

УДК 657:336.22:332.3

ББК 65.052.2

Кушніренко Олександр Анатолійович, аспірант¹

Національний університет біоресурсів та природокористування України

ЗЕМЛІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

У статті визначено роль землі в галузі сільського господарства як важливого об'єкта обліку та оподаткування. Охарактеризовано особливості земель сільськогосподарського призначення як основного засобу аграрної сфери та як основного біологічного активу. Досліджено та запропоновано шляхи покращення стану визначення якісних характеристик ґрунтів і їх моніторингу в Україні. Проаналізовано стан діючої системи синтетичного та аналітичного обліку земель сільськогосподарського призначення, викладено пропозиції щодо пристосування такої облікової інформації для потреб оподаткування. Встановлена необхідність у веденні обліку земель сільськогосподарського призначення з розкриттям їх якісних показників, висловлено можливість і доцільність застосування до них правил оподаткування. Запропоновані напрями удосконалення обліку земель сільськогосподарського призначення для гарантування раціонального землекористування та рівномірного податкового навантаження на суб'єктів господарювання аграрної сфери.

Ключові слова: облік, оподаткування, землі сільськогосподарського призначення, Фіксований сільськогосподарський податок, сільськогосподарський товаровиробник.

Літ. 7.

Постановка проблеми. Будь-яка діяльність людини – виробнича, торгівельна, комерційна чи інша – нерозривно пов'язана із землею, яка, крім того, задіяна в процес суспільного матеріального виробництва або іншу сферу соціальної діяльності людини. Залежно від цілей використання земля виконує різні функції. Для підприємств, відмінних від аграрної сфери, слугує просторовим операційним базисом, місцем для розміщення будівель, виробничих потужностей, шляхів сполучення. Абсолютно з іншою роллю виступає земля в сільськогосподарському виробництві, де вона є не лише матеріальною умовою, але й головним засобом виробництва. Тому в аграрному секторі землі сільськогосподарського призначення виступають важливим об'єктом бухгалтерського обліку.

Унікальність земельних ресурсів галузі сільського господарства зумовлює необхідність специфічної розбудови системи обліку землі, яка включає в себе накопичення, систематизацію, оброблення та аналіз економічної інформації про кількісні, якісні, вартісні та правові дані земельних ділянок галузі – для забезпечення раціонального землекористування, моніторингу якісних характеристик ґрунтів та

¹ Науковий керівник – доктор економічних наук, професор Г.Г. Кірейцев

можливості застосування до цих даних правил оподаткування. Відповідно, виникає потреба в дослідженні стану методичних основ існуючої системи обліку угідь сільськогосподарського призначення для потреб оподаткування. Адже, Податковим кодексом України (далі – ПКУ) об'єктом оподаткування Фіксованим сільськогосподарським податком (далі – ФСП) визнано площу сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди [1]. Отже, земля як важливий об'єкт обліку, згідно з податковим законодавством, є також і об'єктом оподаткування. Зазначене у свою чергу зумовлює необхідність у дослідженні взаємозв'язку та взаємозалежності обліку та оподаткування земель в аграрній сфері.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, що відображає облік земель сільськогосподарського призначення, є предметом досліджень широкого кола науковців, як В.М. Жук [3], П.Т. Саблук, М.Я. Дем'яненко [3], Г.Г. Кірейцев [2; 5], Ф.Ф. Бутинець, Б.С. Гузар, М.С. Палюх [6] та ін.

Невирішена частина проблеми. Зважаючи на значні наукові досягнення, проблема належного обліку земель сільськогосподарського призначення залишається нерозв'язаною. Незначна кількість праць, які присвячені дослідженню якісних характеристик земельних угідь та відображенню їх в обліку, а також можливостям використання такої облікової інформації в оподаткуванні. Зазначене зумовлює необхідність в додатковому дослідженні порушеного питання.

Метою статті є дослідження стану обліку земель сільськогосподарського призначення та їх якісного складу, висловити власне бачення щодо вдосконалення діючої системи обліку сільськогосподарських земель для потреб оподаткування.

Основні результати дослідження. У наш час земля посідає одне з найважливіших місць у системі цінностей держави та є національним багатством. Право власності на землю передбачає можливість її використання в господарській діяльності і вимагає від суб'єктів цього права виконання їх обов'язків, а саме: правильне і своєчасне відображення землі та операцій з нею в обліку, а також повне та своєчасне нарахування та сплату податків за землекористування. Професор Г.Г. Кірейцев зазначає: «Земля в сільському господарстві – основний засіб виробництва. На відміну від інших засобів вона незамінна, немає обґрунтованої грошової оцінки і за умов правильного її використання зберігає якісні властивості як унікальний засіб сільськогосподарського виробництва» [2, с.143]. Саме збереження та підвищення якісних характеристик земельних угідь має стати першочерговим завданням не тільки власників земельних часток (паїв), а землекористувачів, держави та суспільства в цілому. Для виконання такого завдання в нашій державі склалися певні можливості, як от: система обліку та оподаткування. Як уже зазначалось: держава визнала землі не тільки об'єктом обліку, а й оподаткування. Однак реалізація можливостей впливу держави на покращення якісних характеристик земельних угідь є мінімальна.

В Україні діють обласні державні проектно-технологічні центри охорони родючості ґрунтів і якості продукції («Облдержродючість»), які покликані на державному рівні розробляти науково-обґрунтовані підходи до раціонального природокористування, надавати інформацію товаровиробникам, органам управління про стан родючості ґрунтів і якості продукції. На основі проведених досліджень такими центрами, намічаються заходи по підвищенню родючості ґрунтів та якості продукції. Моніторинг якості ґрунтів цими центрами проводиться в господарствах один раз на п'ять років із видачею суб'єктові господарювання Еколого-агрономічного паспорту сільськогосподарських угідь. Однак визначення вмісту поживних речовин проводяться в лабораторних умовах, а це потребує наявності препаратів, персоналу та відповідного обладнання. Крім того, як свідчить досвід розвинених країн Західної Європи та Америки, вискоєфективні технології потребують щорічного отримання інформації про стан ґрунтів.

Раніше до запровадження ринкових умов господарювання існували районні агрохімічні лабораторії, які виконували на замовлення господарств щорічний моніторинг якісного стану ґрунтів. Наразі в Україні для поліпшення науково-дослідних робіт з питань збереження, поліпшення та відтворення родючості ґрунтів слід розробляти і впроваджувати новітні, мобільні технології визначення якості ґрунтів та відновити роботу агрохімічних лабораторій на районному рівні.

Вищезначене зумовлює необхідність із загальної системи обліку виокремити особливий – бухгалтерський облік аграрного сектору економіки. Поділяємо бачення професора Кірейцева Г.Г., який з приводу обліку земель зазначає: «Землі сільськогосподарського призначення – це основний біологічний актив в системі аграрної економіки, можливості котрого використано в Україні недостатньо» [5, с.207].

Комплексно (системно) окреслити сучасні особливості агропромислового виробництва та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку спробував М.С. Палюх: «Вивчення досвіду ведення обліку в сільськогосподарських підприємствах України та діючих інструктивних матеріалів показало всю складність організації, його відмінність від обліку в інших галузях народного господарства». Серед цих відмінностей автор виділяє землю як головний засіб виробництва, живі організми, вплив природних факторів, сезонність та просторовість виробництва, внутрішнє відтворення активів, різноманітність форм господарювання [6, с.111-114]. Проте М. Палюх не надав своїм дослідженням теоретичного обґрунтування.

На нашу думку, основу сучасної теорії бухгалтерського обліку аграрного сектору заклад Г.Г. Кірейцев, який побачив та виділив у ній «біологічну метафору»: «Біологічний аспект сприйняття об'єктів обліку сільськогосподарського виробництва важливий не тому, що створюються штучні умови обчислення кінцевих фінансових результатів ще на стадії виробництва («ефект чемпіона-легкоатлета, який не прийняв участі у фіналі змагань»). Такий аспект важливий тому, що теоретичною основою формування облікових показників є «біологічна метафора» як підґрунтя прогресивної інституціональної економічної теорії. Доречним згадати про звинувачення Фрительфом Капра, висловленим на адресу представників неокласичної економічної

теорії, які не в змозі визнати, що економіка не більш, ніж одна із сторін цілісної екологічної і соціальної структури. Це жива система, що охоплює людей, які безперервно взаємодіють один з одним та з природними ресурсами, причому більша частина останніх є живими організмами (наведено за Д. Ходжсоном)» [5, с.201]. Облік біологічних активів, за Г.Г. Кірейцевим, це перший крок на шляху створення галузевої системи бухгалтерського обліку. Погоджуємося з думкою Г.Г. Кірейцева, який стверджує: «Земля є продуктом природи, а не результатом діяльності людини, вона як основний засіб виробництва має свою цінність (а не вартість) і може відобразитися на бухгалтерських рахунках. Вона незамінна іншими засобами виробництва, не відтворюється штучно і не транспортабельна» [5, с.206].

Землі сільськогосподарського призначення є важливим, унікальним об'єктом бухгалтерського обліку, такий об'єкт вимагає особливого методичного забезпечення. Окрім того, як нами вже зазначено, земельні ділянки визнані також об'єктом оподаткування. Тому методика відображення земель в обліку повинна бути пристосована до потреб оподаткування. Так, наразі велика частка сільськогосподарських товаровиробників України, здійснюючи свої видатки, користуються умовами ФСП. У той же час розглядуваний податок становить собою особливу, найбільш типову для сільськогосподарських товаровиробників форму специфічного оподаткування, яку в значній мірі наділено регулюючою та стимулюючою функцією оподаткування. Виходячи з того, що об'єктом оподаткування ФСП є площа сільгоспугідь, то в практичному розумінні, для заповнення податкової декларації з цього податку бухгалтеру підприємства необхідно встановити стосовно кожного об'єкта оподаткування наступні дані: площа, грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь відповідно до даних Витягу з Державного земельного кадастру (надається районними управліннями Держземагентства), ставку оподаткування. Якщо земельні ділянки, які фактично використовуються сільськогосподарським товаровиробником, не включені до бази даних Центру державного земельного кадастру, то враховуючи норми Порядку реєстрації договорів оренди земельної частки (паю), затвердженого постановою Кабінету міністрів України від 24.01.2000р. № 119, розробляється відповідна документація (проект землеустрою), яка погоджується у відділах архітектури на місцях, в управліннях Держземагентства на місцях та в сільських, селищних міських радах і лише після цього надається Витяг з Державного земельного кадастру.

Для цілей оподаткування та обліку земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах діє документ – Відомості про наявність земельних ділянок, який є додатком до Податкової декларації з ФСП. У наведеній відомості зазначаються інформація про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю), кадастровий номер земельної ділянки, серія та номер державного акта, нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки та площа земельної ділянки. Однак якісні характеристики земельних ділянок не відображаються в обліку і тільки частково враховуються у вигляді диференційованих

ставок ФСП. Таким чином, можна стверджувати, що відсутність дієвого обліку земельних угідь сільськогосподарського призначення з відображенням їх якісних характеристик посилює нерівномірне податкове навантаження на аграріїв. Визнавши земельні угіддя (їх площу) об'єктом оподаткування, держава не надала відповідної уваги землі як важливому об'єкту бухгалтерського обліку. Саме останній чинник має стати інформаційною базою для цілей оподаткування.

Бувши одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, документування забезпечує достовірність та інформаційну базу відображених господарських операцій. Тому, досліджуючи стан обліку, необхідно розглянути первинну документацію обліку земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах.

До роздержавлення і приватизації земельних ресурсів повсюдне впровадження інтенсивних систем землеробства ставило завдання всебічного вивчення земельних угідь і їх економічної оцінки, особливого значення набули в ті часи показники обліку земель (дані бонітування ґрунту), які разом з іншою обліковою інформацією входили в Земельний кадастр. На перше місце був поставлений статистичний (на рівні держави), а вже потім аналітичний (на рівні підприємств) облік земельних ресурсів. Такий підхід зберігся і донині, що не характеризується позитивно. У ті часи основним обліковим документом статистичного обліку земель на рівні району (міста) була Державна земельна книга [3, с.412]. Аналітичний облік безпосередньо на сільськогосподарських підприємствах передбачав ведення Земельно-кадастрової книги, яка мала п'ять розділів: розподіл земель за строками користування; кількість земель за угіддями; якість земельних угідь; показники оцінки земель; присадибні землі особистого користування. Наявність цієї книги, при своєчасних і правильних записах у ній, дозволяло кількісно відображати й аналізувати агровиробничий потенціал земельних ресурсів підприємств аграрного сектору, активізувати роботу по підвищенню рівня ефективності його використання і сприяла подальшому вдосконаленню економічного механізму господарювання. Однак, як зазначає професор Кірейцев Г.Г., «... складність методики розрахунків деяких показників і громіздкість інформації книги не сприяли забезпеченню такого обліку земель» [2, с.144]. Крім того, на сільськогосподарських підприємствах, виходячи з їх господарських потреб, передбачалося ведення Книги історії полів агрономічними службами підприємств. На кожне поле сівозміни відкривались агротехнічні карти поля (робочої ділянки) та карта проведення робіт. Використання такої інформації в управлінні виробництвом сприяло поліпшенню роботи всього апарату управління, підвищенню родючості ґрунтів, запровадженню інтенсивних технологій виробництва [2, с.144-145]. Нині в переважній більшості сільськогосподарських підприємствах не діють агрономічні служби, їх роботу виконує одна особа – агроном, досить часто без достатньої кваліфікації, а від так не ведеться Земельно-кадастрова книга, як і Книга історії полів.

Наразі в Україні землі сільськогосподарського призначення передані у приватну власність селянам. Так, майже 7 млн селян отримали державні акти на право

власності на земельну ділянку та право вибору: обробляти землю самостійно чи передати її в оренду. Як зазначає професор В.М. Жук, спираючись на дослідження Б.Й. Пасхавер, сьогодні фонд приватизованих земель в Україні майже повністю складається з сільськогосподарських угідь. У приватній власності знаходиться 83% ріллі і садів, і більше третини природних кормових угідь [3, с.413]. Такі процеси потребують організації специфічного облікового забезпечення земель сільськогосподарського призначення, та відносин, що супроводжують землекористування. Для відображення в обліку земельних ресурсів Законом України «Про Державний земельний кадастр» від 7 липня 2011р. територіальними органами Держземагенства передбачено ведення Поземельної книги. Зазначена Книга становить собою документ, який є складовою частиною державного реєстру земель, і містить відомості про земельну ділянку, у тому числі кадастровий план, відомості про державний акт на право власності на землю, державний акт на право постійного користування землею, договір оренди землі та власника, користувача, орендаря (суборендаря) земельної ділянки і формується за допомогою автоматизованої системи державного земельного кадастру.

На нашу думку, відомості, що містяться в Поземельній книзі не розкривають повністю якісний склад земельних угідь, призначені для землеустрою адміністративних територій та землекористування, а від так інформації не достатньо для цілей оподаткування за методикою, якої дотримуємось. Зокрема, законодавством України передбачено ведення обліку земельних ділянок виключно на рівні адміністративних територій і жодного слова про облік земельних ресурсів на рівні підприємства. Документ Відомості про наявність земельних ділянок передбачений податковим законодавством виключно для потреб оподаткування.

Документальне оформлення операцій з надходження власних і орендованих земельних ділянок та паїв у сільськогосподарських підприємствах здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, тобто за Наказом Міністерства аграрної політики України «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств і Методичних рекомендацій щодо їх застосування» від 27 вересня 2007р. № 701, відповідно до якого первинним документом, яким користуються сільгоспвиробники для оформлення операцій з надходження власних та орендованих земельних ділянок, є «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» ф. № ОЗСГ-1. Проте, цей документ не пристосований для відображення земельних ділянок, а тому представлені в ньому відомості не надають необхідну аналітичну інформацію про землю, у тому числі для потреб оподаткування. Слід враховувати, що при прийманні-передачі земельних ділянок, із земельною ділянкою передаються її якісні характеристики, які в процесі землекористування можуть змінюватись, покращувати її стан або (як зазвичай трапляється) погіршувати. Так, існуюча форма № ОЗСГ-1 не передбачає розкриття деталізованої інформації щодо конкретних якісних характеристик земельних ділянок. Для прикладу, це стосується відомостей про права користування ділянками (власність, оренда,

суборенда) та вид правовстановлюючого документа, кількість угідь, їх властивості, якісний склад, тип ділянки, місце розташування, конфігурацію, кадастровий номер, наявність на ділянках певних забудов, місцевих корисних копалин, додаткові дані про експлуатацію, плани меж, діючу систему сівозмін (за останні 3-8 років) тощо.

У контексті аграрного бухгалтерського обліку об'єктів «живої» економіки доцільне введення спеціалізованого документа – «Акт приймання-передачі земельних ресурсів», який розкриватиме як характеристики самої ділянки, так і надаватиме всі відомості щодо її одержання та подальшої експлуатації (реквізити підприємства (власника), що передає земельну ділянку, та юридичної особи, яка її одержує; категорія земель за цільовим призначенням та вид угідь; якість ґрунтів – у розрізі вмісту поживних речовин: азотних (NH_2 – аміачний азот, NO_2^- – нітрит азоту), фосфорних (P_2O_5), калійних (K_2O) із зазначенням кислотності ґрунту – рН та його гранометричного складу, вміст гумусу (%) [4]; місцезнаходження ділянки; дані про затрати на поліпшення; інформацію про особу, за якою закріплюється ділянка; момент введення її в експлуатацію на даному підприємстві; балансова та нормативна грошова вартість (за наявності експертна оцінка) та наказ або договір, на підставі якого відбувається оприбуткування чи передача земельної ділянки), а також склад комісії, що підписує цей документ.

Узагальнюючим документом з обліку земель на підприємствах аграрної галузі, на нашу думку, має стати Книга обліку земельних ділянок підприємства. У складі пропонованої Книги потрібно виокремити такі розділи: землі сільськогосподарського і несільськогосподарського призначення. Крім того, зазначені земельні ділянки у даній Книзі необхідно обліковувати в розрізі правового статусу – окремо відображати власні землі, у постійному користуванні та орендовані (підрозділи). Враховуючи те, що показниками, які характеризують якість ґрунту: вміст поживних речовин (азотних (NH_2 - аміачний азот, NO_2^- – нітрит азоту), фосфорних (P_2O_5), калійних (K_2O)) та кислотність ґрунту – рН і його гранометричний склад, вміст гумусу (%) [4], а також те, що науковцями доведена необхідність ведення обліку таких якісних параметрів, то зазначені показники слід відображати за кожною земельною ділянкою в запропонованій нами Книзі. У зв'язку з тим, що сільськогосподарський товаровиробник-платник ФСП (орендар) може орендувати сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду також у платника ФСП (орендодавця) і при цьому орендна площа земельних ділянок не може включатися до декларації з податку орендаря, а враховується в такій декларації орендодавця, то в Книзі обліку земельних ділянок потрібно відображати також врахування площі кожної (окремої) земельної ділянки у визначенні суми ФСП. Книга має бути розрахована на термін до п'яти років, повинна нумеруватися, шнуруватися і скріплюватися печаткою. Основою для здійснення записів у Книгу обліку земельних ділянок є Акт приймання-передачі земельних ресурсів.

Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29 грудня 1995 року № 352 для узагальнення інформації по

кожній земельній ділянці передбачав відкриття «Інвентарної картки обліку основних засобів», яка мала стати базовим реєстром аналітичного обліку основних засобів. У зв'язку з тим, що зазначений Наказ втратив чинність, Державний комітет статистики України листом «Щодо надання роз'яснення стосовно застосування типових форм первинного обліку» від 05.12.2005 № 14/1-2-25/102 все ж рекомендував підприємствам застосовувати типові форми обліку основних засобів, затвержені Наказом Мінстату від 29.12.95. Відтак сільськогосподарські товаровиробники мають право використовувати ф. № ОЗСГ-1 та пристосовувати її до потреб господарюючого суб'єкта. Як і у випадку з Актом приймання-передачі основних засобів, Інвентарну картку обліку основних засобів необхідно пристосувати до потреб обліку земельних угідь. Науковцями Інституту аграрної економіки була запропонована орієнтована форма Інвентарної картки обліку земельних ділянок [7, с.216]. Проте слід зауважити, що з метою забезпечення кадастрового обліку та контролю за наявністю і зміною складу земельних ресурсів підприємства, а також контролю за показниками, які характеризують якість ґрунту, варто розширити кількість показників, які б відображали специфіку обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення.

В Інвентарній картці обліку земельних ділянок пропонуємо передбачити наступні підрозділи, за якими накопичуватиметься облікова інформація: відомості про земельну ділянку або пай (місце розташування ділянки, її розміри, вартість, кадастровий та інвентарний номер, грошова оцінка, категорія земельної ділянки); умови вибуття земельної ділянки (паю), зокрема підстава вибуття та підтверджуюча документація проведених дій; дані про поліпшення (вид здійснених робіт, акт виконаних робіт, сума витрат на поліпшення); відомості про переведення земель з одного виду угідь в інший (причини переведення, вид угідь до та після переведення); показники, які характеризують якість ґрунту; та інша наявна інформація за даною ділянкою.

Інвентарний список земель складається матеріально-відповідальною особою, яка відповідає за цільове використання угідь й застосовується для пооб'єктного обліку кожної ділянки. Дані, представлені у списку, мають бути ідентичними записам в Інвентарних картках обліку земельних ділянок. Беручи до уваги зазначене, слід виділити основні реквізити, що мають стати постійними складовими в Списках: номер і дата Інвентарної картки; категорія земель та вид угідь; площа, кадастровий та інвентарний номер; балансова вартість; бал ґрунту; відомості про право власності на земельну ділянку (власна чи орендована).

Для забезпечення контролю за збереженням основних засобів, усі Інвентарні картки реєструються в «Описі інвентарних карток по обліку основних засобів» (ф. № ОЗ-7). Для систематизації Інвентарних карток земельні ділянки в Описах інвентарних карток необхідно групувати за категоріями земель та за видами угідь, що значно полегшить здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Враховуючи те, що товаровиробники-платники ФСП самостійно обчислюють суму даного податку щороку станом на 1 січня, а протягом цього часу склад угідь

суб'єкта господарювання може змінитися (наприклад, у зв'язку з розірванням договору оренди громадянами-власниками земельної ділянки з орендарями), виникає необхідність у реєстрації змін у складі угідь підприємства. Ми рекомендуємо суб'єктам господарювання аграрної сфери вести Реєстр змін у складі земельних ресурсів. У пропонованому документі вважаємо за необхідне постійно відображати також інформацію про те, хто саме буде включати площі «відчужуваної» земельної ділянки до розрахунку ФСП. Іншими словами, необхідно зазначати кому саме переходять права користування земельною ділянкою і хто буде здійснювати на ній господарську діяльність. Наприклад, у разі зміни орендаря фізичною особою-власником земельної частки (паю), така особа має надати орендарю (з яким є наміри розірвати угоду оренди) згоду взяття на баланс земельної ділянки іншим суб'єктом господарювання або відомості про те, що така особа буде здійснювати діяльність самостійно. Таким чином, за заявою власника земельної частки та при наданні нею письмової згоди про взяття на баланс земельної ділянки іншим суб'єктом господарювання (або здійснювати господарювання самостійно) сільськогосподарський товаровиробник вносить дані в Реєстр змін у складі земельних ресурсів і в такий спосіб розривається договір про оренду. При розірванні договору оренди земельної ділянки орендар за даними Книги обліку земельних ділянок (за необхідності) може надати особі-власнику Витяг з Книги обліку земельних ділянок про агрохімічний склад земельної ділянки.

Згідно П(С)БО № 7 «Основні засоби» земельні ділянки визнаються активами та відображаються у складі основних засобів і при цьому не підлягають амортизації, також землі класифікуються на два відокремлених елементи: земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель. Для обліку й узагальнення інформації про наявність та змін у складі земель підприємства передбачено у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. № 291, субрахунок 101 «Земельні ділянки» у складі рахунка 10 «Основні засоби».

Для підвищення аналітичності інформації та, враховуючи потреби оподаткування, ми вважаємо, що субрахунок 101 необхідно назвати «Власні земельні ресурси», та відкрити до нього наступні субрахунки: 101.1 – «Сільськогосподарські угіддя, що включаються до розрахунку ФСП» (до запропонованого субрахунку доцільно відкрити і рахунки четвертого порядку: 101.1.1 – рілля, 101.1.2 – багаторічні насадження, 101.1.3 – сіножаті, 101.1.4 – пасовища та перелоги; 101.1.5 – землі водного фонду; 101.1.6 – землі закритого ґрунту); 101.2 – «Несільськогосподарські угіддя» (для обліку: господарських під'їзних шляхів, прогонів, полезахисних лісових смуг та інші насадження); 101.3 – «Землі під господарськими будівлями та дворами»; 101.4 – «Землі тимчасово законсервовані»; 101.5 – «Землі передані в оренду»; 101.6 – «Інші землі». Землі, що оренднуються підприємствами, відображаються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». З метою системного формування облікової інформації, яка є обов'язковою для аналізу стану використання орендованих земель та їх оподаткування, вважаємо за доцільне відкрити додаткові

рахунки: 01.1 – «Земельні ділянки сільськогосподарського призначення»; 01.2 – «Земельні ділянки несільськогосподарського призначення»; 01.3 – «Земельні ділянки, що знаходяться в суборенді».

На наш погляд, така аналітика буде досить зручною для відображення в обліку сільськогосподарських угідь, крім того, забезпечить інформаційні потреби оподаткування.

Висновки. Отже, без удосконалення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, без пошуку найбільш раціональних та ефективних методів обліку і контролю не можливе успішне вирішення і завдання оподаткування аграрної сфери.

Нами встановлено, що якісні характеристики земельних ділянок не відображаються в обліку, а тільки частково в оподаткуванні у вигляді диференційованих ставок ФСП. Крім того, встановлено, що облік земельних угідь здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, що не дозволяє отримати повну інформацію про наявність, стан та якість земель у зв'язку з відсутністю реквізитів у зазначених документах, які б характеризували земельні ресурси за юридичними документами та якісними кадастровими параметрами. З огляду на це автором пропонується введення спеціалізованого документа «Акта приймання-передачі земельних ресурсів», який ліквідує зазначені недоліки. Крім того, пропонується введення «Книги обліку земельних ділянок» як узагальнюючого документа з обліку земель та накопичення інформації про земельні ділянки, враховуючи їх якісний склад. Ведення даної книги забезпечить у розгорнутому вигляді потреби оподаткування. Ми вважаємо, що введення Книги обліку земельних ділянок зробить більш простішим розрахунок ФСП тобто спростить складання Відомості про наявність земельних ділянок.

Автором також запропоновано основні зміни, яких має зазнати типова форма «Інвентарна картка обліку основних засобів», щоб пристосувати дану форму до потреб обліку земельних угідь в аграрній сфері, висловлено пропозицію назвати дану форму «Інвентарною карткою обліку земельних ділянок».

Враховуючи особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у формі ФСП, рекомендуємо суб'єктам господарювання вести Реєстр змін у складі земельних ресурсів, що полегшить контроль за наявністю та зміною складу земель підприємств. Крім того, із введенням у практику Реєстру змін у складі земельних ресурсів підприємства з одного боку полегшить роботу органів оподаткування в частині встановлення та взяття на облік осіб, які мають сплачувати податки за відповідні земельні ділянки, а з іншого – посилиться контроль зі сплати податків за землекористування.

Ми вважаємо, що запропоновані документи, підвищать цінність та аналітичність обліку земель, розкривають і дають можливість контролю за якісними показниками сільгоспугідь, а також дають змогу використання облікової інформації для потреб оподаткування.

У перспективі вбачаємо, що ставки ФСП повинні диференціюватися не тільки за категорією (типом) земель (рілля, сіножаті і пасовища, багаторічні насадження, землі водного фонду), та й за їх розташуванням (територія степу, гірські зони та поліські території), а також за показниками, які характеризують якість ґрунту.

Використання в практиці рекомендованих нами додаткових рахунків до субрахунку 101 «Земельні ділянки» з обліку земельних ресурсів дадуть можливість здійснювати якісний та оперативний облік земель сільськогосподарського призначення та накопичувати інформацію для потреб оподаткування.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
2. Кірейцев Г.Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. – К.: Урожай, 1987. – 176 с.
3. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / Жук В.М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
4. Горадній М.Н., Бикін А.В., Нагаєвська Л.М. Агрохімія: Навч. посіб. – К.: Алерта, 2008. – 786 с.
5. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
6. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи Частина 1. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог [Текст]: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, листопад 2003р.: тези доповідей [редкол.: П.Т. Саблук, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук]. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2003. – 183 с.
7. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК.Т.2. Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів Мінагрополітики та ДПА України / [ред.: Ю.Я. Лузан; В.М. Жук]. – К., 2004. – 495 с.

Список джерел в транслітерації / References

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 r., № 2755-17 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua>
2. Kireitsev H.H. Oblik osnovnykh zasobiv u silskohospodarskykh pidpriemstvakh. – K.: Urozhai, 1987. – 176 s.
3. Zhuk V.M. Kontsepsiia rozvytku bukhhalterskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky : monohrafiia / Zhuk V.M. – K.: NNTs IAE, 2009. – 648 s.
4. Horadnii M.N., Bykin A.V., Nahaievska L.M. Ahrokhimiiia: Navch. posib. – K.: Alerta, 2008. – 786 s.
5. Kireitsev H.H. Rozvytok bukhhalterskoho obliku: teoriia, profesiia, mizhpredmetni zviazky: monohrafiia / H.H. Kireitsev. – Zhytomyr: ZhDTU, 2007. – 236 s.
6. Reformuvannia obliku, zvitnosti ta audytu v systemi APK Ukrainy: stan ta perspektyvy Chastyna 1. Problemy adaptatsii bukhhalterskoho obliku APK Ukrainy do mizhnarodnykh pravyl ta vymoh [Tekst]: materialy Mizhnar. nauk.-prakt. konf., Kyiv,

lystopad 2003r.: tezy dopovidei [redkol.: P.T. Sabluk, M.Ia. Demianenko, V.M. Zhuk]. – K.: NNTs «IAE» UAAN, 2003. – 183 s.

7. Bukhhalterskyi oblik na pidpriemstvakh APK.T.2. Posibnyk po zastosuvanniu normatyvno-metodychnykh dokumentiv Minahropolityky ta DPA Ukrainy / [red.: Yu.Ya. Luzan; V.M. Zhuk]. – K., 2004. – 495 s.

АННОТАЦИЯ

ЗЕМЛИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Кушниренко Александр Анатольевич, аспирант

Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины

В статье определена роль земли в области сельского хозяйства как важного объекта учета и налогообложения. Охарактеризованы особенности земель сельскохозяйственного назначения как основного средства аграрной сферы и как основного биологического актива. Исследованы и предложены пути улучшения состояния определения качественных характеристик почвы и их мониторинга в Украине. Рассмотрено состояние действующей системы синтетического и аналитического учета земель сельскохозяйственного назначения, изложены предложения по приспособлению такой учетной информации для нужд налогообложения. Доказана необходимость в ведении учета земель сельскохозяйственного назначения с раскрытием их качественных показателей, высказана возможность и целесообразность применения к ним правил налогообложения. Предложены основные направления совершенствования учета земель сельскохозяйственного назначения для обеспечения рационального землепользования и равномерной налоговой нагрузки на субъектов хозяйствования аграрной сферы.

Ключевые слова: учет, налогообложение, земли сельскохозяйственного назначения, Фиксированный сельскохозяйственный налог, сельскохозяйственный товаропроизводитель.

ANNOTATION

AGRICULTURAL LAND AS AN OBJECT OF ACCOUNTING AND TAXATION

Kushnirenko Oleksandr Anatolievych, postgraduate student

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

The article defines the role of land in agriculture as an important object of accounting and taxation. In this article I described the features of agricultural land as the main means of agricultural sector and as a major biological asset. I Investigated and the proposed ways of improvement of the determination of the qualitative characteristics of soils and their monitoring in Ukraine. I reviewed the condition t of synthetic and analytical account system of agricultural land, set out proposals for the adaptation of such accounting information for the taxation needs. It is showed the necessity of accurate records of agricultural land with the disclosure of quality indicators, demonstrated the possibility and expediency of tax rules application to them. I suggested the main directions of improving the accounting of agricultural land to ensure rational land use and allocate the tax burden on businesses agrarian sector.

Keywords: accounting, tax, agricultural land, fixed agricultural tax, agricultural producers.