

Т.В. ЮРЧЕНКО*

(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна)

Облікове відображення капітальних витрат на поліпшення земель

Метою статті є поглиблення методичних засад обліку капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. Розкрито та уточнено сутність поняття «земельні поліпшення», а також перелік витрат, які відносяться до капітальних витрат з поліпшення земель. Запропоновано виключити з Інструкції про застосування плану рахунків субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» та зараховувати такі витрати до первісної вартості власних поліпшених земельних ділянок після закінчення всього комплексу робіт. Обґрунтовано, що витрати з капітального поліпшення земель не підлягають амортизації, оскільки здійснивши конкретний вид робіт з капітального земельного поліпшення не буде необхідності здійснювати таку роботу знову. Доведено, що оскільки земельні ділянки є одним із видів основних засобів, то облік капітальних витрат на поліпшення орендованих земельних ділянок слід здійснювати за аналогією до обліку поліпшення об'єктів операційної оренди. Аналітичний облік рекомендується вести за видами робіт з докорінного покращення земель із зазначенням вартості кожного виду робіт окремо за кожною земельною ділянкою.

Ключові слова: бухгалтерський облік, власна земельна ділянка, земельні поліпшення, землі сільськогосподарського призначення, капітальні витрати на поліпшення земель, орендована земельна ділянка.

Т.В. ЮРЧЕНКО

(Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана,
г. Киев, Украина)

Учетное отражение капитальных затрат по улучшению земель

Целью статьи является углубление методических основ учета капитальных затрат на улучшение земель сельскохозяйственного назначения. Раскрыто и уточнено сущность понятия «земельные улучшения», а также перечень расходов, которые относятся к капитальным затратам по улучшению земель. Предложено исключить из Инструкции о применении плана счетов субсчет 102 «Капитальные затраты по улучшению земель» и зачислять такие затраты в первоначальную стоимость собственных улучшенных земельных участков после окончания всего комплекса работ. Обосновано, что затраты по капитальному улучшению земель не подлежат амортизации, поскольку осуществив конкретный вид работ по капитальному земельному улучшению не будет необходимости осуществлять такую работу снова. Доказано, что поскольку земельные участки являются одним из видов основных средств, то учет капитальных затрат по улучшению арендованных земельных участков следует осуществлять по аналогии с учетом улучшения объектов операционной аренды. Аналитический учет рекомендуется вести по видам работ по коренному улучшению земель с указанием стоимости каждого вида работ отдельно по каждому земельному участку.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, собственный земельный участок, земельные улучшения, земли сельскохозяйственного назначения, капитальные затраты по улучшению земель, арендованный земельный участок.

T.V. YURCHENKO

(Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine)

Accounting of Capital Costs for Improving Land

The purpose of the article is to deepen methodological framework of accounting of capital expenditures on agricultural land improvement. It discloses and clarifies the meaning of the term "land improvement" as well as the list of expenditures classified as capital expenditures on land improvement. It is proposed to exclude sub-account 102

* Юрченко Тетяна Володимирівна, аспірант кафедри обліку, контролю та оподаткування агробізнесу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана (м. Київ).

“Capital expenditures on land improvement” from the Chart of Accounts Instruction and to include such expenditures into the initial value of improved land plots upon termination of all works. It is proven that expenditures on capital improvement of land are not subject to amortization as upon specific works for capital land improvement being performed, such works require no re-performance. It is proven that as land plots represent one of types of fixed assets, then capital expenditures on leased land plots improvement are to be accounted for just as the improvement of operating lease assets. It is proposed to implement analytical accounting by types of works related to fundamental improvement of lands specifying the cost of each type of works separately by each land plot.

Keywords: accounting, own land plot, land improvements, agricultural land, capital costs for improving land, leased land plot.

Постановка проблеми. Земля має ряд особливостей, які істотно відрізняють її від інших засобів виробництва. Унікальною особливістю землі є те, що вона не зношується, а в процесі раціонального використання підприємство може поліпшувати її якісні властивості. Тобто, для покращення стану земель сільськогосподарського призначення суб'єкт господарювання здійснює капітальні витрати на їх поліпшення. За чинною методикою обліку капітальні витрати на поліпшення земель виокремлено в окремий об'єкт обліку, який, незважаючи на те, що має ознаки витрат набуває статусу основних засобів. Однак, питання визначення їх сутності та складових є досить складним. Методика відображення витрат на поліпшення земель недостатньо обґрунтована в інструктивних матеріалах і залежить від того чи є поліпшена земельна ділянка власною чи орендованою. Відтак існує потреба в удосконаленні методики обліку капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні аспекти відображення в системі бухгалтерського обліку капітальних витрат на поліпшення земель досліджували О.Л. Бесєда, Н.О. Голуб, Б.С. Гузар, В.М. Жук, В.С. Лень, Т.В. Машкова, Т.П. Остапчук, Р.О. Савченко, О.Ф. Ярмолюк та інші. Не заперечуючи важливості напрацьованих згаданих науковців, варто зазначити, що питання обліку капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення залишається недостатньо невирішеним та потребує подальшого дослідження.

Метою статті є поглиблення методичних засад обліку капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування. Для з'ясування економічної сутності капітальних витрат на поліпшення земель дослідимо визначення поняття «земельні поліпшення».

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про оцінку земель» [17] земельні поліпшення – це 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). Аналогічне трактування наведено у Методиці експертної грошової оцінки земельних ділянок [8].

Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна» [11] та п. 14.1.75 Податкового кодексу України [12] (далі – ПКУ) дають дещо глибше визначення цього поняття. Так, земельні поліпшення – це результати будь-яких заходів, що призводять до зміни якісних характеристик земельної ділянки та її вартості. До земельних поліпшень належать матеріальні об'єкти, розташовані у межах земельної ділянки, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни призначення, а також результати господарської діяльності або проведення певного виду робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів, розміщення посівів, багаторічних насаджень, інженерної інфраструктури тощо).

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [4] заходи з поліпшення земель сільськогосподарського призначення включають меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи. Проте така класифікація є не чіткою, оскільки осушувальні та іригаційні роботи є одним із видів меліорації, а саме: гідротехнічної згідно з Законом України «Про меліорацію» [15].

У чинних нормативних актах не наведено вичерпного переліку витрат, які можуть включатися до капітальних витрат на поліпшення земель. У пп. 6.5.5 Інструкції щодо заповнення форм державних статистичних спостережень № 2-інвестиції (річна) «Капітальні інвестиції» та № 2-інвестиції (квартальна) «Капітальні інвестиції» [5] до витрат на поліпшення земель включаються витрати на проведення культуртехнічних робіт на землях, що не потребують осушення (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення поля від каміння та валунів, розчищення заростей, терасування крутих схилів); рекультивуацію земельних ділянок; меліоративні, осушувальні, іригаційні роботи (витрати на спорудження ставків, водоймищ, водосховищ лиманів, протиерозійних, гідротехнічних, протисельових, протиіссувних, протилавинних та берегоукріплювальних споруд, на підсилення та наміцнення ґрунту, роботи з осушення земель) тощо.

В Інструкції щодо заповнення форм державного статистичного спостереження № 2-інвестиції (квартальна) «Капітальні інвестиції» та № 2-інвестиції (річна) «Капітальні інвестиції» [6] (втратила чинність згідно з наказом Державної служби статистики України від 01.10.2013 р. № 291) також наводився перелік капітальних витрат на поліпшення земель. Зокрема, це: витрати на проведення культуртехнічних робіт на землях, що не потребують осушення і на терасування крутих схилів;

меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи. На відміну від згаданої вище Інструкції перелік витрат є майже аналогічним, проте Інструкція № 376 не перелічує заходи, які відносяться до капітальних витрат з поліпшення земель.

Виходячи з викладеного вище аналізу положень нормативно-правових актів, вважаємо, що до капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення відносяться витрати на здійснення заходів, спрямованих на покращення поверхневого стану земельної ділянки (вирівнювання поверхні земельних ділянок, очищення полів від каменів і валунів, корчування площ під ріллю, зрізання купин, викорчування дерев і чагарників, очищення водойм, витрати на спорудження ставків, водоймищ, луків, пасовищ). Наведений перелік витрат доцільно закріпити в нормативно-правових документах аби в подальшому уникнути проблеми визначення складових капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

Водночас, витрати на здійснення заходів зі зміни якісних характеристик земельної ділянки загального користування внаслідок розташування в її межах будинків, будівель, осушувальних, зрошувальних, протиерозійних, протисельових, гідротехнічних та інших споруд (дамб, гребель, каналів) ідентифікуємо як капітальні витрати на поліпшення земель інвентарного характеру. Вважаємо, що для цілей бухгалтерського обліку такі об'єкти потрібно зараховувати до групи «Будівлі, споруди та передавальні пристрої», з подальшим виділенням у підгрупи.

Ряд науковців, серед яких Н.О. Голуб [2, с. 111], Б.С. Гузар [3, с. 101], Р.О. Савченко та О.Ф. Ярмолюк [18, с. 186], до капітальних земельних поліпшень відносять заходи з хімічної меліорації, а саме: гіпсування та вапнування ґрунтів. Для їх обліку пропонують відкривати аналітичні рахунки «Гіпсування», «Вапнування» до субрахунку 102. На підставі проведеного дослідження не поділяємо таку думку, оскільки витрати на здійснення заходів з хімічної меліорації не визнаються витратами з капітального поліпшення земель. Адже, метою капітального поліпшення є покращення поверхневого стану земельної ділянки, а хімічної меліорації – підвищення та збереження родючості ґрунтів.

Крім того, згідно з п. 3.4 Методичних рекомендацій № 132 [10] витрати на заходи з підвищення родючості земель (зокрема на гіпсування та вапнування ґрунтів), обліковуються як витрати майбутніх періодів і відносяться на собівартість сільськогосподарської продукції рівними частинами протягом сівозміни. Це пояснюється тим, що більшість вапнякових добрив та гіпс не діють з першого року, а лише з другого або третього після внесення. Відповідно в період здійснення таких заходів про отримання економічних вигод говорити зарано.

Т.В. Машкова [7, с. 164] до заходів з капітального поліпшення земель відносить внесення мінеральних

та органічних добрив. На нашу думку, такий підхід є дискусійним, адже добрива вносяться для збереження та підвищення родючості ґрунту. Тобто, вони мають інше спрямування та не мають ніякого відношення до покращення поверхневого стану земель сільськогосподарського призначення.

Отже, вважаємо, що до капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення відносяться лише витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) та, які наведені нами вище.

Однак варто зазначити, що відповідно до пп. 8.16 Методичних рекомендацій № 132 «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» [10].

Також слід звернути увагу, що відповідно до існуючої методики обліку капітальні витрати на поліпшення сільськогосподарських земель не збільшують первісну вартість земельної ділянки. Відповідно до п. 138.3.3 ПКУ капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом, а саме іригація, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі підлягають амортизації з мінімально допустимим строком корисної експлуатації – 15 років [12].

На наше переконання, такі витрати не підлягають амортизації, оскільки здійснивши конкретний вид робіт з капітального поліпшення земель, наприклад, очищення земельної ділянки від каміння, вирізання дерев, не буде необхідності здійснювати таку роботи знову.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [14] для цілей бухгалтерського обліку капітальні витрати на поліпшення земель визнаються об'єктом бухгалтерського обліку, та їх виокремлено в окрему класифікаційну групу об'єктів основних засобів – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [4] інформація про капітальні вкладення у поліпшення земель обліковується на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». За дебетом відображаються витрати, понесені у зв'язку із здійсненням робіт з поліпшення земель, за кредитом – їх списання в міру експлуатації відповідної земельної ділянки.

Сьогодні досить дискусійним є питання про доцільність існування субрахунку 102. Адже це один із рахунків, що зберігся в процесі реформування бухгалтерського обліку. Так, за часів Радянського Союзу, до складу якого в той час входила Україна, земельні ділянки були у державній формі власності та надавалися суб'єктам господарювання в користування. Тобто, вони були віртуальними об'єктами, які фактично були присутні, але на балансі

підприємства не відображалися. А оскільки вкладення в них здійснювалися, то їх облік вівся на рахунку 01 «Основні засоби» [19]. Однак, на сьогоднішній день на балансі сільськогосподарського підприємства може бути земельна ділянка. Тому постає питання чи можна збільшити первісну вартість власної земельної ділянки за рахунок витрат на проведення земельних поліпшень? Вважаємо, що можна. На підтвердження цього наведемо аргумент «первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта» [14, п. 14].

Уявімо ситуацію, що у власності підприємства є земельна ділянка і воно проводить корчування дерев і культур з метою переведення площі під рілля. Якість ділянки стане вищою, вона буде придатна для вирощування сільськогосподарських культур, і, відповідно, підприємство очікуватиме збільшення економічних вигод у вигляді збільшення кількості та/або покращення якості продукції. Також, зі скасуванням мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, у власності сільськогосподарських підприємств будуть сінокоси, землі для випасання худоби (на сьогоднішній день такі землі можна використовувати лише на умовах оренди), і суб'єкт господарювання буде мати можливість їх трансформувати в інші групи земельних угідь, провівши відповідні земельні поліпшення. Як результат, експертна грошова оцінка таких ділянок буде зростати. Для відображення вартості земельних ділянок в бухгалтерському обліку обов'язково проводиться їх експертна грошова оцінка. Тому не врахування капітальних поліпшень до первісної вартості власних земельних ділянок фактично призводить до заниження вартості активів сільськогосподарського підприємства зокрема, та до викривлення бухгалтерської інформації в цілому. Крім того, при оцінці поліпшених земельних ділянок (без включення витрат до первісної вартості) при купівлі-продажу, міні, іпотечних операціях буде використовуватися їх занижена вартість. Отже, за умови існування приватної форми власності на земельні ділянки є всі підстави для виключення з Інструкції про застосування плану рахунків субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» та зарахування витрат на капітальне поліпшення земель до первісної вартості власної поліпшеної земельної ділянки. З відкриттям ринку землі це питання стане актуальним і необхідність включення цих витрат до первісної вартості власних поліпшених земельних ділянок стане реальністю.

Варто зазначити, що витрати, понесені для здійснення того чи іншого заходу з земельного поліпшення (витрати матеріалів, палива, амортизація основних засобів, витрати на оплату послуг найманих працівників і соціальне страхування, витрати на оплату послуг сторонніх організацій тощо) до моменту їх зарахування до первісної вартості

поліпшеної земельної ділянки спочатку відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Однак, виникає питання на якому саме субрахунку цього рахунку їх обліковувати. Адже, субрахунок 151 «Капітальне будівництво» призначений для відображення витрат на будівництво», а субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» – для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби». У системі бухгалтерського обліку, облік капітальних інвестицій на поліпшення земель ведеться на субрахунку 152. Однак, слід наголосити, що капітальні інвестиції в поліпшення земель є особливим видом капітальних інвестицій, які передбачають як будівництво (наприклад, спорудження ставка), так і виготовлення власними силами (наприклад, розчищення чагарників). Зважаючи на особливий характер капітальних інвестицій в поліпшення земель, вважаємо, що для їх обліку слід виокремити окремий субрахунок. Так, О.Л. Беседа [1], Н.О. Голуб [2] пропонують накопичувати капітальні витрати на поліпшення земель протягом періоду їх здійснення та до моменту їх завершення на субрахунку 157 «Капітальні витрати на поліпшення земель». Після завершення капітального поліпшення, накопичена сума повинна відноситись з субрахунку 157 на субрахунок 102. Підтримуємо таку пропозицію, проте, вважаємо недоречним віднесення накопиченої суми з субрахунку 157 на субрахунок 102. На наш погляд, після закінчення всього комплексу робіт суму витрат, яка накопичилась на рахунку капітальних вкладень слід зараховувати до первісної вартості поліпшеної земельної ділянки. Облік капітальних витрат ведеться за встановленою номенклатурою (за елементами і статтями матеріальних витрат). Аналітичний облік рекомендуємо вести за видами робіт з докорінного покращення земель із зазначенням вартості кожного виду робіт окремо за кожною земельною ділянкою. Це сприятиме посиленню контрольної функції обліку при включенні витрат до первісної вартості поліпшеної земельної ділянки.

Враховуючи те, що сільськогосподарські підприємства переважну частину земельних ресурсів орендують, то варто розглянути особливості обліку капітальних витрат на поліпшення орендованих земельних ділянок. Порядок відшкодування таких витрат визначається договором оренди земельної ділянки, в якому сторони прописують умови поліпшення земель. Згідно з Законом України «Про оренду землі» [16] поліпшення землі може проводити як орендар, так і орендодавець, але лише за письмовою згодою орендодавця. Так, якщо договором оренди обов'язок проводити капітальне поліпшення орендованої земельної ділянки покладено на орендаря, то до договору додається письмова згода орендодавця щодо компенсування витрат на такі заходи орендарю. У разі, якщо договором не передбачено проведення заходів з капітального поліпшення орендованої земельної

ділянки і вони здійсненні орендарем без згоди орендодавця, то такі витрати не підлягають відшкодуванню орендодавцем. Проте, вважаємо, що нести витрати повинен той, хто отримуватиме в майбутньому економічні вигоди від здійснених заходів, тобто орендар.

Таким чином, залежно від того, хто здійснює поліпшення земель сільськогосподарського призначення та на яких умовах, будуть виникати особливості відображення понесених витрат у бухгалтерському обліку.

Зауважимо, що оскільки підприємство-орендар не має права збільшувати первісну вартість орендованої ділянки та через відсутність у бухгалтерському законодавстві чітких норм з обліку капітальних витрат на поліпшення орендованих земельних ділянок, у бухгалтерських служб господарюючих суб'єктів аграрного бізнесу виникають питання та непорозуміння щодо їх обліку.

Є два підходи до обліку таких витрат. Перший – загальний підхід, який застосовується до всіх об'єктів операційної оренди. Відповідно до цього підходу витрати на поліпшення визнаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів (п. 8 П(С)БО 14). Тобто, капітальні витрати на поліпшення земель спочатку накопичуються на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», а після завершення робіт списуються на субрахунок 117 «Інші необоротні матеріальні активи». Згідно з п. 27 П(С)БО 7 інші необоротні матеріальні активи амортизуються. З наступного місяця, після закінчення робіт з поліпшення земель, їх вартість амортизується (списується на виробничу собівартість культур, які вирощуються на земельній ділянці, пропорційно до посівних площ). Звертаємо увагу, що для розрахунку амортизаційних відрахувань використовується два

методи: прямолінійний або виробничий. Строк амортизації такого «умовного» об'єкта не може перевищувати строк дії договору оренди земельної ділянки. У разі повернення поліпшеної земельної ділянки, слід списати сформований «умовний» об'єкт.

Другий підхід – спеціальний, і стосується лише земельних ділянок. Існування цього підходу зумовлено відсутністю заходів з поліпшення земель в переліку поліпшень, які проводяться з основними засобами та наведені у п. 8 П(С)БО 14 [13] та п. 21, 29-31 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [9]. Тому витрати з капітального поліпшення земель спочатку накопичуються на субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», а після закінчення робіт списуються на субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель».

Оскільки земельні ділянки є одним із видів основних засобів, то, на наш погляд, облік капітальних витрат на поліпшення земель слід здійснювати за загальним підходом. Крім того, вважаємо, що субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» потрібно скасувати, тому автоматично застосування другого підходу є неможливим. До П(С)БО 14 потрібно внести зміни та викласти абзац 2 п. 8 в наступній редакції: «Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, земельні поліпшення, тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів».

В табл. 1 наведено кореспонденцію рахунків з обліку операцій з капітального поліпшення земельних ділянок за рекомендованою методикою.

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку капітального поліпшення земельних ділянок сільськогосподарського призначення

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Здійснення капітальних інвестицій в поліпшення власних земельних ділянок			
1.	Зараховано до капітальних витрат на поліпшення земель: вартість витрачених виробничих запасів; нараховану оплату праці працівникам, нарахований ЄСВ на заробітну плату, резерв на виплату відпусток; амортизацію основних засобів; послуги сторонніх організацій; послуги допоміжних виробництв	157	20, 661, 651, 471, 131, 631, 234
2.	Віднесено витрати на капітальне поліпшення на збільшення первісної вартості поліпшеної земельної ділянки	101	157
Здійснення капітальних інвестицій в поліпшення орендованих земельних ділянок в орендаря за власний рахунок			
1.	Зараховано до капітальних витрат на поліпшення земель: вартість витрачених виробничих запасів; нараховану оплату праці працівникам, нарахований ЄСВ на заробітну плату, резерв на виплату відпусток; амортизацію основних засобів; послуги сторонніх організацій; послуги допоміжних виробництв	153	20, 661, 651, 471, 131, 631, 234
2.	Віднесено витрати на капітальне поліпшення на окремий об'єкт обліку інших необоротних матеріальних активів	117	157

1	2	3	4
3.	Нараховано амортизацію капітальних витрат на поліпшення земельних ділянок	231	132
4.	Списано за вибулою земельною ділянкою знос її капітальних поліпшень	132	117
5.	Списано залишкову вартість капітальних поліпшень земельної ділянки при її поверненню орендодавцю	976	117
6.	Нараховано податок на додану вартість на залишкову вартість списаного капітального поліпшення земельної ділянки, повернутої орендодавцю	976	641
Здійснення капітальних інвестицій в поліпшення орендованих земельних ділянок за рахунок орендодавця-юридичної особи			
1.	Здійснено витрати на капітальне поліпшення земель (витрати накопичуються на окремому субрахунку рахунка 23): вартість витрачених виробничих запасів; нараховану оплату праці працівникам, нарахований ЄСВ на заробітну плату, резерв на виплату відпусток; амортизацію основних засобів; послуги сторонніх організацій; послуги допоміжних виробництв	239	20, 661, 651, 471, 131, 631, 234
2.	Списано собівартість реалізованих робіт з капітального поліпшення орендованої земельної ділянки	903	239
3.	Нараховано виручку за передані орендодавцю виконані роботи з капітального поліпшення орендованої земельної ділянки	377	703
4.	Нараховано податкове зобов'язання з податку на додану вартість на вартість реалізованих робіт	703	641
5.	Списано на фінансовий результат дохід від виконання робіт	703	791
6.	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих робіт	791	903
7.	На поточний рахунок отримано кошти від орендодавця за реалізовані роботи з капітального поліпшення орендованої земельної ділянки	311	377

Джерело: сформовано автором.

В первинному та аналітичному обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення необхідно відображати зміни, які відбуваються у якісному стані капітально поліпшених земель. Наприклад, якщо розширено площу луків, культурних пасовищ, пропонуємо складати Акт переведення земельної ділянки з одного виду земельних угідь в інший. В Акті розкриватиметься інформація про причини зміни виду земельних угідь, дані про земельну ділянку, її якісний стан в момент переведення та аналогічні відомості після переведення угідь з одного виду в інший. Ці зміни необхідно також відобразити в Інвентарній картці обліку земельних ділянок.

Висновки. З метою однозначного тлумачення капітальних витрат на поліпшення земель у нормативно-правових актах необхідно закріпити наступне визначення: «земельні поліпшення – це результати будь-яких заходів, що призводять до зміни якісних характеристик земельної ділянки та її вартості. До капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення відносяться витрати на здійснення заходів, спрямованих на покращення поверхневого стану земельної ділянки (вирівнювання поверхні земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, викорчування дерев і чагарників, очищення водойм, витрати на спорудження ставків, водоймищ, луків, пасовищ)».

Капітальні інвестиції в поліпшення власних земельних ділянок сільськогосподарського призначення є особливим видом капітальних інвестицій, тому їх доцільно накопичувати на субрахунку 157 «Капітальні витрати на поліпшення земель». Після закінчення всього комплексу робіт з

земельних поліпшень суму витрат, яка накопичилася на рахунку капітальних вкладень, пропонуємо відносити на збільшення первісної вартості власної поліпшеної земельної ділянки.

Облік капітальних витрат на поліпшення орендованих земельних ділянок здійснюється за аналогією до обліку поліпшення об'єктів операційної оренди.

Порушені в статті питання не є вичерпаними, а тому потребують доповнень, змін, уточнень, конкретизації та документального оформлення капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

4 Список використаних джерел

- Беседа О. Л. Відображення в обліку земель сільськогосподарського призначення та витрат на їх поліпшення. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. 2011. № 3. С. 153-157.
- Голуб Н. О. Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, Нац. наук центр «Ін-т аграр. економіки», 2011. 247 с.
- Гузар Б. С. Удосконалення оцінки, обліку та контролю використання земельних ресурсів в ринкових умовах. *Економіка АПК*. 2009. № 6. С. 95-103.
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (дата звернення: 11.11.2017).

5. Інструкція щодо заповнення форм державних статистичних спостережень № 2-інвестиції (річна) «Капітальні інвестиції» та № 2-інвестиції (квартальна) «Капітальні інвестиції»: Наказ Державного комітету статистики України від 10.11.2008 р. № 436. *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (дата звернення: 12.11.2017).

6. Інструкція щодо заповнення форм державного статистичного спостереження № 2-інвестиції (квартальна) «Капітальні інвестиції» та № 2-інвестиції (річна) «Капітальні інвестиції»: Наказ Державного комітету статистики України від 09.10.2009 р. № 376. *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (дата звернення: 14.11.2017).

7. Машкова Т. В. Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь: дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2016. 225 с.

8. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок: Постанова Кабінету міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531. *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (дата звернення: 10.11.2017).

9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL: <https://zakon.help/> (дата звернення: 24.11.2017).

10. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001. *База даних «Законодавство України» / Ліга закон*. URL: <http://search.ligazakon.ua/> (дата звернення: 17.11.2017).

11. Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна»: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. № 1442. *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (дата звернення: 10.11.2017).

12. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/> (дата звернення: 11.11.2017).

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (дата звернення: 24.11.2017).

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (дата звернення: 17.11.2017).

15. Про меліорацію земель: Закон від 14.01.2000 № 1389-IV. *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (дата звернення: 12.11.2017).

16. Про оренду землі: Закон від 10.06.1998 р. № 161-XIV. *База даних «Законодавство України» / ВР*

України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/> (дата звернення: 23.11.2017).

17. Про оцінку земель: Закон від 11.12.2003 р. № 1378-IV. *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (дата звернення: 10.11.2017).

18. Савченко Р. О., Ярмолюк О. Ф. Облік капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 1(59). С.185-186.

19. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций: приказ Министерства финансов СССР от 28.03.1985 г. № 40. URL: http://www.lawrussia.ru/bigtexts/law_675/index.htm (дата звернення: 19.11.2017).

4 References

1. Biesieda, O. L. (2011). Vidobrazhennia v obliku zemel silskohospodarskoho pryznachennia ta vytrat na yikh polipshennia [Reflection in account of agricultural land and the expenses of improving them. *Naukovi pratsi Poltavskoi derzhavnoi ahrarnoi akademii*, (3), 153-157.

2. Golub, N. A. (2011). Oblik i kontrol vytrat na polipshennia zemel silskohospodarskoho pryznachennia [Costs accounting and control of agricultural soil improvement] (Candidate dissertation), Kyiv: Natsionalnyi naukovyi tsentr «Instytut ahrarnoi ekonomiky».

3. Huzar, B. S. (2009). Udoskonalennia otsinky, obliku ta kontroliu vykorystannia zemelnykh resursiv v rynkovykh umovakh [Improvement of the assessment, accounting and control of the use of land resources in market conditions]. *Ekonomika APK*, (6), 95-103.

4. Ministry of Finance of Ukraine. (1999). Instrukttsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhgalterskoho obliku, aktyviv, kapitalu, zobov'iazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii [Instruction on the application of the Chart of Accounts, assets, capital, obligations and business operations of enterprises and organizations]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/>

5. Derzhavnyi komitet statystyky Ukrainy. (2008). Instrukttsiia shchodo zapovnennia form derzhavnykh statystychnykh sposterezhen 2-investytsii (richna) «Kapitalni investytsii» ta 2-investytsii (kvartalna) «Kapitalni investytsii» [Instruction for filling out forms of state statistical observations No. 2-investments (annual) «Capital investment» and No. 2-investments (quarterly) «Capital investment»]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/>

6. Derzhavnyi komitet statystyky Ukrainy. (2009). Instrukttsiia shchodo zapovnennia form derzhavnoho statystychnoho sposterezhennia 2-investytsii (kvartalna) «Kapitalni investytsii» ta 2-investytsii (richna) «Kapitalni investytsii» [Instruction for filling out forms of state statistical observations No. 2-investments (quarterly) «Capital investment» and No. 2-investments (annual) «Capital investment»]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/>

7. Mashkova, T. V. (2016). Oblikovo-informatsiine vidobrazhennia yakisnykh parametriv silskohospodarskykh uhid [Information accounting of agricultural land quality parameters] (Candidate dissertation). Kyiv: National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine.
8. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2002). Metodyka ekspertnoi hroshovoi otsinky zemelnykh dilianok [On expert monetary valuation of land plots]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>
9. Ministry of Finance of Ukraine. (2003). Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku osnovnykh zasobiv [Methodological recommendations for the accounting of fixed assets]. Retrieved from <https://zakon.help/>
10. Ministry of agrarian policy of Ukraine. (2001). Metodychni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii, (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv [Methodical recommendations on planning, accounting and calculating of the cost price of agricultural enterprises (works, services). Retrieved from <http://search.ligazakon.ua/>
11. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2004). Natsionalnyi standart 2 «Otsinka nerukhomoho maina» [National Standard 2 «On real estate valuation»]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/>
12. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/>
13. Ministry of Finance of Ukraine. (2000). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 14 «Orenda» [National Accounting Standard 14 «Lease»]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>
14. Ministry of Finance of Ukraine. (1999). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby» [National Accounting Standard 7 «Fixed assets»]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/>
15. Verkhovna Rada of Ukraine. (2003). Pro melioratsiiu zemel [On land melioration]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>
16. Verkhovna Rada of Ukraine. (1998). Pro orendu zemli [On lease of land]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/>
17. Verkhovna Rada of Ukraine. (2003). Pro otsinku zemel [On land valuation]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>
18. Savchenko, R. O, & Yarmoliuk, O. F. (2012). Oblik kapitalnykh vytrat na polipshennia zemel silskohospodarskoho pryznachennia [Accounting for capital expenses for improvement of agricultural land]. *The Journal of Zhytomyr State Technological University*, (1 (59)), 185-186.
- Ministerstvo finansov SSSR. (1985). Instrukcija po primineniju Plana schetov buhgalterskogo ucheta proizvodstvenno-hozjajstvennoj dejatel'nosti obedinenij, predpriyatij i organizacij [Instruction on the application of the Chart of Accounts of production and economic activities of associations, enterprises and organizations]. Retrieved from http://www.lawrussia.ru/bigtexts/law_675/index.htm