами обліку (земельними ділянками).

Як й інші основні засоби, капітальні поліпшення земель на дату балансу мають бути також оцінені на предмет зменшення корисності згідно з П(с)БО 28 "Зменшення корисності активів" [7]. Підприємство/установа також може переоцінювати об'єкти капітальних поліпшень земель, якщо їх залишкова вартість суттєво відрізняється від їх справедливої вартості на дату балансу.

Згідно з П(с)БО 7 "Основні засоби" капітальні витрати на поліпшення земель підлягають амортизації [8]. Це вимагає обрання облікової політики щодо її нарахування. Податковим кодексом [9] витрати на капітальне поліпшення земель зараховані до 2 групи основних засобів з мінімально допустимим строком корисного використання 15 років. Дозволяється нараховувати амортизацію за будь-яким методом, передбаченим П(С)БО 7 за винятком методу прискореного зменшення залишкової вартості. Враховуючи, що віддача поліпшених земель з часом знижується, для нарахування амортизації найбільш доцільно використовувати регресивні методи. Серед таких методів у Податковому

кодексі зазначено методи прискороного зменшення залишкової вартості та кумулятивний.

Слід зазначити, що в орендаря, згідно з п. 8 П(с)БО 14 [10] невідшкодовані орендодавцем витрати на капітальні поліпшення земель враховують у складі інших необоротних матеріальних активів, а тому згідно з П(с)БО 7 бухгалтерська амортизація на них може нараховуватись лише за прямолінійним або виробничим методом, що на наш погляд виглядає як подвійний підхід до таких інвестицій щодо різних суб'єктів їх власності.

Висновки та пропозиції.

- 1) Облік капітальних затрат на поліпшення земель слід вести за кожним видом поліпшень та за кожною земельною ділянкою на субрахунку 102 "Капітальні витрати у поліпшення земель", що дозволить отримувати необхідну інформацію про суми таких витрат та вірно розподіляти амортизаційні відрахування на вирощувані культури.
- 2) Для нарахування амортизації на капітальні витрати у поліпшення земель, при застосуванні підприємством Національних стандартів бухгалтерського обліку з урахуванням вимог Податкового кодексу України, найбільш доцільно застосовувати метод зменшення залишкової вартості або кумулятивний.
- 3) Для ліквідації різних підходів щодо нарахування амортизації на капітальні затрати у поліпшення землі у орендодавця та орендаря, у П(с)БО 14 пропонується внести зміни, щодо обліку капітальних затрат у поліпшення землі у орендаря на субрахунку 109 "Інші основні засоби".

Література

1. Довкілля України. Статистичний збірник за 2016 рік. – К.: Державна служба статистики України. – 2017. – 226 с. – url: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publnav_ser_u.htm
2. Про оренду землі: Закон України від 02.10.2003 №1211-IV. – url: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=161-14>
3. Лень В.С. Стан та облікові й податкові аспекти поліпшення орендованих земельних ділянок / В.С. Лень // Вісник ЧДТУ. Серія економічні науки. Чернігів: ЧДТУ, 2013. – № 2(66). – С. 402-411
4. Про меліорацію земель: Закон України від 14.01.2000 № 1389-XIV. – url: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1389-14>
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р № 291. – url: http://www.nau.kiev.ua/cgi-bin/nauonlu.exe?mj99+85324_t+guest
6. Савченко Р.О. Облік капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення / Р.О. Савченко, О.Ф. Ярмолук // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – с. 185-186. – url: <http://www.stattionline.org.ua/ekonom/75/11640-oblik-kapitalnix-vitrat-na-polipshennya-zemel-silskogospodarskogo-priznachennya.html>
7. П(с)БО 28 “Зменшення корисності активів“, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817. – url: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 – url: <https://zakon.help/law/92/>

9. Податковий кодекс: Закон України від 02.12.2010 р. №2756-IV. – url: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181. – url: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>