

Оксана Ішук

слухач магістерської програми

Тернопільський національний економічний університет

Ірина Белова

к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. У сільськогосподарському виробництві земля є найважливішим господарським засобом, без якого неможливий процес виробництва.

Проблемами земельних ресурсів та земельних відносин займається ряд видатних українських вчених і спеціалістів. Зокрема, ці питання досліджують П.Т. Саблук, А.М. Третяк, С.М. Рибак, Ю.Я. Лузан, О.М. Шпичак. Питання бухгалтерського обліку землі знайшли відображення в наукових працях І.М. Белової, Р.Ф. Бруханського, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.С. Палюха, Ю.М. Осадчої, Л.К. Сука, Н.М. Ткаченко та інших вчених-економістів.

Правовий режим використання земель можна визначити як встановлений нормативно-правовий порядок, що визначає поведінку суб'єктів земельних правовідносин щодо земель, земельних ділянок як об'єктів права власності, управління, користування, відтворення, збереження та охорони з метою їх раціонального використання і задоволення різноманітних потреб зацікавлених осіб, захисту їх земельних прав [13, с. 38].

Правовий режим земель перебуває у прямій залежності від цільового призначення земель, функцій земель у суспільно-економічних відносинах як засобів виробництва, бази для розвитку галузей промисловості, місць проживання людей і розміщення природних об'єктів [13, с. 40]. Зміна цільового призначення земельної ділянки дозволяє власнику обрати інший правовий режим її використання.

Визначення земель сільськогосподарського призначення міститься у пункті 14.1.76 Податкового кодексу [16] та ст. 22 Земельного кодексу [11]. Відповідно до цих законодавчих актів, сільськогосподарські землі це землі, надані:

–для виробництва сільськогосподарської продукції;

–здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності; розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей.

До земель сільськогосподарського призначення належать:

а) сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги);

б) несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги

та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісогосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі тимчасової консервації тощо).

В аграрній сфері земельні ресурси є основним господарським засобом, тому важливим завданням є розкриття змісту землі як об'єкта бухгалтерського обліку. «Облік земель –це ціла система заходів щодо реєстрації інформації про землю кількісного, якісного та правового характеру» [6, с. 259].

Організація бухгалтерського обліку земель залежить від організаційно-правової форми підприємства, виду його діяльності, розміру, фінансового стану та ін. У бухгалтерському обліку повинно передбачатися відображення складу землекористування та організаційно - правової форми підприємства [15].

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 [14, с.111-114].

Для цілей бухгалтерського обліку земля визнається активом та відноситься до складу основних засобів підприємства, де її класифіковано на два відокремлених елементи: земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель. Облік цих активів здійснюється відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [17].

У Плані рахунків бухгалтерського обліку для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух власних земель відведено субрахунки 101 «Земельні ділянки» та 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» рахунка 10 «Основні засоби».

Крім цього, відповідно до Земельного кодексу України [11], суб'єкти земельних відносин, до яких належать і юридичні особи, можуть мати право власності на землю, тобто право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками (п. 1 ст. 78 ЗКУ) та право користування землею (глава 15 ЗКУ), що може бути постійним, тобто без обмеження строку та тимчасовим – за договором оренди.

Крім цього, аграрні підприємства мають державний акт на право постійного чи тимчасового користування земельною ділянкою. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [18], право користування за економічною оцінкою має відображатись в бухгалтерському обліку на субрахунок 122 «Права користування майном» рахунку 12 «Нематеріальні активи».

До ключових завдань бухгалтерського обліку земельних ресурсів можна віднести:

- створення належної інформаційної бази щодо відображення фізичного стану земельної ділянки, ведення агротехнічних записів стану та змін по окремих земельних ділянках (сівозмінах) для систематичного контролю за збереженням якісних характеристик та ефективним використанням земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах;

- визначення об'єктивної вартісної оцінки землі (історичної, фактичної, справедливої);

- чітке документальне оформлення та своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з надходженням, вибуттям та використанням земельних ресурсів;

- відстеження змін щодо передачі прав на земельні ресурси, спостереження за рухом земель разом із будівлями та спорудами, відображення змін у складі та стані земельних угідь при переході від одного стану в інший;

- відображення та контроль за наявністю та рухом коштів, призначених для цільового фінансування витрат щодо покращення землі;

- накопичення відповідної інформації про власні та залучені земельні ресурси сільськогосподарських підприємств та правильне відображення її при складанні відповідної бухгалтерської звітності;

- контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків на землю та відображенням їх в обліку.

О.Л. Беседа зазначає, що земельні ділянки як активи проходять три основні цикли свого існування на підприємстві: надходження земельних ділянок, експлуатація, вибуття землі зі складу активів підприємства. Кожна стадія вимагає на підприємстві чіткого документального оформлення господарських операцій і відображення на рахунках бухгалтерського обліку з метою контролю за фактичним станом об'єктів обліку [3, с. 154].

Документування операцій із земельними ділянками у складі основних засобів здійснюється на підставі форм первинних документів. Оформлення зарахування земельних ділянок до складу основних засобів здійснюється за Актом приймання-передачі

(внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1). Для оформлення вибуття земельних ділянок зі складу основних засобів державного підприємства застосовується Акт на списання основних засобів (форма № ОЗ-3). Окремим об'єктом обліку визнаються капітальні витрати на поліпшення земель (на субрахунок 102). Дані витрати не можуть бути віднесені на вартість відповідної земельної ділянки, а підлягають амортизації як окремий об'єкт основних засобів (пп. 5.1.2 П(С)БО 7) [17].

Основу сучасної теорії бухгалтерського обліку аграрного сектору заклав 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. 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» [12, с. 206].

Облік поставленої на баланс землі по рахунку 101 організують в реєстрі на зразок Земельно-шнурової книги за кількісними та якісними параметрами в розрізі видів угідь.

Купівля підприємством земельної ділянки в інших юридичних чи фізичних осіб оформляється відповідним договором, при цьому дебетують рахунок 15 «Капітальні інвестиції» субрахунок 152 «Придбання (створення) основних засобів» та кредитують рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями» субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Постановка земельних угідь на баланси сільськогосподарських формувань вимагає чіткого та достовірного інформаційно-облікового забезпечення. Першою суттєвою проблемою на шляху правильної організації бухгалтерського обліку землі в сільськогосподарських підприємствах є достовірність даних про кількість земельних угідь за їх видами.

Не дивлячись на те що в Україні діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, земля, як і будь-який інший економічний актив, повинна бути достовірно оцінена. Оцінка землі знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку не лише при безпосередньому здійсненні цивільно-правових угод, пов'язаних із земельними ділянками в ринковому середовищі (купівлі-продажу, передачі в оренду, успадкуванні, зарахуванні до статутного капіталу, примусовому вилученні), а й під час обрахунку податку на землю, при визначенні загальної вартості об'єкта нерухомості – будівлі з земельною ділянкою, при обчисленні втрат і збитків у разі встановлення сервітутів, у разі формування інвестиційної політики та реорганізації сільськогосподарського підприємства, у випадку економічного обґрунтування ефективного і раціонального використання земельних ділянок, при страхуванні об'єктів нерухомості, додатковій емісії акцій, на випадок проведення процедури банкрутства та ліквідації підприємства. Саме тому грошова оцінка має стати підсумковим етапом комплексу техніко-економічних заходів щодо оцінки засобів підприємства, який дасть змогу з достатнім ступенем вірогідності встановити ціну землі певної якості [2].

На сьогодні є три методики:

1) Методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затверджена постановою КМУ від 23.03.95 р. № 213;

2) Методика нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів), затверджена постановою КМУ від 23.11.2011 р. № 1278;

3) Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою КМУ від 11.10.2002 р. № 1531.

Л.А. Суліменко стверджує, що важливе значення потрібно приділяти організації обліку орендованих земельних ділянок, які слід відображати на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», аналітичному рахунку «Орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення». Підставою для позабалансового відображення земельних ділянок є договори їх оренди. Для належної організації обліку і контролю орендованих земель доцільно розробити реєстр обліку орендованих земельних ділянок в розрізі їх орендодавців за термінами їх дії та розміром орендної плати [19, с. 268].

Передача землі в оренду оформляється відповідним договором. При передачі землі в фінансову оренду (вкуп з розстрочкою) необхідно дебетувати рахунок 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» та кредитувати рахунок 101. В міру отримання орендних платежів в межах погашення вартості земельної ділянки дебетуватимуть субрахунок 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» та кредитуватимуть субрахунок 181. При цьому по кредиту рахунку 742 необхідно враховувати всю суму отриманих за цей же період платежів з фінансової оренди землі.

Передача землі в операційну оренду не передбачає її списання з балансу. Отримані від операційної оренди доходи відображають по кредиту рахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів». Дооцінка вартості землі здійснюється за рішенням Уряду і відображається по дебету субрахунку 101 та кредиту рахунку 411 «Дооцінка основних засобів».

У разі ліквідації підприємства земля розподіляється між засновниками відповідно до чинного законодавства та статуту підприємства. Аналітичні дані для цього беруть із субрахунків 401 та 402. Аналітичний облік орендованих земельних ділянок організовується в розрізі орендодавців у спеціальному реєстрі.

Земля, взята в оренду згідно з Державними актами, оцінюється відповідно до витягу з технічної документації про нормативну грошову оцінку земельної ділянки і обліковується на позабалансовому Взяття на облік оренди земельних ділянок у осіб, що мають на них Державний акт на право власності, здійснюється на підставі укладених в установленому порядку договорів оренди з кожним окремо власником землі. Додатком до договору оренди є завірена копія Акту на передачу землі у власність та Акт обстеження якісних характеристик земельної ділянки на дату її передачі в оренду.

При нарахуванні суми орендної плати за користування земельними ділянками дебетують рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунок 913 «Витрати по оренді земельних ділянок» та кредитують рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» субрахунок 672 «Розрахунки за іншими виплатами», аналітичний облік по рахунку 672 відкривають в розрізі власників Актів на право власності на землю та Договорів оренди земельної площі.

У випадку, коли договором оренди землі передбачається, що орендодавець має компенсувати орендатору витрати, понесені на поліпшення землі, то ці суми списують на дебет рахунку 672 з кредиту рахунку 152.

Земельні ресурси підлягають як бухгалтерському обліку, так і статистичному. Інформацію про земельні ресурси систематизують у довідковій інформації ф. №50 с.-г. «Землекористування протягом звітного року». Відомості про орендовані земельні ділянки та розміри плати за них також знаходять своє відображення у ф. №4 с.-г. «Заключний звіт про підсумки сівби під урожай», де зазначають загальний розмір сільськогосподарських угідь у користуванні підприємства, а також вказують площу орендованих підприємством земель, кількість укладених договорів, кількість засновників підприємства та площу земельних часток, що перебувають у користуванні господарства.

Жук В.М. вважає, що предмет та об'єкти аналітичного обліку земельного капіталу доцільно згрупувати у п'ять категорій: облік земель за термінами користування; облік кількості земель за видами угідь; облік якісного стану земельних угідь; облік особливо цінних земель; показники для оцінки земель [9].

Як стверджує С. Остапчук, «сьогодні існує два шляхи формування ефективної методології бухгалтерського обліку, яка б дозволила залучити землі сільськогосподарського призначення до економічного обороту та забезпечила пріоритетне висвітлення цінності земельного капіталу підприємств аграрної галузі:

- а) внесення змін до МСФЗ;
- б) розробка власного галузевого стандарту [7, с. 73].

Отже, у контексті державної земельної політики важливим кроком повинні стати прийняття загальнодержавної програми використання земель сільськогосподарського призначення та розробка відповідно до неї регіональних програм із врахуванням специфіки тієї чи іншої місцевості країни. З метою вдосконалення використання земель господарюючими суб'єктами потрібно доопрацювати Земельний кодекс України, розробити і прийняти Закони України «Про ринок землі», «Про земельні сервітути», «Про державну інвентаризацію земель», «Про порядок вилучення (викупу) земель для суспільних потреб» та інші. Так само необхідно, щоб держава забезпечила вільне розпорядження власників належними їм земельними ділянками, а також належить визначити на державному рівні інструменти цінового регулювання на ринку земель, механізми сплати податків і державного мита за оформлення руху земельних ділянок. Одним із важливих аспектів результативного використання землі є визначення її реальної вартості та здійснення достовірного бухгалтерського обліку земельних ділянок у підприємствах аграрної сфери економіки. Для реального обліку землі варто, існуючу нормативну оцінку сільськогосподарських земель, пристосувати до умов сьогодення та врахувати чинники, які впливають на її вартість. Окрім цього, із впровадженням ринку сільськогосподарських земель необхідно буде розрізняти середні ринкові ціни на земельні ділянки та середні орендні ціни на них для об'єктивної оцінки землі з метою результативного обліку земель.

Список використаних джерел

1. Аграрна реформа в Україні: сучасний стан і основні тенденції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.razumkov.org.ua/additional/analytical_report_NSD17_ukr.pdf
2. Белінська С.М. Методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку / С.М. Белінська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3915>.
3. Беседа О.Л. Відображення в обліку земель сільськогосподарського призначення та витрат на їх поліпшення. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. 2011. Вип. 3. С. 153-157.
4. Бичек М., Лугін М. Індекс Біг-Мака та його економічне значення. [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://www.universum.kiev.ua/index.php/2009-09-18-12-57-46/2013-01-31-11-59-48/86-2013-03-02-12-51-07.html>
5. Брич В.Я., Корман М. М. Психологія управління: навч. посіб. К. : Кондор, 2013. 379 с.
6. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК / за ред. Ю.Я. Лузана і В.М. Жука. –К., 2004. Т. 2: Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів Мінагрополітики та ДПА України. 2004. 496 с.
7. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / За заг. ред. А.М. Коваленко. Дніпропетровськ: ВКК «Баланс - Клуб», 2009. 736 с.
8. Горбач, Л.М. Природно-ресурсний та економічний потенціал регіону: поняття та особливості. Фінансова система України. Збірник наукових праць. Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2008. Випуск 10. Ч.3. С. 88–95.
9. Жук В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://socrates.vsau.edu.ua/repository/getfile/6146.pdf>.
10. Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.2003 No 1378-IV. –[Електронний ресурс]. –Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

11. Земельний кодекс України, затверджений Наказом Президента України No 2768-III від 25 жовтня 2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: search.ligazakon.ua/l_doc2.../FIN11085.html.
12. Кірейцев Г.Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. К.: Урожай, 1987. 176 с.
13. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія / [В. М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б. В. Мельничук, В. М. Метелиця, А.І. Коріненко]. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 232 с.
14. 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.
15. Пасемник О. Г. До бухгалтерського обліку і оцінки земельних ділянок/ О. Г. Пасемник, Л. Р. Воляк // Всеукраїнський науково – виробничий журнал «Інноваційна економіка». 2011. №3 С.144-146.
16. Податковий кодекс України, затверджений Наказом Президента України №2755-VI 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?artid=366774&catid=363499>.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. №242 (зі змінами та доповненнями від 01.01.2015 р.) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
19. Суліменко Л.А. Особливості бухгалтерського обліку земельних ділянок у фермерських господарствах. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. 2012. №2 (18). С. 264-270.
20. Пуцентейло П.Р. Формування і розвиток інфраструктури аграрного ринку. АгроІнКом. 2008. № 1-2. С. 9-11.
21. Язлюк Б.О. Волошина В. В. Організація обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2016. Вип. 15. С. 118-121.

Олег Козак

слухач магістерської програми

Тернопільський національний економічний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ У ГЛОБАЛЬНИХ КОМПАНІЯХ

Система управління якістю – це організаційна основа управління організацією, яка в широкому розумінні може розглядатись як система менеджменту організації стосовно якості.

Під створенням систем управління якістю розуміється її розроблення та впровадження у діяльність підприємства. Зазвичай питання про створення системи якості здійснює керівництво компанії під впливом вимог певних замовників або ситуації на ринках збуту.

В умовах глобалізації ринку проблема якості є актуальною для всіх держав, галузей, установ і компаній. Мудрість управління на всіх рівнях полягає в забезпеченні належної якості продукції, оскільки лише продукція високої якості може бути