

РОЗДІЛ 6. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ ЗА ДОПОМОГОЮ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF LAND RESOURCES USING MODERN INFORMATION SYSTEMS

Стаття присвячена вивченню теоретико-методичних основ організації обліку земельних ресурсів, як економічної категорії з специфікою побудови первинного, аналітичного та синтетичного обліку. Визначено складові системи накопичення, систематизації, обробки та аналізу економічної інформації кількісного, якісного та правового характеру використання земельних ресурсів. Запропоновано удосконалення первинного обліку при формуванні якісних показників земельних ресурсів, для розкриття особливостей сільськогосподарських земель в системі бухгалтерського обліку. Розрахунки щодо нарахування орендної плати рекомендуємо вести на рахунку 685.1 «Розрахунки з різними кредиторами за договорами оренди землі». Визначені переваги та можливості програмного забезпечення обліку земельних ресурсів та пайових розрахунків за допомогою програм «BAS АГРО. Бухгалтерія» та Agri: Бухгалтерія.

Ключові слова: земельні ресурси, оренда, організація обліку, пайовик, договір оренди землі.

The article is devoted to studying the theoretical and methodological foundations of organisation of accounting of land resources as an economic category with specifics of building primary, analytical and synthetic accounting. It identifies the components of the system of accumulation, systematisation, processing and analysis of economic information on quantitative, qualitative and legal nature of land use. Accounting acts as an information link between the national and sectoral levels and between the production and investment activities of an individual business entity, which allows for operational and strategic decisions on the further use of land as the main means of production in the agricultural sector. In order to improve the quality and reliability of information, financial accounting of land resources in the accounting and analytical information support system should be logically structured in certain areas, in particular: by type of land use (ownership, possession, lease) in the context of land users or landowners; by composition and types of land; by qualitative characteristics that can be formed using modern information programmes BAS AGRO, Accounting and Agri: Accounting. The article offers improvement of primary accounting in the formation of qualitative indicators of land resources, for disclosure of peculiarities of agricultural land in the accounting system. It is recommended to keep calculations of rent accrual in account 685.1 "Settlements with various creditors under land lease agreements". In order to systematically generate accounting information that is mandatory for analysing the state of use of leased land, and to increase the control function of off-balance sheet account 01 "Leased non-current assets", it is advisable to open additional subaccounts: 01.5 – leased property (property shares); 01.6 – leased integral property complexes; 01.7 – property subleased, etc. This information can be provided in specialised software. The advantages and possibilities of the software of land resources accounting and share calculations with the help of the programs "BAS AGRO. Accounting" and Agri: Accounting.

Key words: land resources, lease, organisation of accounting, shareholder, land lease agreement.

УДК 657:631

DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.83-19>

Шепель І.В.

к.е.н., доцент кафедри підприємництва,
обліку та фінансів,
Херсонський державний
аграрно-економічний університет

Shepel Inesa

Kherson State Agrarian and Economic
University

Постановка проблеми. Організація бухгалтерського обліку земельних ресурсів має підпорядковуватись загальній системі державного обліку земель та одночасно максимально задовольняти інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів у вихідних даних для здійснення управління земельними ресурсами. З метою підвищення якості та достовірності інформації фінансовий облік земель в системі обліково-аналітичного інформаційного забезпечення логічне будувати за окремими напрямками, зокрема: за видами користування землею (власність, володіння, оренда) в розрізі землекористувачів або землевласників; за складом та видами угідь; за якісними характеристиками, які можливо сформулювати за допомогою сучасних інформаційних програм. Накопичення даних про земельні ресурси за категоріями власників та землекористувачів допоможе в здійсненні контролю за цільовим вико-

ристанням земель та термінами їх користування. А якісний аналітичний облік земельних ресурсів за складом угідь дозволить простежити економічно доцільне використання земель в господарській діяльності суб'єктів різних форм господарювання та забезпечить їх цільове функціонування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Основні теоретико-методологічні основи організації обліку земельних ресурсів є об'єктом дослідження широкого кола обліковців, які в своїх працях багато уваги приділяли питанням інвентаризації земельних ресурсів за визначеними категоріями, порядку зарахування їх на баланс, розробці системи синтетичних та аналітичних субрахунків. Серед яких В.М. Жук, О.М. Євстаф'єва, Г.Г. Кірейцев [1], В.Г. Лінник, Ю.Я. Лузан, Б.В. Мельничук, В.Я. Месель-Веселяк, В.Б. Моссаковський, Ю.М. Осадча, А.І. Крупка, Т. Юрченко [2], Л.В. Коваль [3], Ярмолюк О.Ф. [4] та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. В наукових працях широко обговорювались концептуальні підходи щодо обліку земельних ділянок, процесу документування орендних операцій, визначення способів та прийомів відображення існуючої вартості землі в системі бухгалтерського обліку, в результаті чого було сформовано кілька науково-методичних підходів. Але поглибленого дослідження вимагає порядок аналітичного та синтетичного обліку земельних ресурсів (власних і орендованих), нарахування орендної плати та основних утримань згідно ПКУ за допомогою сучасних інформаційних систем.

Постановка завдання. Метою роботи є проведення комплексного аналізу теоретико-методичних основ обліку земельних ресурсів в частині вартісної оцінки у складі інших необоротних активів, накопичення та узагальнення інформації в системі первинного, аналітичного, синтетичного обліку, відображення у звітності аграрних підприємств за допомогою сучасних інформаційних програм.

Виклад основного матеріалу дослідження. Земельні ресурси є джерелом національного багатства, від їх використання залежить стійкий економічний розвиток країни, рівень життя і здоров'я нації [5]. Відображення земельних ділянок як об'єкта бухгалтерського обліку вимагає використання певних прийомів формування облікової інформації, які у своїй сукупності складають метод

бухгалтерського обліку. Організація обліку земельних ділянок повинна проводитися в натуральних кількісних вимірниках та обліковувати також якісні параметри земель, які характеризують земельні угіддя за природними та набутими властивостями, що впливають на їх родючість, які повинні узгоджуватися з кадастровими даними реєстрів України. Документальне відображення земельних ресурсів в обліковій системі підпорядковане ряду нормативно-правових актів та операцій з розрахунків із власниками землі та майна, яке перебуває у спільній частковій власності.

Процедури документування земельних ресурсів здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, за допомогою первинних документів, серед яких, є акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів; акти приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів; акти на списання основних засобів; інвентарні картки обліку основних засобів, журнал-ордер № 13 сг (рис. 1). В схемі наведено пропозиції Ярмолюк О.Ф., щодо удосконалення документообігу земельних ділянок, які враховують ведення інвентарного обліку земель [4].

В первинних документах потрібно додатково передбачити реквізити, які дозволять контролювати повну інформацію про наявність, стан та рух земель виходячи з юридичних документів власників та якісних кадастрових показників земельної

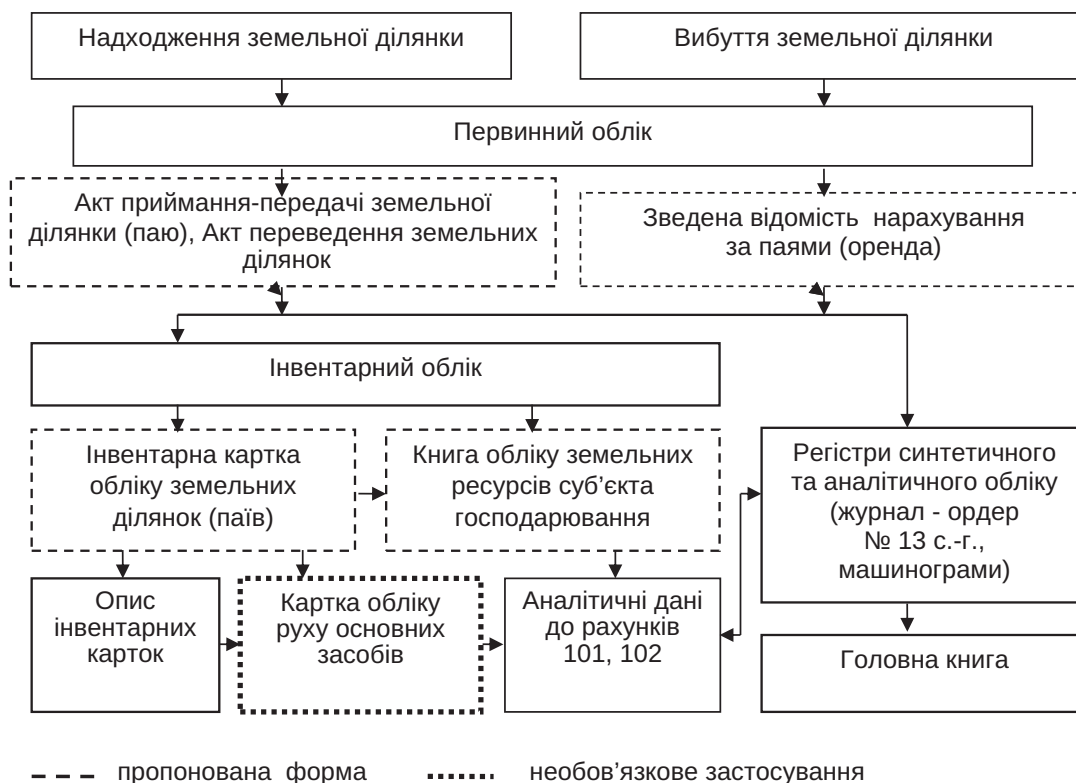


Рис. 1. Загальна схема документообігу земельних ресурсів

Джерело: систематизовано автором за [4]

ділянки. Наявність відокремленого синтетичного рахунку 101 «Земельні ділянки» для організації обліку земельних ділянок має важливе значення для подальшого отримання й обробки інформації як щодо наявності та руху земельних угідь, так і визначення ефективності їх використання. Проте здійснення поглибленого аналізу використання земель можливе за умови ведення управлінського обліку в розрізі окремих аналітичних рахунків, які б враховували не лише види угідь, а й особливості господарювання на окремих земельних ділянках. У міжнародній практиці земельні ресурси групуються за різними ознаками. Зокрема, у Франції земельні ділянки обліковують на рахунку другого порядку 211 „Земельні ділянки (незабудовані, забудовані, родовища корисних копалин)”, який включено до рахунку першого порядку 21 „Матеріальні основні засоби” [6, с. 14]. В англо-американській системі US GAAP [7] серед довгострокових активів виділено рахунок 1610 „Земля”, у відповідності до якого кожне підприємство самостійно розробляє потрібну номенклатуру рахунків. За допомогою програми «BAS АГРО. Бухгалтерія» здійснюється автоматизація бухгалтерського обліку аграрних підприємства, аналітичний та синтетичний облік земельних ресурсів та ведення податкового обліку розрахунків згідно договорів оренди. Серед основних функцій програми «BAS АГРО. Бухгалтерія»

є модуль по ведення обліку взаєморозрахунків з оренди землі.

Облік земельних ресурсів та порядок нарахування орендної плати за договорами оренди можливо здійснювати в автоматичному режимі за допомогою унікальної української програми Agri: Бухгалтерія, яка дозволяє формувати дані про пайовиків, арифметично відображати розрахунки та утримання податків згідно Податкового кодексу України (рис. 3).

В сучасних програмах потрібно передбачити кількісні та якісні показники для розкриття особливостей сільськогосподарських земель в системі бухгалтерського обліку, які взяти в оренду (наявність гектарів ріллі, пасовищ, сіножатей, кадастрові номери, строкові укладання договорів, особові дані пайовиків та їх координати). В описах земельних угідь (оренованих) доцільно відображати відомості щодо документального засвідчення права власності та користування землею, їх нормативну грошову оцінку, цільове призначення і фактичне використання земельних ресурсів, а також чи є майбутні спадкоємці (їх координати).

Нами узагальнені і проаналізовані можливості програми Agri: Бухгалтерія, в частині формування аналітичних даних по обліку земельних ділянок та синтетичному обліку нарахування пайових внесків в табл. 1.

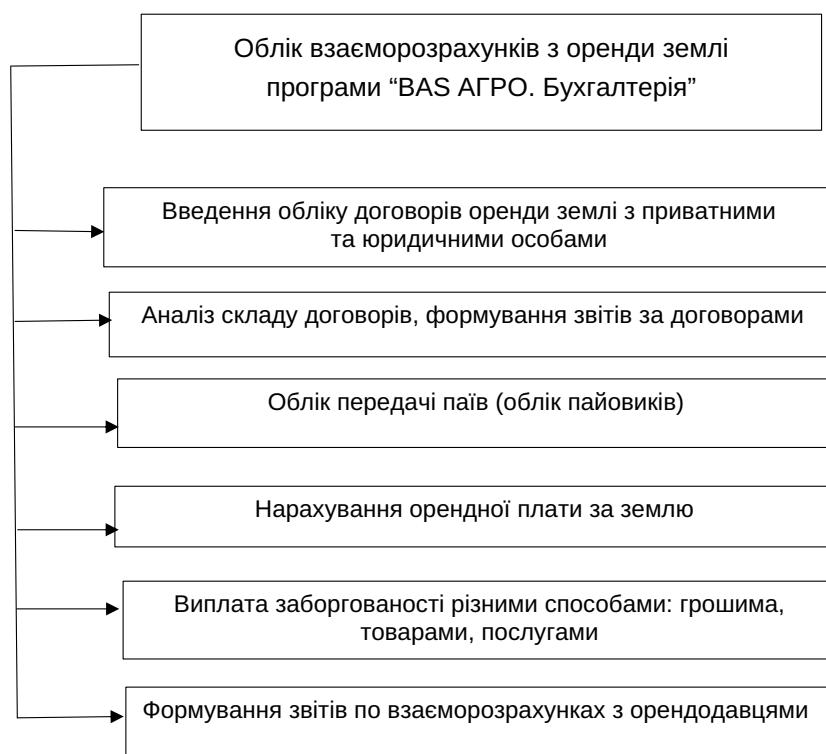


Рис. 2. Основні елементи обліку взаєморозрахунків з оренди землі програми «BAS АГРО. Бухгалтерія»

Джерело: складено автором на основі даних [8]

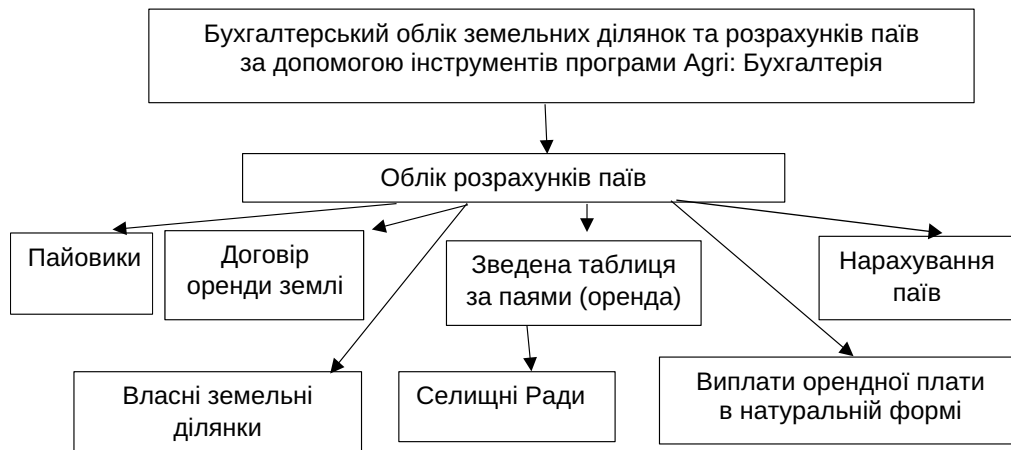


Рис. 3. Основні складові ведення бухгалтерського обліку земельних ресурсів підприємства за допомогою інформаційних систем

Джерело: складено автором на основі даних [9]

Таблиця 1

Характеристика та призначення складових обліку земельних ділянок за допомогою сучасних програми Agri: Бухгалтерія

Назва	Призначення
Пайовики	Формує інформацію по кожному пайовику (ПІБ, особисті дані про місце реєстрації та місце проживання власника земельної ділянки, телефон, площа, договір оренди (номер та дата укладання). Аналітичні дані про пайовиків з можливістю зміни договорів та умов укладання.
Договір оренди землі	Містить інформацію згідно укладених договорів (дата укладання, номер, період), інформація про ідентифікацію земельної ділянки (категорія земель (рілля, пасовища, сіножаті)). Визначає порядок нарахування орендної плати, нормативно-грошова оцінка, кількість га, тип, відсотки. Надається інформація про Селищні ради, де зареєстрована земельна ділянка
Зведена таблиця за паями (оренда)	Містить комплексні дані про орендовані паї фермерського господарства (ФГ,ТОВ) з контролюванням дат початку та закінчення договорів оренди у розрізі Селищних рад.
Власні земельні ділянки	Формується інформація про власні земельні ділянки, які відображаються на рахунку 101 з вказанням аналітичних даних (право власності, серія, кадастрові номери земельних ділянок, характеристика (рілля, сіножаті, пасовища). Визначається нормативна грошова оцінка земельної ділянки.
Нарахування паїв	Здійснюється арифметичний розрахунок пайових платежів згідно договорів оренди з вказанням періодам оренди, умов оренди, відсотки при утримання податків ПДФО 18%, військовий збір 1,5%. Дають можливість сформувати основні кореспонденції щодо нарахувань та утримань та відобразити статтю витрат (рах. 231, 232 та інші)
Виплата орендної плати в натуральній формі	Накопичується інформація про здійснення виплат орендної плати в натуральній формі згідно відомостей, дати видачі та суми протягом періоду
Селищні ради	Вказується перелік селищних рад та можливість обрати з запропонованого переліку.
Типовий договір оренди землі	Дає можливість ознайомитися з типовим договором, згідно постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2004 р. № 220.

Джерело: складено автором на основі даних [9]

На практиці операції по розрахунках за оренду земель в аграрних підприємствах фіксують у журналі-ордері № 8-с.г. і відображають по рахунку 685 «Розрахунки з різними кредиторами». Розрахунки щодо нарахування орендної плати за договорами бухгалтерія здійснює у пристосованих формах документів та відповідно здійснюють

утримання ПДФО та військового збору. Тому рекомендуємо відкривати окремі аналітичні рахунки у розрізі пайовиків (рахунок 685.1 «Розрахунки з різними кредиторами за договорами оренди землі»). Крім того, при використанні орендованих земельних ресурсів у виробничому процесі відбувається протиріччя між ефективним та екологічно

обґрунтованим, раціональним використанням земельних ділянок, що перебувають у короткостроковій оренді.

Висновки з проведеного дослідження. За допомогою сучасних інформаційних систем та програми Agri: Бухгалтерія можливо визначити загальний підхід до обліку земельних ділянок у складі основних засобів підприємства, з врахуванням класифікації угідь за їх видами, правом власності, використання у виробничій діяльності та відображення витрат на відповідних рахунках. В аграрних підприємствах повинно бути розроблені всі регламентовані документи, якими керуються бухгалтерські служби при організації обліку земельних ресурсів (робочий план рахунків, графік документообігу, затверджені форми бухгалтерських документів, наказ про проведення інвентаризації землі тощо).

При організації бухгалтерському обліку орендованих земельних ресурсів необхідно забезпечити повну інформацію про кількісні та якісні характеристики ділянок, про витрати підприємства, пов'язані з орендою земель та паїв, про фактичні доходи від їх використання, це, в свою чергу, дозволить розрахувати величину економічного ефекту (ймовірного прибутку) від залучення додаткових капітальних інвестицій, спрямованих на поліпшення земель та залучення додаткових угідь.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кірейцев Г.Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. Київ : Урожай, 1987. 176 с.
2. Юрченко Т. В. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. *Агросвіт*. 2017. № 13. С. 43–51.
3. Коваль Л.В. Облік земель с.-г. призначення через призму чинної методології. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 7. С. 83–92.
4. Ярмолук О.Ф. Інформаційне забезпечення управління земельними ресурсами в агроформуваннях. *Економіка: проблеми теорії та практики: збірник наукових праць*. Дніпропетровськ : ДНУ, 2008. Вип. 241; Т. 5. С. 1024–1032.
5. Калетник Г.М., Козловський С.В., Ціхановська В.М. Перспективи розвитку земельних відносин та ринку землі в Україні. *Агросвіт*. 2012. № 12. С. 26.
6. Дерій В.А. Бухгалтерський облік землі в Україні та за кордоном. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2000. № 5. С. 14–15.

7. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку: монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2004. 349 с.

8. BAS АГРО. Бухгалтерія. URL: <https://expresssoft.com.ua/uk/product/bas-agro-buhgalterija-ua/> (дата звернення: 23.09.2023)

9. Agri: бухгалтерія. URL: https://agrianalytica.com/uk/products_farmer_ac (дата звернення: 24.09.2023).

REFERENCES:

1. Kireitsev H.H. (1987) *Oblik osnovnykh zasobiv u silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Accounting for fixed assets in agricultural enterprises]. Urozhai, Kyiv, Ukraine, p. 176. (in Ukrainian)
2. Yurchenko T.V. (2017) Land resources as an object of accounting [Land resources as an object of accounting]. *Agrosvit*, vol. 13, pp. 43–51. (in Ukrainian)
3. Koval L.V. (2017) Accounting for lands of agricultural land. appointment through the prism of the current methodology [Accounting of the lands of rural and urban areas. appointment through the prism of the current methodology]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytatannia nauky i praktyky*, vol. 7, pp. 83–92. (in Ukrainian)
4. Yarmoliuk O.F. (2008) *Informatsiine zabezpechennia upravlinnia zemelnymy resursamy v ahroformuvanniakh*. [Information support for the management of land resources in agricultural formations]. *Ekonomika: problemy teorii ta praktyky: zbirnyk naukovykh prats*. Dnipropetrovsk: DNU, Vyp. 241; T. 5. P. 1024–1032. (in Ukrainian)
5. Kaletnik, H.M. Kozlovskiy, S.V. and Tsikhonovska, V.M. (2012), Prospects for Land Relations and Land Market in Ukraine, [Prospects for the development of land relations and the land market in Ukraine]. *Agrosvit*, vol. 12, pp. 2–6. (in Ukrainian)
6. Derii V.A. (2000), *Bukhhalterskyi oblik zemli v Ukraini ta za kordonom*, [Land accounting in Ukraine and abroad]. *Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi*, vol. 5, pp. 14–15. (in Ukrainian)
7. Khomyn P.Ya. (2004). *Formuvannia zvitnosti v pidsystemakh upravlinskoho, finansovoho y podatkovoho obliku*, [Formation of reporting in management, financial and tax accounting subsystems] monohrafiia. Ternopil: Ekonomichna dumka, 349 p. (in Ukrainian)
8. BAS АГРО. Бухгалтерія. BAS АГРО. *Bukhhalteriia* [BAS АГРО Accounting]. Available at: <https://expresssoft.com.ua/uk/product/bas-agro-buhgalterija-ua/> (accessed 23 September 2023).
9. Agri Bukhhalteriia [Agri: Accounting] Available at: https://agrianalytica.com/uk/products_farmer_ac (accessed 23 September 2023).