

**М. І. Кухарський**, доцент  
**Я. М. Гринчишин**, канд. екон. наук, доцент  
**З. П. Гулик**, канд. екон. наук, в.о. доцента  
Львівський державний аграрний університет

## **ДО ПИТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЛІ ТА ЗЕМЕЛЬНИХ ВІДНОСИН**

Земельні ділянки, які відповідають всім ознакам активів, включають до складу основних засобів. Однак, в абсолютній більшості сільськогосподарських підприємств відсутній такий об'єкт бухгалтерського обліку, як земля. Це не дозволяє об'єктивно оцінити майновий стан підприємств, проводити аналіз структури їх активів.

Із землею пов'язані три групи об'єктів обліку: земельні ділянки; права користування земельними ділянками; капітальні витрати на поліпшення земель. У зв'язку з реформуванням колишніх колективних сільськогосподарських підприємств, яке супроводжувалося паюванням землі і майна, з'явився такий об'єкт обліку, як операції з земельними паями. Оскільки більшість сільськогосподарських підприємств отримують у користування земельні ділянки на правах оренди земельних паїв, то виникає необхідність обліку таких відносин.

Питання обліку землі хоча і досліджується в науковій літературі, проте спирається на недостатнє методичне забезпечення цього процесу. Невирішеним також є питання здійснення первинного обліку землі.

Основна увага у цих виданнях звертається на правове забезпечення земельних відносин, відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Для первинного обліку земельних ділянок спеціальні форми первинних документів відсутні. Тому підприємства, які поставили на облік земельні ділянки, змушені користуватися документами, призначеними для відображення наявності та руху основних засобів.

Тому для оформлення операцій з постановки на облік земельної ділянки підприємствам необхідно користуватися формою ОЗ-1 «Акт приймання-передачі основних засобів».

Інвентаризацію земельних угідь рекомендується проводити один раз на три роки. При проведенні інвентаризації земельних угідь необхідно перевірити наявність установчих документів, договорів оренди, на право власності або сертифікатів і інших документів, що засвідчують право власності чи користування земель-

ними ділянками. Інвентаризацію земельних ділянок слід проводити в розрізі видів сільськогосподарських угідь: рілля, пасовища, сіножаті, ліси, водойми, землі запасу тощо. Результати інвентаризації земельних угідь заносять до інвентаризаційного опису (ф. № Інв.-2сг). Однак, у формі цього опису не передбачено місце для відображення вартості окремих видів земельних угідь.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух земель передбачено субрахунок 101 «Земельні ділянки» у складі рахунку 10 «Основні засоби». Для детального обліку земель доцільно користуватися такою структурою субрахунку 101: 1001 «Землі, що знаходяться у власності підприємства», 1012 «Орендовані землі».

Аналітичний облік земельних ділянок здійснюють за кожною ділянкою окремо. На субрахунок 1012 відображають вартість угідь, отриманих на правах фінансової оренди.

Операції з надходження, переоцінки і вибуття земельних ділянок відображаються на субрахунок 101, як і на інших субрахунках синтетичного рахунку 10 «Основні засоби».

Облік капітальних витрат на поліпшення земель ведуть на спеціальному субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». На відміну від вартості землі, капітальні витрати на поліпшення земель підлягають амортизації. Для відображення таких витрат доцільно використовувати виробничий звіт щодо інших виробництв ф. № 10.3б с.-г.

Інформація про земельні ділянки, що знаходяться на балансі підприємств розкривається лише у річній звітності — в таблиці «Основні засоби» приміток до фінансової звітності і в розділі 4 «Землекористування» форми № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». Проте цієї інформації не достатньо не тільки для потенційного інвестора, але і для аналітичної роботи на підприємстві. Тому слід погодитися з пропозицією В. А. Дерія ввести в баланс додатково рядок 033 «Земельні ресурси».

Земельні ділянки, отримані підприємством на правах оперативної оренди, відображають на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, що зазначається в договорі оренди. Отримання в оренду земельного паю оформляється актом приймання-передачі. Нарахування орендної плати відображається на кредиті субрахунку 685 і дебеті рахунків: 91 «Загальновиробничі витрати» — якщо на земельній ділянці вирощують різні культури, 23 «Виробництво» — якщо земельний пай орендують для вирощування однієї культури. Орендну плату за користування земельними

паями доцільно відображати на окремому субрахунку до синтетичного рахунка 91 «Загальновиробничі витрати». В цьому випадку її можна буде розподіляти лише на ті культури, для вирощування яких отримано земельні ділянки в оренду.

При утриманні податку на доходи фізичних осіб з орендної плати кредитують субрахунок 641 і дебетують субрахунок 685. Якщо орендна плата виплачується в натуральній формі, то об'єкт оподаткування збільшується, по-перше, відповідно до вимог п. 3.4 закону Про податок з доходів фізичних осіб на коефіцієнт 1,1764705, по-друге, відповідно до норми п. 4.2. закону про ПДВ на коефіцієнт 1,2.

З метою відповідного нормативного регламентування обліку земельних ділянок доцільно Міністерству аграрної політики розробити галузеві рекомендації, в яких повинна бути розкрита методика первинного, аналітичного обліку операцій з землею. Також повинні бути розроблені і затверджені всі необхідні первинні бухгалтерські документи, що забезпечують облік наявності та руху земельних угідь.

### Список використаних джерел

1. Дерій В. А. Бухгалтерський облік землі в Україні та за кордоном // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2000. — № 5. — С. 14—15.
2. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств. Лист Міністерства аграрної політики від 04.12.2003 р. № 37-27/14023 // Все про бухгалтерський облік. — 2004. — № 112. — С. 39—55.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // Бухгалтерський облік і аудит. — 2000. — № 1. — С. 3—13.

**Т. Є. Кучеренко**, канд. екон. наук, доцент  
Уманський державний аграрний університет

### ПРИНЦИП ПРЕВАЛЮВАННЯ СУТНОСТІ НАД ФОРМОЮ

Принцип превалювання сутності над формою є базисним в умовах глобалізації світової економіки. Більшість вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як: І. В. Буфатіна, А. Рабошук, Дж. Лав. Вінсент, С. Канигін, В. В. Качалін, Д. Міддлтон, О. Редько,