

Ключевые слова: профессиональное суждение аудитора, международные стандарты аудита, обоснованность профессионального суждения аудитора, профессиональная компетентность аудитора.

Табл. 2. Рис. 1. Лит. 15.

Інформація про авторів

ТОМЧУК Олеся Валеріївна – кандидат економічних наук, доцент, декан факультету обліку та аудиту, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

ФАБИЯНСЬКА Вікторія Юхимівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net).

ТОМЧУК Olesya – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Dean of the Department of Accounting and Audit, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

FABIYANSKA Victoria – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of State Audit and Control Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: Viktoriafab@ukr.net).

ТОМЧУК Олеся Валерьевна – кандидат экономических наук, доцент, декан факультета учёта и аудита, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

ФАБИЯНСКАЯ Виктория Ефимовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net).



УДК 336.226.212.1:332.33:631.11

**ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
ЗЕМЕЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВ ЯК ПЕРЕДУМОВА
ОБ'ЄКТИВНОСТІ ЇХ ОПОДАТКУВАННЯ*©**

О.А. КУШНІРЕНКО,
*кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри
бухгалтерського обліку,
аналізу та аудиту
ВП НУБіП України
“Ніжинський агротехнічний
інститут”
(м. Ніжин)*

У статті визначено роль продуктивних земельних ресурсів сільського господарства як важливого об'єкта обліку та оподаткування. Охарактеризовано діючу систему обліково-контрольного забезпечення та статистичного узагальнення інформації щодо земельних ресурсів сільськогосподарських

* Публікація містить результати досліджень, проведених за грантом Президента України за конкурсним проектом Ф70 (реєстраційний номер проекту Ф70/18967; номер державної реєстрації 0117U006192) Державного фонду фундаментальних досліджень

© **О.А. КУШНІРЕНКО, 2018**

підприємств. Встановлено відсутність належного відображення якісних характеристик земельних ресурсів в обліку та звітності. Обґрунтована необхідність розкриття якісних (агрохімічних) показників земель сільськогосподарського призначення в обліку та звітності, доведена можливість й доцільність застосування до них правил оподаткування.

Запропоновано для впровадження у практичну діяльність підприємств та наведено форми первинних документів для обліку сільськогосподарських угідь та їх якості, що забезпечить посилення контролю за станом земельних ресурсів як об'єкта оподаткування, підвищить інформативність та достовірність статистичної інформації, сформує умови підвищення об'єктивності оподаткування, сприятиме прийняттю вмотивованих управлінських рішень щодо екологобезпечного землекористування.

Ключові слова: облік, оподаткування, сільське господарство, земельні ресурси, управління, інформаційна система, бухгалтерський облік, звітність.

Рис.1. Табл. 5. Літ.15.

Постановка проблеми. Наприкінці ХХ та на початку ХХІ ст. екологічна ситуація у світі характеризується посиленням антропогенним навантаженням на біосферу внаслідок інтенсивного залучення природних ресурсів у виробництво. В економіці України до сільськогосподарського виробництва залучені земельні, водні та повітряно-кліматичні ресурси. Найбільше значення мають земельні ресурси сільського господарства, оскільки вони є базою для виробництва продовольства і сировини для промисловості та охоплюють 70,9% загального земельного фонду країни. Такі ресурси є не лише матеріальною умовою, а й головним засобом виробництва, тому в аграрному секторі вони виступають важливим об'єктом бухгалтерського обліку. Поряд з цим, перехід до господарювання на засадах ринкової економіки, запровадження приватної власності на землю, створення різноманітних форм господарювання зумовили підвищений інтерес як до самої землі, так і підходів щодо раціонального використання, способів обробітку, відновлення та поліпшення її родючості.

Унікальність земельних ресурсів полягає у тому, що вони є живим біологічним об'єктом, і використання їх у сільському господарстві вимагає специфічної системи обліково-контрольного забезпечення управління ними, яка включає виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, оброблення та аналіз економічної інформації про кількісні, якісні, вартісні та правові дані про земельні ресурси галузі для гарантування раціонального, екологобезпечного землекористування, моніторингу якісних характеристик ґрунтів та можливості застосування до них правил оподаткування. Відповідно виникає потреба у дослідженні стану діючої методики обліку земельних ресурсів сільського господарства для потреб оподаткування галузі. Адже Податковим кодексом України (далі – ПКУ) об'єктом оподаткування Єдиним податком четвертої групи 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 [11]. Отже, земельні ресурси як специфічний об'єкт бухгалтерського обліку згідно податкового законодавства визнано також і об'єктом оподаткування за спрощеною системою.

Останнім часом особливої актуальності набуває проблема екологобезпечного використання земельних ресурсів, оскільки нераціональне і безвідповідальне їх використання призвело до зниження родючості ґрунтів, поширення ерозійних

процесів, збільшення площ забруднених і деградованих земель. Зазначене потребує переосмислення системи управління земельними ресурсами, що, у свою чергу, вимагає оновлення методології їх облікового відображення з дотриманням принципів сталого розвитку, актуалізує потребу дослідження взаємозв'язку і взаємозалежності обліку та оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання про місце земельних ресурсів у системі економічних відносин порушується в літературі з часів започаткування теорії фізичної економії і на сьогодні не втратило своєї актуальності та цікавить науковців. Так класик економічної теорії Кене Ф. писав: “Одержаний людьми додатковий продукт породжується лише землею” [4]. Особливої актуалізації порушене питання набуло протягом ХХ ст. – початку ХХІ ст., коли в науці мали місце події, які набули загальнолюдської значущості, а саме, коли “фундамент світогляду було доповнено новою категорією, що сприяло повнішому розумінню інформаційної функції статистики, обліку, економічного аналізу та управління” [5, с. 100]. Як справедливо відзначає професор Кірейцев Г.Г., завдяки доведенням Норберта Вінера, поруч із матерією і свідомістю визнано новий елемент всесвіту – інформацію. Така подія засвідчила початок входження людства в інформаційну епоху [5, с. 100].

Досліджуючи вплив і наслідки господарської діяльності людини на стан земельних ресурсів та їх документальне забезпечення, Машкова Т.В. зазначає, що “сільськогосподарські землі потребують ... виправданих методів господарювання для збереження і використання ґрунту з метою забезпечення не тільки поточних потреб людини, а й одночасного збереження його родючості” [10, с. 280]. Для України земельні ресурси – найдорожче багатство народу, оскільки земля є основним національним благом, яке перебуває під особливою охороною держави.

Питання екологічно обґрунтованого сільськогосподарського землекористування, облікової та статистичної оцінки земельних ресурсів розкриваються в працях професора Савчука В.К., який наголошує: “значним джерелом забруднення довкілля є галузь сільського господарства, зокрема рослинництво. На заміну традиційній, перевіреній віками системі землеробства “земля–зерно–гній–земля” прийшла інтенсивна система: “земля–зерно–мінеральні добрива–зерно–більше мінеральних добрив” [14, с. 351]. Не випадково професор Кірейцев Г. Г. відзначив, що сільськогосподарські угіддя потрібно розглядати, в першу чергу, як біологічний актив або біологічне середовище, при цьому потрібно обліковувати їхні якісні характеристики, які повинні фіксуватися при кожному переході права користування чи володіння [5, с. 52]. На продовження думки Кірейцева Г.Г., дослідження Жука В.М. доводять необхідність для всіх підприємств сільського господарства впровадження такої системи обліку земельних ділянок, яка забезпечить збір та систематизацію особливих даних про кількість, якість та стан використання земель різного функціонального призначення [2, с. 244].

Загалом питання управління земельними ресурсами сільськогосподарських підприємств та їх облікового відображення також досить широко розглядаються у працях таких авторів, як Воляк Л. Р. [1], Купінець Л. Є. [8], Замула І. В. та інших науковців. Проте облікове відображення якісних характеристик земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств для забезпечення ефективного управління ними та об'єктивного оподаткування значно вужче розглядається в літературі та потребує додаткових досліджень.

Формулювання цілей статті. Обґрунтування теоретичних основ та розробка практичних рекомендацій для формування та удосконалення документування щодо відображення якісних характеристик земельних ресурсів сільськогосподарського призначення для ефективного управління ними та об'єктивного оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Порухнення екологічно обґрунтованих норм користування земельними ресурсами галузі сільського господарства, недостатній контроль за дотриманням земельного законодавства в частині раціонального використання та охорони земель, як на рівні суб'єкта господарювання, так і на рівні держави, зумовлює необхідність удосконалення механізмів формування екологобезпечного землекористування, відтворення родючості ґрунтів, поліпшення їх екологічного стану й охорони [8, с. 61; 21]. Пріоритетне місце в зазначених взаємозв'язках відведено системному бухгалтерському обліку як інформаційній системі, яка забезпечує можливість прийняття управлінських рішень. Забезпечення ефективної реалізації науково-пізнавальної, інформаційної, контрольної, прогностичної та соціальної функцій обліку, як і гармонійне ставлення суб'єктів господарювання до залучених у виробництво природних ресурсів, стає актуальною і визначальною проблемою сьогодення.

Ідея удосконалення процесу інформатизації підтримується Стратегічними напрямками розвитку сільського господарства України на період до 2020 року, а саме: реалізація завдань розвитку сільського господарства пов'язується з формуванням адаптованої до сучасних запитів економічної інформаційної системи, яка б відповідала міжнародним принципам і забезпечувала ефективне управління галуззю. Акцент зроблено на економічній складовій інформаційної системи [8, с. 62]. Між тим, віднесення екологізації сільського господарства й, зокрема, екологічно безпечного землекористування до пріоритетних напрямів сучасного розвитку аграрного сектору потрібно розглядати в контексті розроблення методології ведення первинного обліку якісного стану земельних ресурсів, статистичного обліку, збору достовірних даних, формування відповідної звітності, здійснення контролю. Тобто метою стратегії удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління земельними ресурсами сільськогосподарських підприємств є створення ефективної системи надходження, формування, обробки та передачі економіко-екологічної облікової інформації про їхній кількісний і якісний стан для своєчасного ухвалення економічних рішень на усіх рівнях екологічного управління розвитком аграрного сектору економіки [8, с. 62].

Загальноприйнятим є той факт, що родючість ґрунту визначають за зміною в ньому таких основних поживних речовин (агрохімічних показників): азоту (N) (за наявності визначених показників – аміачний азот (NH_2) і нітрит азоту (NO^-)), рухомого фосфору (P_2O_5), обмінного калію (K_2O_5), обмінного натрію (Na^+), рівня гідролітичної кислотності рН, гранометричного складу ґрунту, вмісту гумусу (%) [3; 9, с. 164]. Визначення наведених показників в Україні здійснюють обласні державні проектно-технологічні центри охорони родючості ґрунтів і якості продукції ("Облдержродючість"), які, поміж зазначеного, покликані на державному рівні розробляти науково обґрунтовані підходи до раціонального природокористування, надавати інформацію сільськогосподарським підприємствам, органам управління про стан родючості ґрунтів і 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 у ґрунті проводиться в лабораторних умовах, що вимагає наявності препаратів, персоналу та відповідного обладнання. Крім того, як свідчить досвід розвинених країн Західної Європи й Америки, для вискоефективних технологій необхідне щорічне отримання інформації про стан ґрунтів. До запровадження ринкових умов господарювання існували районні агрохімічні лабораторії, які виконували на замовлення господарств щорічний моніторинг якісного стану ґрунтів. Нині в Україні для поліпшення науково-дослідних

робіт з питань збереження, покращення та відтворення родючості ґрунтів слід розробляти і впроваджувати новітні, мобільні технології визначення якості ґрунтів й відновити роботу агрохімічних лабораторій [9].

Основні форми статистичного спостереження стосовно земельних ресурсів	
11-зем (квартальна) “Звіт про землі та земельні ділянки за цільовим призначенням і формами власності”	Кількісний облік земель у межах адміністративно-територіальних одиниць та населених пунктів за видами цільового призначення, кількістю власників і користувачів земель, у тому числі за формами власності, переданих та які перебувають в оренді
12-зем (річна) “Звіт про землі та земельні ділянки за власниками та користувачами, формами власності”	Відображає кількість власників / користувачів, кількість і площу земельних ділянок, що перебувають у власності чи користуванні фізичних та юридичних осіб, за організаційними формами суб’єктів економіки, видами економічної діяльності, формами власності на землю
15-зем (квартальна) “Звіт про землі та земельні ділянки за цільовим призначенням та угіддями”	Відображає розподіл земель за категоріями та земельних ділянок за цільовим призначенням, за видами земельних угідь, кількість власників, кількість і площу земельних ділянок, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб у межах адміністративно-територіальних одиниць і в межах населених пунктів. Облік площ зрошуваних земель за всіма видами угідь, на яких функціонують меліоративні системи загальнодержавного, міжгосподарського та внутрішньогосподарського значення й осушуваних
16-зем (річна) “Звіт про землі та земельні ділянки за власниками й угіддями”	Відображає кількість власників, кількість і площу земельних ділянок, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, за організаційними формами суб’єктів економіки, видами економічної діяльності, видами земельних угідь. Форма складається окремо для кожного виду цільового призначення земель
4-сг “Посівні площі сільськогосподарських культур під урожай n-року”	Відображає фактичні розміри посівів сільськогосподарських культур на землях, що перебувають у володінні та користуванні підприємства, по землях, що передані в найм (оренду) іншим землекористувачам, форму складає орендар за умови офіційного оформлення оренди
9-б-сг “Внесення мінеральних, органічних добрив, гіпсування та вапнування ґрунтів під урожай n-року”	Відображаються фактичні обсяги внесених добрив на землях, що перебувають у володінні та користуванні підприємства, посівні та удобрені площі
10-мех “Наявність сільськогосподарської техніки у сільськогосподарських підприємствах у n-році”	Кількість наявної техніки, що призначена і/або використовується підприємством у його сільськогосподарській діяльності, кількість списаної та нової техніки, дані про кількість культиваторів, машин для внесення та іригаційне обладнання, дощувальні й поливні машини, насоси, машини для захисту сільськогосподарських культур (рослин від шкідників, хвороб та бур’янів), обприскувачі й обпилювачі, машини для внесення гербіцидів, протравлювачі насіння, комбайни та машини для збирання врожаю
29-сг “Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду” 29-сг (меліорація) “Збір урожаю сільськогосподарських культур на 1 грудня n-року з политих зрошуваних земель, з осушених земель”	Відображаються фактичні розміри сільськогосподарських угідь, посівів сільськогосподарських культур, площ сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень на землях, що перебувають у володінні та користуванні підприємства, загальна кількість продукції (валовий збір), яка одержана, включаючи дорахунки. Відображається площа і збір урожаю на меліорованих землях

Рис. 1. Інформаційний базис статистичного узагальнення користування земельними ресурсами сільськогосподарських підприємств

Джерело: узагальнення автора на основі офіційних статистичних звітів

До роздержавлення та приватизації земельних ресурсів на перше місце був поставлений статистичний (на рівні держави), а вже потім аналітичний (на рівні підприємств) облік земельних ресурсів. Такий підхід, що зберігся донині, не характеризується позитивно (рис. 1). Характерною особливістю статистичної інформації є багатоетапність збору, нерегулярність та непослідовність у часі оприлюднення підсумкових показників, подання інформації в неуніфікованій формі, періодичні уточнення, що зумовлюють розбіжності даних (іноді значні) у різних статистичних джерелах. Поряд з цим показники статистичного обліку мають консервативний характер, не забезпечують оцінку процесів екологізації землекористування. Це веде до втрати важливої оперативної інформації для прийняття своєчасних управлінських рішень [8, с. 68].

За даними рисунку 1 можна стверджувати, що статистична звітність щодо сільськогосподарських підприємств побудована на основі кількісних показників власних та орендованих земельних ділянок, агрохімічні показники яких не відображаються в обліку повною мірою, а відповідно не враховуються у прийнятті управлінських рішень та оподаткуванні. Адже земельні ділянки можуть значно різнитися за екологічними параметрами, сформованими не тільки історично, а й унаслідок попередніх років господарювання на них.

Таким чином, неможливо оцінити відповідність процесу землекористування екологічним вимогам, не маючи для аналізу вхідних і вихідних агрохімічних показників земельної ділянки, які забезпечуються системою бухгалтерського обліку. Так, будучи одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, документування забезпечує достовірність та інформаційну базу відображених господарських операцій. Тому, досліджуючи стан інформаційного забезпечення земельних ресурсів та їх агрохімічних показників, необхідно розглядати первинну документацію з обліку земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах.

Тривалий час у практиці основним обліковим документом статистичного обліку земель на рівні району (міста) була Державна земельна книга [2, с. 412]. На сільськогосподарських підприємствах передбачалось ведення Земельно-кадастрової книги, наявність якої, із своєчасними та правильними записами, давала змогу кількісно відобразити й аналізувати аграрно-виробничий потенціал земельних ресурсів підприємства, активізувати роботу з підвищення 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" [7, с. 144]. Окрім того, на сільськогосподарських підприємствах, виходячи з їх господарських потреб, передбачалося ведення Книги історії полів (сівозмін) агрономічними службами підприємств. На кожне поле (сівозмін) відкривались агротехнічні карти поля та карта проведення робіт. Використання такої інформації в управлінні виробництвом сприяло поліпшенню роботи всього апарату управління, підвищенню родючості ґрунтів, запровадженню інтенсивних технологій виробництва [7, с. 145; 9, с. 162]. Нині у переважній більшості сільськогосподарських підприємств не діють агрономічні служби, їхню роботу виконує одна особа – агроном, досить часто без достатньої кваліфікації, а відтак не ведеться Земельно-кадастрова книга, як і Книга історії полів (сівозмін) [9, с. 162].

Наразі в Україні землі сільськогосподарського призначення передані у приватну власність селянам [9, с. 162-163]. Нині фонд приватизованих земель в Україні в абсолютній більшості складається з сільськогосподарських угідь. У приватній власності перебуває 83% ріллі та більше третини природних кормових угідь [15]. Такі умови потребують організації специфічного облікового забезпечення земель сільськогосподарського призначення та відносин, що супроводжують землекористування. Для відображення в обліку земельних ресурсів територіальними органами Держгеокадастру передбачено ведення Поземельної книги (Закон України “Про Державний земельний кадастр” від 07.07.2011 р. № 3613-VI). Проте відомості, що в ній містяться, повністю не розкривають якісного складу земельних угідь і призначені виключно для землеустрою адміністративних територій і землекористування, саме тому інформації не достатньо як для контролю за агрохімічними показниками земельних ресурсів, так і для цілей оподаткування ЄП четвертої групи.

Отже, маємо можливість зробити висновок, що нормативно-правовою базою передбачено здійснення обліку земельних ділянок виключно на рівні адміністративних територій і не розроблено методики обліку земельних угідь на рівні підприємства. Так Відомості про наявність земельних ділянок передбачені тільки для потреб оподаткування, без урахування якісних характеристик сільськогосподарських угідь. Відсутність єдиної системи обліку земельних угідь сільськогосподарського призначення, яка передбачає відображення їхніх якісних характеристик унеможливорює здійснення рівномірного податкового навантаження на підприємства.

Облік якісного стану земель сільськогосподарського призначення характеризує їх за природними властивостями, що впливають на його родючість. Оскільки такий облік визначає особливості та напрямки здійснення господарської діяльності, він є необхідним для кожного сільськогосподарського підприємства, незалежно від організаційно-правової форми господарювання.

Відповідно до Наказу 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” № 701 від 27 вересня 2007 року документальне оформлення операцій із надходження власних і орендованих земельних ділянок та паїв на сільськогосподарських підприємствах наразі здійснюється на загальних методичних засадах обліку основних засобів, згідно з якими первинним документом, що використовується підприємством для оформлення операцій із надходження власних та орендованих земельних ділянок, є “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” ф. № ОЗСГ-1 [13]. Проте наведений документ не пристосований до відображення земельних ділянок та особливо їхніх якісних характеристик, а тому представлені в ньому відомості не надають необхідної аналітичної інформації про землю, у тому числі для потреб оподаткування [9, с. 163].

Також слід враховувати, що при прийманні-передачі власниками в оренду земельних угідь передаються їхні якісні характеристики, що в загальному розумінні характеризує родючість тих чи інших сільськогосподарських угідь. Такі якісні характеристики в процесі землекористування (орендарями) можуть змінюватись, поліпшуватись або (як частіше трапляється) погіршуватись. Неврахування родючості ґрунту при здачі в оренду призводить до зменшення запасів гумусу, рухомих поживних речовин, фосфору і калію, зростання кислотності і засоленості ґрунту, що, у свою чергу, призводить до безповоротних вартісних втрат через зниження продуктивності сільськогосподарських культур [9].

Так існуюча форма № ОЗСГ-1 не передбачає розкриття деталізованої інформації щодо конкретних якісних характеристик земельних ділянок. Наприклад, це стосується відомостей про права користування ділянками (власність, оренда, суборенда) та виду правовстановлюючого документа, кількості угідь, їхніх властивостей, якісного складу, типу ділянки, місця розташування, конфігурації, кадастрового номера, наявності на ділянках певних забудов, місцевих корисних копалин, а також додаткових даних про експлуатацію, плани меж, діючу систему сівозмін (за останні 3-8 років) тощо [9, с. 163-164]. Крім того, при оформленні надходження земельної ділянки Актом типової форми № ОЗСГ-1 не можуть бути заповнені такі реквізити документа, як, наприклад: норма амортизації; устаткування; сума амортизації з моменту експлуатації об'єкта; рік випуску (побудови); підсумки іспитів об'єкта тощо [9, с. 164].

У даному контексті варто відзначити, що на межі тисячоліть на міжнародному рівні розроблено і визнано концепцію сталого розвитку [12], якою передбачено обов'язковий екологічний вимір економічної діяльності [5, с. 101]. Через це в бухгалтерському обліку земельних ресурсів доцільно ввести спеціалізований документ – “Акт приймання-передачі земельних ресурсів”, який розкриватиме як характеристики самої ділянки, так і надаватиме усі відомості про її одержання та подальшу експлуатацію (реквізити підприємства (власника), що передає земельну ділянку, та юридичної особи, яка її одержує; категорію земель за цільовим призначенням і вид угідь; якість ґрунтів у розрізі вмісту поживних речовин (агрохімічних показників): азоту (N) (за наявності визначених показників – аміачний азот (NH₂) і нітрит азоту (NO₂)), рухомого фосфору (P₂O₅), обмінного калію (K₂O₅), обмінного натрію (Na⁺), рівня гідролітичної кислотності рН, гранометричного складу ґрунту, вмісту гумусу (%) [3; 9, с.164]; місцезнаходження ділянки; дані про затрати на поліпшення; інформацію про особу, за якою закріплюється ділянка; момент уведення її в експлуатацію на даному підприємстві; балансову та нормативну грошову вартість (за наявності – експертну оцінку) земельної ділянки та наказ або договір, на підставі якого відбувається її оприбуткування чи передача), а також склад комісії, що підписує цей документ [9, с. 164]. Пропонована форма (проект) “Акта приймання-передачі земельних ресурсів” наведена у таблиці 1.

Таблиця 1

Пропонована форма Акта приймання-передачі земельних ресурсів

підприємство, організація (одержувач земельної ділянки, орендар)					«ЗАТВЕРДЖУЮ»							
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ					підпис керівника (одержувач земельної ділянки, орендар)							
Структурний підрозділ					«__» _____ 20__ р.							
АКТ № _____					Дата складання			МВО, за якою закріплено земельну ділянку				
ПРИЙМАННЯ-ПЕРЕДАЧІ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ												
Місце розташування земельної ділянки, код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки, га	Інвентарний номер	Категорія земельної ділянки (сільсько-господарські угіддя та / або землі водного	Первісна вартість (вартість придбання),	Балансова вартість, грн.	Нормативна грошова оцінка одиниці земельної ділянки,	Дата введення в експлуатацію	Експертна оцінка, грн.	Код синтетичного обліку		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Дебет	Кредит	

На підставі наказу, розпорядження _____ від «__» _____ 20__ р. № _____ створена комісія та проведений огляд _____

(найменування об'єкта, номер на плані/карті, конфігурація)

Документи, що посвідчують право власності та / або користування земельною ділянкою орендодавцем	Дата укладання та термін дії договору оренди, а також дата та номер державної реєстрації договору оренди	Серія та номер державного акта і дата його реєстрації	Назва ґрунтів	Бал бонітету	Вид цільового призначення
1	2	3	4	5	6

Характеристика земельної ділянки: _____
(опис меж ділянки; придатність (готовність) до використання, виконання с.-г. робіт)

(наявність (відсутність) певних забудов, насаджень, залишків минулих посівів; наявність місцевих корисних копалин)

Система сівозміни на момент приймання-передачі

Роки ротації								
Культура								

Якісний стан земельної ділянки. Вміст поживних речовин в орному шарі ґрунту на момент приймання-передачі:

Показники стану ґрунту	Вміст гумусу, %	Вміст азоту (N), що легко гідролізується, мг/кг	Вміст рухомого фосфору (P ₂ O ₅), мг/кг	Вміст обмінного калію (K ₂ O ₅), мг/кг	Кислотність (рН)
Метод визначення					
Показник					

Гранометричний склад

Фракція	Каміння	Гравій	Пісок	Пил	Мул	Колоїд
Діаметр часток, мм						

Не потребує (потребує) докорінного поліпшення _____
(вказати, що саме потрібно)

Висновок комісії _____

Додаток. Перелік технічної і правовстановлюючої документації _____

(договір, план меж, копія експлікацій)

Особа (орендодавець), що передає земельну ділянку, та її якісні параметри

_____ (підприємство; ПІБ (для фізичних осіб))

Ідентифікаційний номер за ЄДРПОУ

Право землекористування _____
(державний акт, сертифікат на право на земельну частку (пай), витяг з ЄРПНМ)

_____ (адреса)

_____ (підпис)

Особа (орендар), що одержує земельну ділянку, та її якісні параметри

_____ (підприємство; ПІБ (для фізичних осіб))

Ідентифікаційний номер за ЄДРПОУ

Право землекористування _____
(державний акт, сертифікат на право на земельну частку (пай), витяг з ЄРПНМ)

_____ (адреса)

_____ (підпис)

Голова комісії _____

_____ посада

_____ підпис

_____ прізвище, ім'я, по батькові

Члени комісії _____

_____ посада

_____ підпис

_____ прізвище, ім'я, по батькові

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта «__» _____ 20__ р.

Головний бухгалтер (бухгалтер) _____

Примітка: розроблено автором

Узагальнюючим документом з обліку земельних ресурсів на підприємствах сільськогосподарства має стати Книга обліку земельних угідь підприємства, у складі якої пропонуємо виокремити такі розділи: землі, що включаються у розрахунок четвертої групи ЄП (є об'єктом оподаткування) і землі, що не включаються у розрахунок величини четвертої групи ЄП (не є об'єктом оподаткування) на підприємстві. Крім того, зазначені земельні ділянки в пропонованій Книзі необхідно обліковувати у розрізі правового статусу – окремо відображати власні землі, землі у постійному користуванні та орендовані землі (підрозділи) [9, с. 164]. Враховуючи те, що показниками, які характеризують якість ґрунту, є вміст азоту (N) (за наявності визначених показників – аміачний азот (NH₂) і нітрит азоту (NO₂⁻)), рухомого фосфору (P₂O₅), обмінного калію (K₂O₅), обмінного натрію (Na⁺), рівня гідролітичної кислотності pH, гранометричного складу ґрунту, вмісту гумусу (%), а також те, що науковцями доведена необхідність ведення обліку цих якісних характеристик, зазначені показники слід відображати за кожною земельною ділянкою в запропонованій Книзі [9, с. 164]. У зв'язку з тим, що сільськогосподарське підприємство-платник ЄП четвертої групи (орендар) може орендувати сільськогосподарські угіддя та / або землі водного фонду також у платника ЄП четвертої групи (орендодавця), і при цьому орендна площа земельних ділянок не може включатися до декларації з податку орендаря, а міститься в такій декларації орендодавця, та враховуючи, що протягом року орендодавець може як стати платником ЄП четвертої групи, так і скасовувати свій статус платника четвертої групи ЄП, у Книзі обліку земельних угідь доцільно відображати врахування площі кожної (окремої) земельної ділянки у визначенні величини четвертої групи ЄП не тільки в окремому розділі, а й за кожною ділянкою.

Такий підхід посилить аналітичність обліку та відповідний контроль за об'єктами оподаткування, а відтак спроститься порядок складання Відомості про наявність земельних ділянок. Книга обліку земельних ділянок має бути розрахована на термін до десяти років, повинна нумеруватися, шнуруватися і скріплюватися печаткою. Основою для здійснення записів у Книзі обліку земельних угідь є Акт приймання-передачі земельних ресурсів та Еколого-агрохімічний паспорт сільськогосподарських угідь. Пропонована форма Книги обліку земельних угідь наведена в таблиці 2, у якій показано тільки один вкладний аркуш (містить чотири сторінки, розміщені на двох аркушах), який відкривається на кожен земельну ділянку. Бухгалтер підприємства формує Книгу, її розділи та підрозділи відповідно до наведеного змісту Книги (міститься на зворотній стороні титульного аркуша) та тієї структури земель, що є у наявності на підприємстві, використовуючи при цьому додаткові вкладні аркуші, які є універсальними для усіх сільськогосподарських угідь.

Для узагальнення інформації по кожній земельній ділянці тривалий час передбачалось відкриття "Інвентарної картки обліку основних засобів", яка мала стати базовим реєстром аналітичного обліку основних засобів (Наказ Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку" від 29.12.95 р. № 352). У зв'язку з тим, що наказ, який визначав її форму, втратив чинність, Державна служба статистики України листом "Щодо надання роз'яснення стосовно застосування типових форм первинного обліку" від 05.12.2005р. № 14/1-2-25/102 все ж рекомендувала підприємствам застосовувати типові форми обліку основних засобів, затверджені наказом "Про затвердження типових форм первинного обліку" від 29.12.95 р. № 352.

Пропонована форма Книги обліку земельних угідь
фрагмент титульної сторінки

_____ (назва підприємства)
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____
КНИГА ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ УГІДЬ

Дата відкриття Книги обліку земельних угідь _____

Дата закриття Книги обліку земельних угідь _____

фрагмент зворотної сторони
ЗМІСТ КНИГИ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ УГІДЬ
1. Землі, що враховуються у розрахунок єдиного податку четвертої групи.

- 1.1. Власні земельні угіддя.
- 1.2. Землі в постійному користуванні.
- 1.3. Орендовані землі.

2. Землі, що не враховуються у розрахунок єдиного податку четвертої групи.

- 2.1. Власні земельні угіддя.
- 2.2. Землі, передані в оренду.

фрагмент першої сторінки вкладного аркуша

Вкладний аркуш № _____

Земельна ділянка враховується у розрахунок _____ податку

1. Опис земельної ділянки

Місце розташування земельної ділянки, код органу місцевого	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки, га	Назва ґрунтів	Бал ґрунтіту	Інвентарний номер	Категорія земельної ділянки (сільськогосподарські угіддя та / або землі водного фонду)	Первісна вартість (вартість придбання), грн.	Балансова вартість, грн	Нормативна грошова оцінка одиниці земельної ділянки, грн.	Дата введення в експлуатацію	Експертна оцінка, грн	Назва ґрунтів	Бал ґрунтіту	Вид цільового призначення
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

2. Придбання земельної ділянки

Документи, що посвідчують право власності та / або користування земельною ділянкою орендодавцем	Дата укладання та термін дії договору оренди, а також дата та номер державної реєстрації договору оренди	Серія та номер державного акта і дата його реєстрації	Акт приймання-передачі земельних ресурсів		Інформація про власника земельної ділянки
			дата	номер	
1	2	3	4	5	6

Опис меж ділянки: _____

Характеристика земельної ділянки: _____

(придатність (готовність) до використання, виконання с.-г. робіт)

(наявність (відсутність) певних забудов, насаджень, залишків минулих посівів)

(наявність місцевих корисних копалин)

продовження таблиці 2 (фрагмент другої сторінки вкладного аркуша)

Продовження вкладного аркуша № __

3. Поліпшення земельної ділянки

Вид (опис проведених робіт) поліпшення	Документ про поліпшення земельної ділянки	Сума поліпшення, грн
	Дата	Номер
1	2	3

4. Система сівозміни

Роки ротатції									
Культура									

5. Якісний стан земельної ділянки

Агро-хімічні		Показники стану ґрунту																	
		Фізико-хімічні та агрохімічні																	
Роки	Щільність ґрунту, г/см ³	Продуктивна волога (ММЗПВ) в 0-100 см, мм	Кислотність					Вміст в орному шарі										Рухомих форм мікроелементів, мг/кг	
			Гідролітична, мг-екв/100 г ґрунту	Обмінна, рН сол.		Сума ввібраних основ, мг-екв/100 г ґрунту	Гумусу, %	Елементів живлення, мг/кг			Метод визначення				Бору	Кобальту	Міді	Цинку	
				Ca ⁺⁺ , мг-екв/100 г ґрунту	Mg ⁺⁺ , мг-екв/100 г ґрунту			Азоту (N), що легко гідролізується, мг/кг	Рухомого фосфору (P ₂ O ₅), мг/кг	Обмінного калію (K ₂ O ₅), мг/кг	Корн-фільда	Кирса-нова	Чири-кова	Мачи-гіна					Кирса-нова
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17

фрагмент третьої сторінки вкладного аркуша

Продовження вкладного аркуша № __

Рівень забруднення ґрунтів

Роки	Вміст рухомих форм, мг/кг ґрунту		Залишок пестицидів, мг/кг		Щільність забруднення	
	кадмію	свинцю	ДДТ і метаболіти	гексахлоран (сума ізомерів)	цезієм-137, Кі/км ²	стронцієм-90, Кі/км ²
1	2	3	4	5	6	7

Гранометричний склад

Роки	Фракція					
	Каміння	Гравій	Пісок	Пил	Мул	Колоїд
	Діаметр часток, мм					
1	2	3	4	5	6	7

6. Опис будівель і споруд на земельній ділянці

№ з/п	Кадастровий номер будівлі (споруди) або її частин	Поштова адреса	Функціональне призначення	Кількість поверхів	Загальна площа (частини), м ²	Примітка
1	2	3	4	5	6	7

фрагмент четвертої сторінки вкладного аркуша
Закінчення вкладного аркуша № __

7. Опис правових документів земельної ділянки та об'єктів нерухомості

№ з/п	Назва документа	Серія документа	Номер документа	Дата видачі документа (укладання угоди)	Дата реєстрації документа в Книзі реєстрацій / реєстраційний номер	Додаткові дані
1	2	3	4	5	6	7

закінчення таблиці 2

8. Розгорнута інформація щодо власника (користувача) земельної ділянки

Фізична особа

ПІБ	Ідентифікаційний код	Дата народження	Паспортні дані (серія, №, коли і ким виданий)	Громадянство	Адреса проживання	Додаткові дані
1	2	3	4	5	6	7

Юридична особа

Повна назва юридичної особи	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	Організаційно-правова форма господарювання	Місце та дата реєстрації постійно діючого органу	Адрес постійно діючого органу	Додаткові дані
1	2	3	4	5	6

(фрагмент останньої сторони книги)

У цій Книзі пронумеровано та прошнуровано сторінок _____

Виконавець _____

Головний бухгалтер _____
(підпис)

М.П. _____ роки

Примітка: розроблено автором

Відтак сільськогосподарські підприємства мають право використовувати ф. № ОЗ-6 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. Фахівцями ННЦ "Інститут аграрної економіки" була розроблена та запропонована орієнтовна форма Інвентарної картки обліку земельних ділянок [9, с. 165]. Проте слід зауважити, що з метою забезпечення кадастрового обліку та контролю за наявністю і зміною складу земельних ресурсів підприємства, а також контролю за показниками, що характеризують якість ґрунту, доцільно розширити кількість показників, які б відображали специфіку обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення [9, с. 165]. Проект Інвентарної картки обліку земельних ділянок наведено в таблиці 3.

Інвентарний список земельних угідь складається особою, наділеною відповідними повноваженнями (вона також відповідає за цільове використання угідь), й використовується для пооб'єктного обліку кожної ділянки. Інформаційні дані, наведені у списку, повинні повною мірою відповідати записам в Інвентарних картках обліку земельних ділянок. Беручи до уваги зазначене, слід виділити основні реквізити, що мають стати постійними складовими у списках: номер і дата записів у Інвентарній картці та Книзі обліку земельних угідь; інвентарний номер земельної

ділянки; категорія земель і вид угідь; площа; кадастровий номер; первісна (балансова) вартість; бал бонітету ґрунту; відомості про право власності на земельну ділянку (власна чи орендована); відомості про поліпшення та переоцінку земельної ділянки; відомості про переведення земельної ділянки в інші угіддя та дані щодо вибуття земельної ділянки [9]. Пропоновану форму Інвентарного списку земельних угідь наведено в таблиці 4.

Таблиця 3

Пропонована форма Інвентарної картки обліку земельних ділянок

підприємство, організація
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ
Структурний підрозділ _____

ІНВЕНТАРНА КАРТКА № _____
ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК

Акт приймання-передачі		МВО, за якою закріплено ділянку
дата	номер	

Власник земельної ділянки (паю): _____
(ПІБ, адреса)

(паспортні дані)

1. Опис земельної ділянки

Місце розташування земельної ділянки, код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки, га	Назва ґрунтів	Бал бонітету	Інвентарний номер	Категорія земельної ділянки (сільськогосподарські угіддя та / або землі водного фонду)	Первісна вартість (вартість придбання), грн	Балансова вартість, грн	Нормативна грошова оцінка одиниці земельної ділянки, грн	Дата введення в експлуатацію	Експертна оцінка, грн.	Назва ґрунтів	Бал бонітету	Вид цільового призначення
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

2. Придбання земельної ділянки

Документи, що посвідчують право власності та / або користування земельною ділянкою орендодавцем	Дата укладання та термін дії договору оренди, а також дата та номер державної реєстрації договору оренди	Серія та номер державного акта і дата його реєстрації	Акт приймання-передачі земельних ресурсів		Додаткова інформація про придбання земельної ділянки (власника тощо)
			дата	номер	
1	2	3	4	5	6

Характеристика земельної ділянки: _____

(опис меж ділянки)

(придатність (готовність) до використання)

(наявність (відсутність) певних забудов, насаджень)

3. Якісний стан земельної ділянки (паю)

Роки	Вміст гумусу, %	Вміст азоту (N), що легко гідролізується, мг/кг	Вміст рухомого фосфору (P ₂ O ₅), мг/кг	Вміст обмінного калію (K ₂ O ₅), мг/кг	Кислотність (рН)	Щільність ґрунту, г/см ³	Продуктивна волога (ММЗПВ) в 0-100 см, мм
1	2	3	4	5	6	7	8

Гранометричний склад

Фракція	Каміння	Гравій	Пісок	Пил	Мул	Колоїд
Діаметр часток, мм						

4. Поліпшення земельної ділянки (паю)

Вид (опис проведених робіт) поліпшення	Документ про поліпшення земельної ділянки		Сума поліпшення, грн
	Дата	Номер	
1	2	3	4

продовження таблиці 3

5. Переоцінка земельної ділянки (паю)

Дата	Індексація земельної ділянки	Сума дооцінки, грн	Сума уцінки, грн	Вартість ділянки після переоцінки, грн	Бухгалтерський запис	
					Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7

6. Відомості про переведення земельних ділянок в інші угіддя

Документ, дата, номер	Категорія та вид угідь до переведення	Причина переведення	Категорія та вид угідь після переведення
1	2	3	4

Картку заповнив

(посада)

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Номер		Найменування об'єкта	Відмітка про вибуття
картки	інвентарний		
1	2	3	4

Примітка: розроблено автором

Для забезпечення контролю за цільовим використанням основних засобів усі Інвентарні картки реєструються в "Описі інвентарних карток по обліку основних засобів" (ф. № ОЗ-7) (Наказ Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку" від 29.12.95 р. № 352). Для впорядкованості Інвентарних карток земельні ділянки в описах інвентарних карток доцільно групувати за категоріями (типами) земель і видами угідь, що сприятиме підвищенню оперативності проведення внутрішнього контролю на підприємстві.

Таблиця 4

Пропонована форма Інвентарного списку земельних угідь

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

(адреса підприємства, організації)

Код за КУД

ІНВЕНТАРНИЙ СПИСОК ЗЕМЕЛЬНИХ УГІДЬ

(за місцем їх знаходження)

(місце розташування земельних угідь, відділення, дільниця)

(категорія земель)

Інвентарна картка обліку земельних ділянок		Книга обліку земельних ділянок		Інвентарний номер	Категорія земельної ділянки (вид угідь)	Площа, га	Кадастровий номер	Первісна (балансова) вартість	Бал бонітету	Право власності (користування)	Поліпшення земельної ділянки	Переоцінка земельної ділянки	Відомості про переведення земельної ділянки в інші угіддя	Вибуття		
														документ	причина	
номер	дата	номер	дата										дата	номер	вибуття	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17

Примітка: розроблено автором

Ураховуючи те, що підприємства-платники ЄП четвертої групи самостійно щороку обчислюють суму цього податку станом на 1 січня, а протягом цього часу склад угідь суб'єкта господарювання може змінюватися (наприклад, у зв'язку з розірванням договору оренди громадянами-власниками земельної ділянки з орендарями), виникає необхідність у реєстрації змін у складі угідь підприємства. З цією метою рекомендуємо суб'єктам господарювання аграрної сфери вести Реєстр змін у складі земельних ресурсів (табл. 5).

Таблиця 5

Пропонована форма Реєстру змін у складі земельних ресурсів

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

**РЕЄСТР ЗМІН У СКЛАДІ ЗЕМЕЛЬНИХ
РЕСУРСІВ**
за 20 __ р.

Дата відкриття Реєстру _____

Дата закриття Реєстру _____

I. Надходження земельних угідь

№ з/п	Місце розташування земельної ділянки, код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ	Документи, що посвідчують право власності та / або користування земельною ділянкою	Найменування орендодавця	Кадастровий номер земельної ділянки (у разі наявності)	Дата укладання та термін дії договору оренди, а також дата та номер державної реєстрації договору оренди	Серія та номер державного акта і дата його реєстрації	Категорія земельної ділянки	Площа земельної ділянки, га	Підстава (причина) придбання земельної ділянки	Дата та номер документа, що засвідчує придбання	Особа, що здійснила господарську діяльність на земельній ділянці
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

II. Вибуття земельних ділянок

№ з/п	Місце розташування земельної ділянки, код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ	Документи, що посвідчують право власності та / або користування земельною ділянкою	Найменування орендоотримувача	Кадастровий номер земельної ділянки (у разі наявності)	Дата укладання та термін дії договору оренди, а також дата та номер державної реєстрації договору оренди	Серія та номер державного акта і дата його реєстрації	Категорія земельної ділянки	Площа земельної ділянки, га	Підстава (причина) вибуття земельної ділянки	Дата та номер документа, що засвідчує вибуття	Особа, що здійсниватиме подальшу господарську діяльність
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Примітка: розроблено автором

У пропонованому документі вважаємо за необхідне постійно відображати інформацію про те, хто саме буде включати площі земельної ділянки, що відчужується, до розрахунку ЄП четвертої групи. Іншими словами, зазначати, кому 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) угоду на взяття в оренду земельної ділянки іншим суб'єктом господарювання або відомості про те, що така особа буде здійснювати господарську діяльність самостійно. Таким чином, за заявою власника земельної частки та при наданні нею письмової згоди про взяття в оренду земельної ділянки іншим суб'єктом господарювання (або здійснювати господарювання самостійно) сільськогосподарський товаровиробник вносить дані до Реєстру змін у складі земельних ресурсів і таким чином розривається договір про оренду. Орендар за даними Книги обліку земельних ділянок (за необхідності) може надати особі-власнику Витяг із Книги обліку земельних ділянок про агрохімічний склад земельної ділянки, що значно підвищує керованість землекористуванням у галузі сільського господарства [9].

Запропоновані документи сприятимуть налагодженню та впорядкуванню обліку земельних угідь з метою їх оподаткування і забезпечать повноту й достовірність вирахування розміру ЄП четвертої групи. Ведення запропонованих документів рекомендуємо закріплювати в обліково-контрольній політиці підприємства, що, в свою чергу, підвищить інформативність обліку земельних ресурсів та забезпечить достовірність і своєчасність статистичної звітності [9].

Висновки. Зростання антропогенного навантаження на природні, а особливо на земельні ресурси сільськогосподарських підприємств, актуалізувало питання переосмислення і нового бачення інформації, яка генерується бухгалтерським обліком.

Дослідженням діючої системи обліку та звітності щодо земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств встановлено, що їхні якісні характеристики (агрохімічні показники) не відображаються належним чином, зменшуючи інформативність та достовірність статистичної звітності, і тільки частково фіксуються в оподаткуванні у вигляді диференційованих ставок єдиного податку четвертої групи. Під час проведеного дослідження визначено також, що процесу обліку земельних угідь притаманні загальні засади обліку основних засобів, а це, в свою чергу, не дозволяє отримати повну та достовірну інформацію про їх наявність, агрохімічний стан та якість земельних ресурсів. Така ситуація пов'язана з відсутністю необхідних реквізитів у первинних облікових документах, які б дозволили характеризувати земельні ресурси за кадастровими параметрами та юридичним змістом.

З метою належного обліку земельних ресурсів та інформаційного забезпечення потреб оподаткування платників єдиного податку четвертої групи запропоновано ведення спеціалізованого документа: "Акта приймання-передачі земельних ресурсів", який ліквідує окреслені недоліки. Також пропонується ведення "Книги обліку земельних угідь" як узагальнюючого документа з обліку земельних ресурсів та накопичення інформації про земельні ділянки, враховуючи і розкриваючи їх агрохімічні показники. Ведення запропонованої книги забезпечує у розгорнутому вигляді потреби оподаткування та сприяє простішому розрахунку єдиного податку. Обґрунтовано необхідність ведення та запропоновано форму "Інвентарної картки обліку земельних ділянок", яка в повній мірі відповідає вимогам кадастрового обліку та контролю за наявністю і зміною складу земельних ресурсів підприємства, а також забезпечує можливості контролю за показниками, що характеризують якість ґрунту. Пропонована форма "Інвентарного списку земельних угідь" рекомендується для пооб'єктного обліку земельних ресурсів за місцем їх знаходження (бригада, відділення, філія тощо) та контролю за цільовим

призначенням. З метою фіксування змін у складі земельних ресурсів та оперативності формування інформації для потреб оподаткування запропоновано ведення “Реєстру змін у складі земельних ресурсів” і висловлено пропозиції щодо відображення операцій із зміни складу земельних ресурсів підприємства.

Отже, є всі підстави стверджувати, що запропоновані документи підвищують цінність та аналітичність обліку земельних ресурсів, розкривають і забезпечують умови здійснення контролю за якісними показниками сільськогосподарських угідь, гарантуючи достовірність статистичної звітності, а також дають змогу використання облікової інформації для потреб оподаткування з метою підвищення його об’єктивності.

Список використаних джерел

1. Воляк Л.Р. Природно-ресурсний потенціал сільськогосподарських підприємств: обліково-аналітична оцінка, стратегія розвитку : монографія / [Л.Р. Воляк]; за заг. ред. В.К. Савчука, – К.: видавництво “Компринт”, – 2016. – 281 с.
2. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія / В.М. Жук. – К. : ННЦ “ІАЕ”, 2012. – 454 с.
3. Зуй М.Ф. Хімічний склад та аналіз основних компонентів ґрунтів. – Київ: Урожай, 2003. – 26 с.
4. Кенэ Ф. Избранные экономические произведения. [Текст] / Ф. Кенэ. – М.: 1960. – с. 360
5. Кірейцев Г.Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку / Г. Г. Кірейцев // Зб. наук. праць Вінницького нац. аграр. університету. Серія “Економічні науки”. – Вінниця, 2013. – Вип. 3 (80). – С. 91-103.
6. Кірейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г. Г. Кірейцев // Научный доклад на 6-ой Междунар. науч. конф. «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития», г. Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир : ЖГТУ, 2007. – 68 с.
7. Кірейцев Г.Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. – К.: Урожай, 1987. – 176 с.
8. Купінець Л.Є. Удосконалення інформаційного забезпечення екологічного сільськогосподарського землекористування / Л.Є. Купінець // Економіка АПК. – 2017. – № 2. – С. 61-73.
9. Кушніренко О.А. Землі сільськогосподарського призначення як об’єкт обліку та оподаткування / О. А. Кушніренко // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія “Економічні науки”. – 2013. – Вип. 3 (80). – С. 158-170.
10. Машкова Т. В. Удосконалення документування обліку сільськогосподарських угідь, їх якості та екологізації використання / Т. В. Машкова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів та природокористування України. – 2016. – Вип. 249. – С. 280-292.
11. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
12. Порядок дій “Порядок денний на XXI століття” (“Agenda 21”). Ухвалено концепцією ООН з навколишнього середовища і розвитку в Ріо-де-Жанейро (Саміт “Планета Земля” 1992 р.) – Київ “Інтелсфера”: 2000. – 359 с.

13. Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування : наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09 2007 р. № 701 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com>.

14. Савчук В.К. Бізнес як імператив соціально-економічного розвитку суспільства / В. К. Савчук // Науковий вісник Національного університету біоресурсів та природокористування України. – 2016. – Вип. 249. – С. 350-355.

15. Сільське господарство України : статистич. зб. за 2016 рік / Державна служба статистики України ; за ред. Н.С. Власенко; відповід. за випуск О.М. Прокопенко. – Київ, 2017. – 246 с.

Список використаних джерел у транслітерації / References

1. Voliak L. R., Savchuk V. K. Pryrodno-resursnyi potentsial silskohospodarskykh pidpryiemstv: oblikovo-analitychna otsinka, stratehiia rozvytku : monohrafiia / [L.R. Voliak] ; za zah. red. V. K. Savchuka, – К.: vydavnytstvo “Komprynt”, – 2016. – 281 p.

2. Zhuk V.M. Bukhhalterskyi oblik: shliakhy vyrishennia problem praktyky i nauky : monohrafiia / V.M. Zhuk. – К. : NNTs “IAE”, 2012. – 454 p.

3. Zui M. F. Khimichnyi sklad ta analiz osnovnykh komponentiv gruntiv. – Kyiv: Urozhai, 2003. – 26 p.

4. Kene F. Izbrannyye ekonomicheskie proizvedeniya. [Tekst] / F. Kene. – М.: 1960. – s. 360

5. Kireitsev H. H. Hlobalni protsesy i aktualizatsiia onovlennia metodolohii obliku / H.H. Kireitsev // Zb. nauk. prats Vinnytskoho nats. ahrar. universytetu. Seriia “Ekonomichni nauky”. – Vinnytsia, 2013. – Vyp. 3 (80). – Pp. 91-103.

6. Kyreitsev H.H. Hlobalyzatsiia ekonomiki i unifikatsiia metodolohii bukhalterskoho uchiota / H.H. Kireitsev // Nauchnyi doklad na 6-oi Mezhdunar. nauch. konf. “Nauchnyie issledovaniya v sfere bukhalterskoho uchiota, kontroliia i analiza: teoretiko-metodologicheskoe znachenie i napravleniia dalneishego razvitiya”, g. Zhytomir, 18–19 oktiabria 2007 g. – Zhytomir : ZhHTU, 2007. – 68 p.

7. Kireitsev H.H. Oblik osnovnykh zasobiv u silskohospodarskykh pidpryiemstvakh. – К.: Urozhai, 1987. – 176 p.

8. Kupinets L.Ie. Udoskonalennia informatsiinoho zabezpechennia ekolohichnoho silskohospodarskoho zemlekorystuvannia / L. Ie. Kupinets // Ekonomika APK. – 2017. – № 2. – P. 61-73.

9. Kushnirenko O.A. Zemli silskohospodarskoho pryznachennia yak ob'iekt obliku ta opodatkovannia / O.A. Kushnirenko // Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Seriia “Ekonomichni nauky”. – 2013. – Vyp. 3 (80). – Pp. 158-170.

10. Mashkova T.V. Udoskonalennia dokumentuvannia obliku silskohospodarskykh uhid, yikh yakosti ta ekolohizatsii vykorystannia / T.V. Mashkova // Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu bioresursiv ta pryrodokorystuvannia Ukrainy. – 2016. – Vyp. 249. – Pp. 280-292.

11. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 r. № 2755-17 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon.rada.gov.ua>.

12. Poriadok dii “Poriadok denniy na XXI stolittia” (“Agenda 21”). Ukhvalena kontseptsiiieu OON z navkolyshnoho seredovyshecha i rozvytku v Rio-de-Zhaneiro (Samit “Planeta Zemlia” 1992 r.) – Kyiv “Intelsfera”: 2000. – 359 p.

13. Pro zatverdzhennia spetsializovanykh form pervynnykh dokumentiv z obliku osnovnykh zasobiv i inshykh neoborotnykh aktyviv silskohospodarskykh pidpryiemstv ta Metodychnykh rekomendatsii shchodo yikh zastosuvannia : nakaz Ministerstva ahrarnoi polityky Ukrainy vid 27.09 2007 r. № 701 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://www.uazakon.com>.

14. Savchuk V.K. Biznes yak imperatyv sotsialno-ekonomichnoho rozvytku suspilstva / V.K. Savchuk // Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu bioresursiv ta pryrodokorystuvannya Ukrainy. – 2016. – Vyp. 249. – Pp. 350-355.

15. Silske hospodarstvo Ukrainy : statystych. zb. za 2016 rik / Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy ; za red. N.S. Vlasenko; vidpovid. za vypusk O.M. Prokopenko. – Kyiv, 2017. – 246 p.

ANNOTATION

ACCOUNTING AND CONTROL PROVISION OF AGRICULTURAL LAND RESOURCES MANAGEMENT AS A NECESSARY PRECONDITION FOR THEIR OBJECTIVE TAXATION

KUSHNIRENKO Oleksandr,
*Candidate of Economic Sciences, Senior Lecturer of the
 Department of Accounting, Analysis and Audit,
 SS of NULESU “Nizhyn Agrotechnical Institute”
 (Nizyn, Ukraine)*

The article defines the role of productive land resources of agriculture as an important object of accounting and taxation. The existing system of accounting and control provision and statistical aggregation of information on land resources of agricultural enterprises is characterized. The lack of proper display of qualitative characteristics of land resources in accounting and reporting is established. The necessity of disclosure of qualitative (agrochemical) indices of agricultural land in the accounting and reporting is substantiated, the possibility and expediency of applying to them the rules of taxation is stated.

The forms of primary documents of agricultural land registration and their quality are offered, what provides strengthening of control over the status of land resources as an object of taxation, increases the informality and reliability of statistical information, creates conditions for increasing the objectivity of taxation, promotes the motivated management decisions on ecologically-safe use of land.

Keywords: accounting, taxation, agriculture, land resources, management, information system, accounting, reporting.

Fig. 1. Tab. 5. Lit. 15.

АННОТАЦИЯ

УЧЁТНО-КОНТРОЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗЕМЕЛЬНЫМИ РЕСУРСАМИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ КАК ПРЕДПОСЫЛКИ ОБЪЕКТИВНОСТИ ИХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

КУШНИРЕНКО Александр Анатольевич,
*кандидат экономических наук,
 старший преподаватель кафедры
 бухгалтерского учёта, анализа и аудита
 ОП НУБиП Украины
 “Нежинский агротехнический институт”
 (г. Нежин, Украина)*

В статье определена роль производительных земельных ресурсов сельского хозяйства как важного объекта учёта и налогообложения. Охарактеризована действующая система учётно-контрольного обеспечения и статистического обобщения информации о земельных ресурсах сельскохозяйственных предприятий.

Установлено отсутствие должного отражения качественных характеристик земельных ресурсов в учёте и отчётности. Обоснована необходимость раскрытия качественных (агрохимических) показателей земель сельскохозяйственного назначения в учёте и отчётности, изложена возможность и целесообразность применения к ним правил налогообложения.

Предложены и приведены формы первичных документов учёта сельскохозяйственных угодий и их качества, что обеспечивает усиление контроля за состоянием земельных ресурсов как объекта налогообложения, повышает информативность и достоверность статистической информации, формирует условия повышения объективности налогообложения, способствует принятию мотивированных управленческих решений по экологобезопасному землепользованию.

Ключевые слова: учёт, налогообложение, сельское хозяйство, земельные ресурсы, управление, информационная система, бухгалтерский учёт, отчётность.

Рис. 1. Табл. 5. Лит. 15.

Інформація про автора

КУШНИРЕНКО Олександр Анатолійович – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту ВП НУБіП України “Ніжинський агротехнічний інститут” (м. Ніжин).

KUSHNIRENKO Oleksandr – Candidate of Economic Sciences, Senior Lecturer of the Department of Accounting, Analysis and Audit, SS of NULESU “Nizhyn Agrotechnical Institute” (Nizyn, Ukraine).

КУШНИРЕНКО Александр Анатольевич – кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита ОП НУБіП Украины “Нежинский агротехнический институт” (г. Нежин, Украина).



УДК 657:1

**ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО
ЗАПАСІВ ©**

Л.В. КОВАЛЬ,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

У статті розглянуто порядок формування облікової політики щодо запасів. Виокремлено організаційно-технічну та методичну складові облікової політики. Визначено порядок розробки робочого плану рахунків, що покликаний забезпечити обліковців синтетичною та аналітичною інформацією, розглянуто форми первинних документів для відображення інформації про здійснені із запасами операції, розкрито порядок формування переліку первинних документів та графіку

© Л.В. КОВАЛЬ, 2018