

УДК 657:631.162:332.28

В.С. Лень, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**СТАН ТА ОБЛІКОВІ Й ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ПОЛІПШЕННЯ
ОРЕНДОВАНИХ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК****В.С. Лень**, канд. екон. наук

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**СОСТОЯНИЕ, А ТАКЖЕ УЧЕТНЫЕ И НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ
УЛУЧШЕНИЯ АРЕНДОВАННЫХ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ****V.S. Len**, Candidate of Economic Sciences

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

**CONDITIONS, REGISTRATION AND TAX ASPECTS OF THE RENTED LAND
IMPROVEMENTS**

Розглянуто поняття “поліпшення земель”, стан поліпшення земель в Україні та облікові і податкові аспекти поліпшення орендованих земельних ділянок.

Ключові слова: земельні ділянки, поліпшення, бухгалтерський облік, витрати на поліпшення.

Рассмотрено понятие “улучшение земель”, состояние улучшения земель в Украине, а также учетные и налоговые аспекты улучшения арендованных земельных участков.

Ключевые слова: земельные участки, улучшение, бухгалтерский учет, затраты на улучшение.

The concept of “land improvement”, conditions of land improvement in Ukraine, and also registration and tax aspects of the rented land improvements are considered.

Key words: land areas, improvement, accounting, improvement costs.

Постановка проблеми. Розпаювання земель сільськогосподарського призначення привело до домінуючого положення в земельних відносинах в Україні їх оренди сільськогосподарськими підприємствами, у тому числі фермерськими господарствами. Оренда землі також широко використовується й в інших країнах. Зокрема, по 15 країнах Європейського Союзу орендовані землі становлять 40 % від усіх сільськогосподарських земель, у Бельгії – близько 70 %, у Франції та Німеччині – більш ніж 60 % [1]. Оренда землі дозволяє об'єднати значну кількість паїв у порівняно великі підрозділи, а також варіювати їх розміром, залежно від можливостей орендаря [2].

Основою забезпечення стійкого доходу сільськогосподарських виробників є якість землі. Одним із заходів, що підвищують якість сільськогосподарських угідь, є її капітальні поліпшення. Проте в Україні нині інвестується недостатньо коштів у сільське господарство, у тому числі в капітальне поліпшення землі. За даними Державної служби статистики, з 263,7 млрд грн освоєних в Україні капітальних інвестицій у 2012 році, їх розмір у сільське господарство становив 15,8 млрд грн або 6 % до загального обсягу. У капітальне поліпшення земель інвестовано 1,2 млрд грн, що становить 0,47 % від загального розміру, а від інвестицій у сільське господарство, мисливство та пов'язані з ними послуги – 7,6 % [3]. З розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь інвестиції в капітальне поліпшення земель в Україні у 2012 році в середньому становили 29 грн.

Проте при орендних відносинах, коли власниками землі є переважно працівники колишніх сільськогосподарських підприємств та пенсіонери, існує проблема здійснення капітальних поліпшень земель внаслідок значної кількості договорів оренди в одного землекористувача, недостатніх строків оренди, взаємної незаінтересованості у довгостроковому плані як орендодавців, так і в орендарів у капітальних поліпшеннях земель, що приводить до їх нераціонального використання та погіршення якісних характеристик ґрунту. Про актуальність проблеми капітальних поліпшень земель свідчать і дані статистики. Зокрема, у 2011 році порівняно з 1990 роком обсяги рекультивативних робіт на землях зменшились у 32 рази, вапнування – у 18 разів, гіпсування – у 40 разів [4].

Вирішення проблеми збільшення інвестицій у капітальне поліпшення земель, що пов'язане зі значними витратами, вимагає належної організації їх обліку для отримання інформації про їх величину для аналізу та управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання поліпшення земель в історичному плані завжди стояло перед людством. Обґрунтування необхідності вкладення коштів на поліпшення земель з позицій їх ефективного використання при господарській діяльності обґрунтовувалось ще в працях Евкліда, Арістотеля та інших філософів Древньої Греції. Римський письменник та агроном Колумелла у своєму трактаті “Про сільське господарство” стверджував, що протистояти зниженню родючості землі можна за допомогою здійснення додаткових вкладень з метою її підвищення [5].

Проблеми відображення в обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення та їх поліпшення на сучасному етапі розглядались у публікаціях М.Г. Чумаченка, П.Т. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, В.Г. Лінника, Ф.Ф. Бутинця, Н.М. Малюги, Л.К. Сука, В.М. Жука та інших учених-економістів. Незважаючи на значний доробок науковців щодо вивчення цих питань, проблеми обліку орендованих земель сільськогосподарського призначення та їх поліпшення вирішені не повною мірою, що не сприяє здійсненню землевласниками та орендарями заходів, спрямованих на поліпшення їх якісних характеристик, а тому їх вирішення є актуальним.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. У бухгалтерському обліку знаходять відображення такі об'єкти земельних відносин: земельні ділянки; права користування земельними ділянками; капітальні витрати на поліпшення земель [6]. Якщо питання обліку земельних ділянок та прав користування ними у цілому глибоко досліджені вченими та врегульовані нормативною базою, то питання капітальних витрат на поліпшення земель потребують глибокого доопрацювання як у науковому, так і в нормативному планах. Зокрема, залишаються недостатньо висвітленими у науковому і практичному планах питання структури витрат на капітальне поліпшення земельних ділянок, їх визнання для податкових цілей.

Мета статті. Метою статті є обґрунтування складу капітальних витрат на поліпшення земель та порядку їх відображення в обліку та податковій звітності в орендарів.

Виклад основного матеріалу. Оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності [7].

Оренда землі може бути фінансовою та операційною. Поняття фінансової та операційної оренди для податкових цілей визначені Податковим кодексом України, а для бухгалтерських – П(с)БО 14 та МСБО 17 “Оренда” [8; 9]. Залежно від виду оренди землі у землевласника та землекористувача вони обліковуються за різними правилами. Фінансова оренда земельних ділянок передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння орендованим активом, а тому обліковується на балансі землекористувача за правилами П(с)БО 7 або МСБО 16 “Основні засоби” [10; 11], а якщо вони визнані інвестиційною нерухомістю – за правилами П(с)БО 32 або МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість” [12; 13]. Під час передачі в операційну оренду земельні ділянки обліковуються на балансі землевласника за правилами П(с)БО 32 або МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”, а якщо землевласник планує в майбутньому її використовувати самостійно – за правилами П(с)БО 7 або МСБО 16 “Основні засоби”. У землекористувача ж такі земельні ділянки враховуються на позабалансовому рахунку “Орендовані необоротні активи” за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, які зазначаються в договорі операційної оренди.

Згідно з П(с)БО 7 “Основні засоби” об'єктом обліку є окремі земельні ділянки, які для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один з об'єктів основних засобів. Особливості обліку земельних ділянок такі:

- на них не нараховується амортизація, оскільки внаслідок того, що земля, як засіб виробництва, належить до числа невідтворюваних об'єктів (тобто не може бути поновленою в первинному вигляді) і має невизначений термін корисного використання;
- вони не можуть бути ліквідовані;
- збільшення первісної вартості земельної ділянки можливе лише у разі її дооцінки;
- капітальні витрати на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи) не збільшують первісну вартість об'єкта, а визнаються як окремий об'єкт основних засобів.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій орендовані земельні ділянки у землекористувача обліковуються на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" [14]. Особливих проблем з обліку орендованих земельних ділянок у землекористувача немає за винятком того, що окремі дослідники пропонують різну деталізацію рахунку 01 в орендаря та 101 "Земельні ділянки" – в орендодавця. Зокрема, О.Ф. Ярмолук та А.В. Погосова рекомендують деталізувати облік орендованих земельних ділянок на позабалансовому рахунку 01 в орендаря, відкриваючи на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" субрахунки: 01.1 – "Земельні ділянки, що знаходяться в операційній оренді", 01.2 – "Земельні паї, що знаходяться в операційній оренді", 01.3 – "Землі, що знаходяться в суборенді", 01.4 – "Земельні паї, що знаходяться в суборенді" [15]. Н. Ткаченко пропонує до позабалансового рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" ввести субрахунки 011 "Земельні ділянки в операційній оренді" та 012 "Земельні ділянки в суборенді" [16].

Поняття поліпшення земель досліджувалось багатьма вченими. Так, Н.О. Голуб [17], дослідивши різні трактування витрат упродовж їхнього історичного розвитку, сформулював висновок, що витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення – це:

- для сільськогосподарських угідь – економічна категорія, яка відображає в грошовій формі витрати енергії, яка втілена в матеріальних, людських та інших ресурсах, необхідних для відтворення динамічної родючості ґрунту;
- для несільськогосподарських угідь – економічна категорія, яка відображає в грошовій формі витрати матеріалів, людських та інших ресурсів для зміни їх якісних характеристик (соціальний та організаційно-технологічні аспекти).

Н.О. Голуб наводить також перелік витрат на поліпшення земель, але не поділяє їх на капітальні та некапітальні. Наведене Н.О. Голубом визначення "поліпшення земель" як економічної категорії у загальноекономічному плані є прийнятним лише частково у частині витрат енергії, яка втілена в матеріальних, людських та інших ресурсах, але друга частина – "для відтворення динамічної родючості ґрунту не може бути прийнятною у зв'язку з тим, що слово відтворення в загальноекономічному розумінні означає постійне відновлення, безперервне повторення суспільного виробництва, а поліпшення – це щось робити кращим, досконалішим якістю, властивістю. З бухгалтерського погляду поліпшення – це витрати, завдяки яким збільшуються майбутні економічні вимоги від використання необоротного активу.

А.А. Клименко заходи на поліпшення земель сільськогосподарського призначення розглядає як економічну категорію, яка відображає в грошовій формі витрати енергії, яка втілена в матеріальних, людських та інших ресурсах, необхідних для освоєння, експлуатації, відтворення та охорони земельних ресурсів [18]. Він вважає, що заходи на поліпшення земель сільськогосподарського призначення – це: зміна якісних характеристик; виконання певних робіт. Визначення поліпшень земель сільськогосподарського призначення, наведене А.А. Клименко, також не враховує відмінність між змістом слів поліпшення та відтво-

рення, до того ж охорона земель забезпечує їх якість на сталому рівні, але не збільшує майбутніх економічних вигод від їх використання в сільськогосподарському виробництві.

О.Л. Беседа, розглядаючи сутність поліпшень землі, до якісних змін у ґрунтовому покриві відносить здійснення на них окремих (або системи) меліоративних заходів: гідротехнічних (осушення, зрошення), культуртехнічних (корчування кущів, вирівнювання, залуження); хімічних (вапнування, гіпсування); агролісотехнічних (захист від ерозії, накопичення вологи); агротехнічних (плантажна оранка, щілювання, глибоке розпушення) [6]. Наведений цим автором перелік поліпшень землі повторює перелік основних заходів з меліорації земель, наведених у Законі України “Про меліорацію земель”, доповнюючи агротехнічними заходами. Безумовно всі перелічені автором заходи сприяють збільшенню доходу від використання земельних ділянок, але автор чітко не виділяє капітальні витрати на поліпшення земель. З перелічених автором заходів потребують обґрунтування віднесення до капітальних витрат, пов’язаних з накопиченням вологи, окремих заходів по захисту від ерозії та агротехнічних заходів, адже частина цих заходів сприяє збільшенню лише поточних економічних вигід і не збільшує майбутніх.

Згідно із Законом України “Про оцінку земель” земельні поліпшення – зміна якісних характеристик земельної ділянки внаслідок розташування в її межах будинків, будівель, споруд, об’єктів інженерної інфраструктури, меліоративних систем, багаторічних насаджень, лісової та іншої рослинності, а також внаслідок господарської діяльності або проведення певного виду робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів тощо) [19]. Аналогічне визначення земельних поліпшень наведене у Методиці експертної грошової оцінки земельних ділянок [20]. Наведене в цих документах визначення земельних поліпшень є більш широким, ніж поняття “капітальні витрати на поліпшення земель”, а тому не може бути прийнятним для застосування для цілей бухгалтерського обліку.

У Податковому кодексі України (ст. 144 п. 1) під земельними поліпшеннями розуміються витрати на капітальне поліпшення землі, не пов’язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі [21].

У Законі України “Про оцінку землі” та Податковому кодексі не наведено поняття земельні поліпшення – це, насамперед, капітальні витрати, що в цілому відображає сутність земельних поліпшень, але в цих законах не наведено вичерпного переліку витрат, які можуть включатись до капітальних витрат на поліпшення земель.

Певна інформація щодо переліку витрат на капітальні поліпшення земель міститься в Інструкції щодо заповнення форм державного статистичного спостереження № 2-інвестиції (квартальна) “Капітальні інвестиції” та № 2-інвестиції (річна) “Капітальні інвестиції” [22]. В її п. 1.9 зазначено, що до капітальних інвестицій належать:

- капітальні витрати на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи);
- витрати на проведення культуртехнічних робіт на землях, що не потребують осушення, і на терасування крутих схилів;
- вартість проектних та вишукувальних робіт для поточного будівництва і для будівництва майбутніх років, витрати на розроблення техніко-економічних обґрунтувань, що належать до капітальних вкладень.

В Інструкції наведено розшифровку витрат на поліпшення земель, які включають проведення культуртехнічних робіт на землях, що не потребують осушення (планування земельних ділянок, корчування площ під ріллю, очищення поля від каміння та валунів, розчищення заростей, терасування крутих схилів); рекультивацію земельних ділянок; меліоративні, осушувальні, іригаційні роботи (витрати на спорудження ставків, водоймищ, водосховищ і лиманів, протиерозійних, гідротехнічних, протисельових, протизсувних, протилавинних та берегоукріплювальних споруд, на підсипання та намівання ґрунту, роботи з осушення земель) тощо.

Згідно з п. 31 Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок до витрат на земельні поліпшення включаються ринкові витрати, пов'язані із створенням водного об'єкта та будівництвом гідротехнічних споруд. Зазначені витрати складаються з витрат на відведення та підготовку земельної ділянки (включаючи можливі виплати відповідних сум компенсації), вартості гідротехнічного будівництва, облаштування та озеленення, оплати послуг з проектування, сум місцевих зборів, вартості фінансування та прибутку інвестора. До витрат на земельні поліпшення включаються також витрати на оплату маркетингових послуг [20]. Про те, що мова йде про капітальні поліпшення земельних ділянок, свідчить таке речення цього пункту, в якому зазначається, що у разі визначення ринкової вартості при існуючому використанні земельної ділянки витрати на земельні поліпшення визначаються з урахуванням усіх видів зносу.

Певна інформація щодо складу капітальних витрат на поліпшення земель міститься в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. У ній зазначено, що на субрахунку 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель" ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи). Проте й тут немає чіткості, адже осушувальні й іригаційні роботи належать до гідротехнічної меліорації.

У статтях 3-8 Закону України "Про меліорацію" наведено основні види меліорації земель: гідротехнічна, культуртехнічна, хімічна, агротехнічна, агролісотехнічна [23]. Їх зміст наведений на рис.

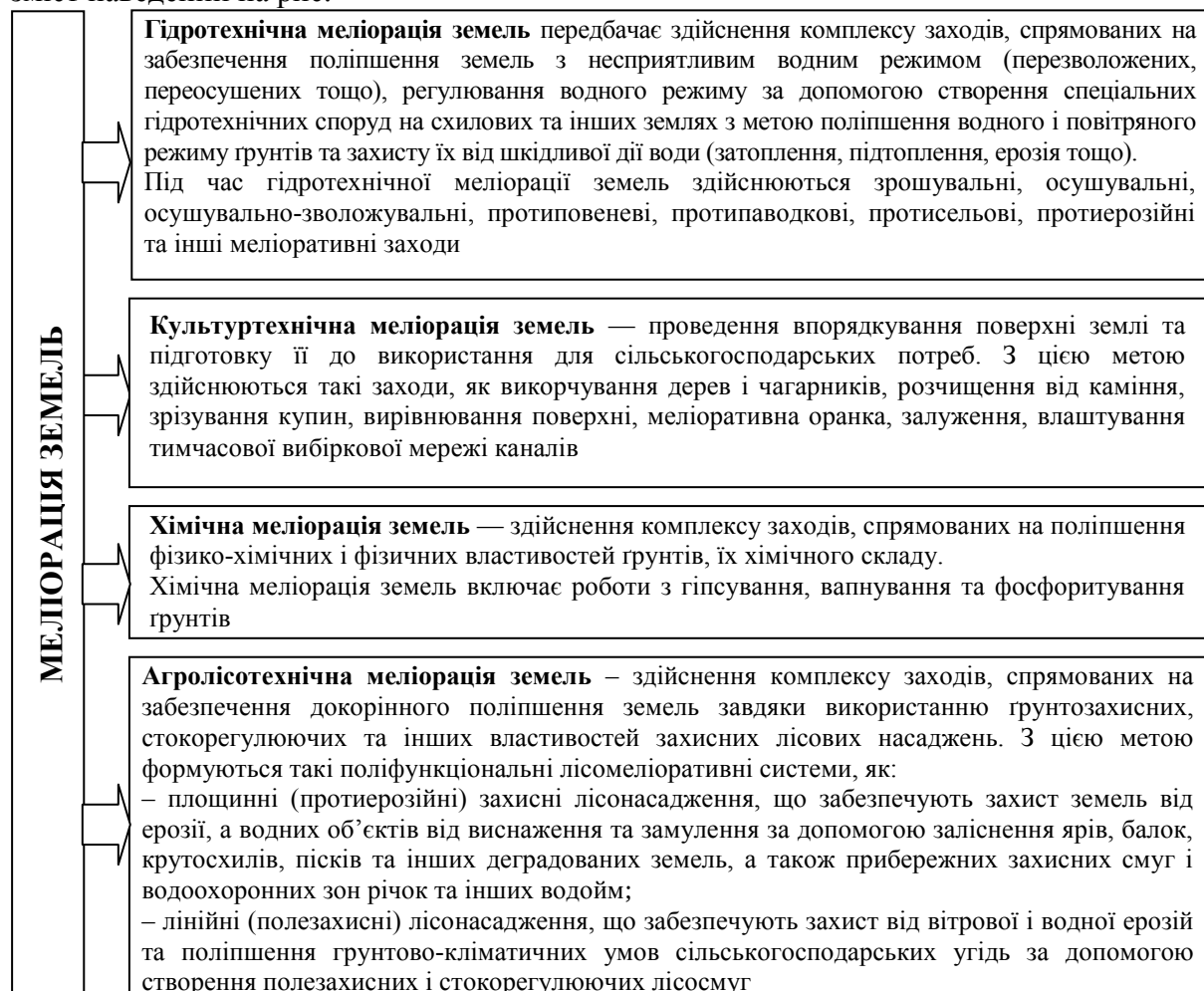


Рис. Види меліорації земель

Аналіз складових меліорації земель, зазначених у статтях 3-8, свідчить, що витрати на меліорацію включають більшість витрат на капітальні поліпшення земель. Крім цих витрат, до капітальних витрат на поліпшення земель слід включити й інші капітальні витрати, які зазначені в Законі України “Про меліорацію земель”, а саме: проектування та будівництво (реконструкція) меліоративних систем, включаючи наукове, організаційне та виробничо-технічне забезпечення цих робіт, а також витрати на спорудження ставків, водоймищ, водосховищ і лиманів, берегоукріплювальних робіт та рекультивацію земельних ділянок.

Слід зазначити, що не всі витрати, пов’язані з поліпшенням землі, навіть, коли вони будуть давати віддачу понад рік, капіталізуються. Зокрема, згідно з п.п. 8.16 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств “витрати на поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) розглядаються як витрати майбутніх періодів і розподіляються протягом періоду, тривалість якого, як правило, 4-9 років, залежить від очікуваного порядку використання площ і затверджується наказом про облікову політику підприємства [24].

На основі аналізу праць науковців та нормативної бази України можна запропонувати таке визначення поняття “капітальні витрати на поліпшення земель”: капітальні витрати на поліпшення земель – це сукупність витрат матеріальних, людських та інших ресурсів, спрямованих на покращення якісних характеристик земельних ділянок, що приводить до збільшення економічних вигод від їх використання у майбутньому.

Від того, хто буде здійснювати капітальні поліпшення землі й на яких умовах, залежить порядок відображення понесених витрат на поліпшення у бухгалтерському обліку. Згідно з П(с)БО 7 та МСБО 16 капітальні витрати на поліпшення сільськогосподарських земель підлягають відображенню як окремий об’єкт обліку.

Порядок відшкодування витрат на поліпшення землі визначається договором оренди, який є ключовим елементом орендних відносин та повинен відповідати вимогам Закону України “Про оренду землі” [7]. Згідно з цим законом поліпшення землі може проводити як орендар, так і орендодавець, а поліпшення землі повинно відбуватися лише за згодою орендодавця. Якщо згідно з договором оренди обов’язок проводити капітальне поліпшення земельних ділянок покладено на орендаря, то до договору додається угода щодо відшкодування орендарю витрат на такі заходи. У разі, коли проведення заходів з капітального поліпшення землі не передбачене договором і вони проводяться без згоди орендодавця, такі витрати орендодавцем не відшкодовуються. Отже, у разі відшкодування орендодавцем витрат на капітальне поліпшення землі, такі капітальні поліпшення відображає в обліку орендодавець, в іншому випадку – орендар.

Згідно зі статтею 144 Податкового кодексу України витрати на капітальне поліпшення землі, не пов’язані з будівництвом, є об’єктом амортизації. Метод нарахування амортизації із зазначених у П(с)БО 7 підприємство обирає самостійно як для бухгалтерських, так і для податкових цілей (згідно з п.п. 145.1.4 Податкового кодексу України метод прискореного зменшення залишкової вартості для податкових цілей щодо капітальних інвестицій землі не може бути застосовано). При цьому (ст. 145.1) термін нарахування амортизації повинен бути не меншим 15 років. Для бухгалтерських цілей строк нарахування амортизації за земельними поліпшеннями визначається підприємством самостійно. Р.О. Савченко, О.Ф. Ярмолюк і А.В. Погосова, Р. Гопцій [26; 15; 27] вважають, що мінімальний строк нарахування амортизації за капітальними поліпшеннями земель має бути встановлено на рівні 7-10 років протягом однієї сівозміни і такий строк пропонують зазначити у Податковому кодексі України.

Підпунктом 147.4 Податкового кодексу України встановлено особливі правила щодо списання капітальних поліпшень земельних ділянок у разі їх вибуття як окремого об’єкта власності (у результаті продажу чи іншого відчуження), а саме: балансова вар-

тість капітального поліпшення такої землі, як окремого об'єкта основних засобів, відноситься до складу витрат за результатами податкового періоду, на який припав такий продаж. Тобто, вибуття вартості капітального поліпшення земель з податкових розрахунків пов'язане з вибуттям землі як окремого об'єкта власності.

Податковим кодексом прямо не визначено, що робити з капітальними поліпшеннями земель, які понесені й оприбутковані орендарем у разі закінчення строку оренди. Безумовно, якщо строк оренди продовжено, то на капітальні поліпшення земельних ділянок буде нараховуватись амортизація, а якщо ні, то виникає питання, що робити із залишками за субрахунком 102. У загальному плані відповідь на це питання наведена в п. 146.16 Податкового кодексу України, в якому зазначено, що "у разі ліквідації основних засобів за рішенням платника податку або у разі, якщо з незалежних від платника податку обставин основні засоби (їх частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації, або платник податку змушений відмовитися від використання таких основних засобів внаслідок загрози чи неминучості їх заміни, руйнування або ліквідації, платник податку у звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує витрати на суму вартості, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації окремого об'єкта основних засобів". Отже, якщо договір операційної оренди не переукладено і на цей час капітальні поліпшення земель залишилися недоамортизованими, то залишкову вартість таких поліпшень слід списати на витрати.

У Законі України "Про оренду земель" зазначено, що здійснені орендарем без згоди орендодавця витрати на поліпшення орендованої земельної ділянки, які неможливо відокремити без заподіяння шкоди цій ділянці, не підлягають відшкодуванню, а також, що орендар може залишити за собою здійснені ним за власний рахунок вигоди від поліпшення орендованої земельної ділянки, якщо ці поліпшення можуть бути відокремлені без заподіяння шкоди земельній ділянці.

Відповідно до п. 144.1 Податкового кодексу України частина капітальних поліпшень землі в межах 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року може не капіталізуватись, а безпосередньо включатись до витрат на виробництво продукції.

Згідно з Планом рахунків та Інструкцією з його застосування облік капітальних інвестицій, у тому числі в капітальне поліпшення землі ведуть на рахунку 15 "Капітальні інвестиції". Проте виникає питання, на якому ж субрахунку цього рахунка їх враховувати. На перший погляд для цього можуть підійти субрахунки 151 або 152. В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій зазначено: на субрахунку 151 "Капітальне будівництво" відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва; субрахунок 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби" (крім об'єктів будівництва та основного стада).

Капітальні інвестиції в поліпшення землі є особливим видом капітальних інвестицій, які передбачають будівництво (наприклад інженерних споруд), придбання (наприклад системи зрошування) та виготовлення власними силами (наприклад корчування чагарників). Враховуючи особливий характер капітальних інвестицій щодо поліпшення земель, а також необхідність накопичення за ними окремої деталізованої інформації, необхідної як для звітності, так і для управління, доречним буде для їх обліку виділення окремого субрахунку. Зокрема, О.Л. Беседа пропонує накопичувати капітальні витрати на поліпшення земель на окремому субрахунку 157 тієї ж назви до моменту їх

завершення, а після закінчення капітальних робіт їх вартість списувати з кредиту субрахунку 157 у дебет субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель” [6].

Б.С. Гузар, Р.О. Савченко та О.Ф. Ярмолук [25; 26; 15], розглядаючи облікові аспекти поліпшення земель в орендаря, вартість капітальних робіт по орендованих землях пропонують деталізувати за субрахунком 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”, виділяючи на ньому окремо витрати на поліпшення орендованих земель на рахунках III порядку: витрати на осушення ґрунтів; витрати на штучне зрошення; терасування поверхні ґрунтів; гіпсування; вапнування; інші капітальні витрати на поліпшення земель. Різниця в пропозиціях названих авторів полягає лише в кодуванні рахунків III порядку.

На основі розгляду обґрунтувань поліпшення земельних ділянок в орендаря, пропонуються бухгалтерські проводки, які наведені в таблиці.

Таблиця

Бухгалтерські проводки, пов'язані з капітальним поліпшенням землі

Господарська операція	Дебет	Кредит	Податкові розрахунки	
			ПД	ПВ
1	2	3	4	5
У орендодавця, або у орендаря за власний рахунок				
Здійснені витрати на капітальне поліпшення землі	157	20, 37, 63, 65, 66, 68		
Оприбутковані капітальні поліпшення	102	157		
Нарахування амортизації на капітальні поліпшення	23	831		
	831	131		
Списана залишкова вартість капітальних поліпшень при вибутті землі (в орендодавця – продаж, у орендаря – закінчення строку оренди)	977	102		ПВ
Списано за вибувшою земельною ділянкою знос її капітальних поліпшень	131	102		
Здійснення капітальних інвестицій щодо поліпшення землі в орендаря за рахунок орендодавця				
Здійснені витрати на капітальне поліпшення землі (витрати накопичують на окремому субрахунку рахунку 23, наприклад 239)	239	8xx*		
	8xx	20, 37, 63, 65, 66, 68		
Передано здійснені інвестиції орендодавцю згідно з актом передачі чи іншим документом	361	703		
Відображено податкове зобов'язання з податку на додану вартість	703	641		
Дохід списаний на фінансовий результат	703	791	ПД	
Списана собівартість реалізованих робіт	903	239		ПВ
Собівартість реалізованих робіт списано на фінансовий результат	791	903		
Зараховано заборгованість орендодавця за проведеними роботами у рахунок належних до сплати орендних платежів (отримано кошти за проведені роботи)	631 (311)	361		

Примітка: 8xx – відповідні субрахунки 8-го класу рахунків.

Факторами, які стримують інвестиції в капітальне поліпшення землі, є те, що основними власниками землі є її розпорошеність за багатьма власниками та користувачами, недостатня концентрація сільськогосподарського виробництва, малий строк, на який укладаються договори оренди землі.

О.Ф. Ярмолук та А.В. Погосова наводять дані, що у 2011 році власниками земельних часток (паїв) укладено 4,6 млн договорів оренди земельних ділянок та паїв на площу 17,3 млн гектарів, що на одного власника становить 3,8 га [15]. У 2011 році в Україні діяло 48,3 сільськогосподарських підприємств, які використовували земельні ділянки, серед яких 41,5 тис. становили фермерські господарства. Середня площа земельних ділянок на одне господарство становила 446 га, при цьому 28 тис. господарств (58 %) використовували до 50 га землі, 18,4 тис. (38 %) від 50 до 100 га [4]. За інформацією О.Ф. Ярмолук та А.В. Погосова, переважна більшість договорів оренди укладена на строк від 1 до 5 років, що зумовлює суперечність між нарощуванням обсягів виробництва та зацікавленістю що-

до здійснення орендарями заходів, спрямованих на поліпшення родючості землі [15]. Литвинець наводить такі строки укладання договорів оренди землі в Україні: від 1 до 3 років – 8,8 %, на 4-5 років – 46,9 %, на 6-10 років – 33,1 %, на більш ніж 10 років – 11,2 %. Він також вказує на наявну тенденцію до збільшення терміну договору оренди [1].

Усунення негативної дії вказаних факторів можливе внаслідок: концентрації володіння землею та продовження строків операційної оренди землі, які б забезпечували повне відшкодування капітальних інвестицій орендарем у поліпшення земель; збільшення бюджетного фінансування капітального поліпшення земель.

Висновки. На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки і пропозиції:

1. Під капітальними витратами на поліпшення земель слід розуміти сукупність витрат матеріальних, людських та інших ресурсів, спрямованих на покращення якісних характеристик земельних ділянок, що приводить до збільшення економічних вигод від їх використання у майбутньому.

2. З метою однозначного розуміння капітальних витрат на поліпшення земель п.п. 14.1.75 Податкового кодексу України викласти у такій редакції: земельні поліпшення – результати будь-яких заходів, що приводять до зміни якісних характеристик земельної ділянки та її вартості. До земельних поліпшень належить меліорація земель згідно зі статтями 3-8 Закону України “Про меліорацію земель” і в тому числі проектування та будівництво (реконструкція) й меліоративних систем, включаючи наукове, організаційне та виробничо-технічне забезпечення цих робіт, а також витрати на спорудження ставків, водоймищ, водосховищ і лиманів, берегоукріплювальних робіт та рекультивацию земельних ділянок.

3. Накопичення капітальних витрат на поліпшення земель доцільно вести на окремому субрахунку рахунка 15 з однойменною назвою.

4. Пояснення до субрахунку 102 в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій слід уточнити і навести в такій редакції: “на субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель” ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель за переліком, визначеним Законом України “Про меліорацію земель”, а також на проектування та будівництво (реконструкція) і меліоративних систем, включаючи наукове, організаційне та виробничо-технічне забезпечення цих робіт, витрати на спорудження ставків, водоймищ, водосховищ і лиманів, берегоукріплювальних робіт.

5. В основу деталізації субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель” слід покласти деталізацію меліорації земель, наведену в Законі України “Про меліорацію земель”.

6. Обсяги капітальних витрат на поліпшення сільськогосподарських угідь в Україні є явно недостатніми і не забезпечують підтримання їх якості на потрібному рівні.

7. Основними стримуючими факторами у збільшення інвестицій на капітальне поліпшення сільськогосподарських угідь є її розпорошеність за багатьма власниками та користувачами, недостатня концентрація сільськогосподарського виробництва та малий строк, на який укладаються договори оренди землі.

Список використаних джерел

1. Литвинець Ю. І. Удосконалення обліку якості орендованих земельних ділянок та розрахунків за орендною платою [Електронний ресурс] / Ю. І. Литвинець. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvnaueamb/2012_169_2/12lyi.pdf.
2. Жлуховська Л. Вплив орендних відносин на оптимізацію землекористування в аграрних формуваннях / Л. Жлуховська // Вісник ТНЕУ. – 2007. – № 4. – С. 38-43.
3. Капітальні інвестиції в Україні за січень-грудень 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua.
4. Статистичний щорічник України за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua.

5. *Агроекологія* : навч. посіб. / О. Ф. Смаглій, А. Т. Кардашов, П. В. Литвак та ін. – К. : Вища освіта, 2006. – 671 с.
6. *Бесіда О. Л.* Відображення в обліку земель сільськогосподарського призначення та витрат на їх поліпшення [Електронний ресурс] / О. Л. Бесіда. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nppdaa/econ/2011_3_2/153.pdf.
7. *Про оренду землі* : Закон України від 06.10.1998 № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/161-14>.
8. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”* [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
9. *МСБО 17 “Оренда”* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>.
10. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”* [Електронний ресурс] : затверджене наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>.
11. *МСБО 16 “Основні засоби”* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>.
12. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість”* [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 № 779. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.
13. *МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>.
14. *Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій* [Електронний ресурс] : затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua.
15. *Ярмолюк О. Ф.* Облік орендованих земельних ділянок та паїв в сільському господарстві [Електронний ресурс] / О. Ф. Ярмолюк, А. В. Погосова. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2012_8/274.pdf.
16. *Ткаченко Н. М.* Актуальні питання обліку земельних ділянок України в умовах різних форм власності [Електронний ресурс] / Н. М. Ткаченко. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/venu/2010_2/36.pdf.
17. *Голуб Н. О.* Теоретичні основи бухгалтерського обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення [Електронний ресурс] / Н. О. Голуб. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2011_16/16-13.pdf.
18. *Клименко А. А.* Теоретичні основи ефективності заходів на поліпшення земель сільськогосподарського призначення [Електронний ресурс] / А. А. Клименко. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_4/18-4-33.pdf.
19. *Про оцінку земель* [Електронний ресурс] : Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/1378-15>.
20. *Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок* [Електронний ресурс] : затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 № 1531. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-%D0%BF>.
21. *Податковий кодекс України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/>.
22. *Інструкція щодо заповнення форм державного статистичного спостереження № 2-інвестиції (квартальна) “Капітальні інвестиції” та № 2-інвестиції (річна) “Капітальні інвестиції”* [Електронний ресурс] : затверджена наказом Держкомстату від 09.10.2009 № 376. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE17017.html.
23. *Про меліорацію земель* [Електронний ресурс] : Закон України від 14.01.2000 № 1389-XIV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1389-14>.
24. *Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств* [Електронний ресурс] : затверджені наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 № 132. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/%3Fuid%3D1021.122.0>.
25. *Гузар Б. С.* Удосконалення оцінки, обліку та контролю використання земельних ресурсів у ринкових умовах / Б. С. Гузар // Економіка АПК. – 2009. – № 6. – С. 95-103.

26. *Савченко Р. О.* Облік капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення / Р. О. Савченко, О. Ф. Ярмолук // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – С. 185-186.

27. *Гопцій Р.* “Земельна бухгалтерія”, або облік землі та витрат на її поліпшення / Р. Гопцій // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 116 (541). – С. 16-21.