

**Я.П. Мельничук аспір.**

*Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана, м. Київ*

## **ОБЛІКОВО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ЗЕМЕЛЬ**

*(Представлено к.е.н., проф. Коцупратим М.М.)*

*Досліджується процес відображення в обліку капітальних витрат на поліпшення земель. Розглянуто основні законодавчі акти, що регулюють це питання. Вирішено ключові проблеми, що виникають при обліку капітальних витрат на поліпшення сільськогосподарських земель.*

*Під час дослідження були використані загальнонаукові методи: індукції та дедукції, діалектичний, історичний та системний, а також специфічні методи бухгалтерського обліку. Внаслідок земельної реформи відбулась зміна права власності на землю. Землі, що були власністю колгоспів, стали приватними та отримали конкретного власника. Приватизовані землі складають лівову частину сільськогосподарських угідь.*

*Для управління використанням земельних угідь необхідна якісна бухгалтерська інформація про склад і стан земельних ділянок та покращань, що відбуваються з ними. Постійні зміни в законодавчих актах породжують суперечності в їх трактуванні та, як наслідок, з'являються неточності у веденні обліку витрат на капітальне поліпшення земель, що в майбутньому вплине на розмір чистого прибутку. Висвітлено економічну сутність процесу та ґрунтовно описано методіку здійснення обліку капітальних витрат на поліпшення земель відповідно до чинного законодавства.*

**Ключові слова:** *облік капітальних витрат; поліпшення земель; амортизація земельних ділянок; капітальні інвестиції.*

**Постановка проблеми.** У процесі здійснення господарських операцій виникають суперечності, пов'язані з обліком капітальних витрат на поліпшення земель. Дуже часто практики задаються питанням, чи варто амортизувати капітальні витрати на поліпшення земель. Також суперечним є питання про врахування капітальних витрат до собівартості певного виду продукції.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** При написанні статті використовувались, в основному, законодавчі акти, а також доробки вітчизняних науковців: Р.Є. Грачова [9] та І.М. Назаренко [10].

**Метою статті** є дослідження питань обліку капітальних витрат на поліпшення земель та вирішення основних розбіжностей, що виникають у процесі ведення обліку.

**Викладення основного матеріалу.** У сільськогосподарських підприємствах специфічним видом капітальних вкладень є:

- витрати на придбання, закладення і вирощування довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень);
- витрати на вирощування і придбання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада);
- витрати на меліорацію та іригацію земель;
- капітальні витрати на поліпшення земель.

П(С)БО № 7 «Основні засоби» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, а також розкриває інформацію про них у фінансовій звітності. До основних засобів разом із земельними ділянками належать також капітальні витрати на їх поліпшення. В даному нормативному акті не міститься інформація щодо особливостей ведення обліку капітальних витрат на поліпшення земель, тому такі господарські операції будуть відображатись відповідно до правил обліку основних засобів.

За економічним змістом витрати на поліпшення земель варто поділяти на поточні та капітальні. Поточні витрати пов'язані з певними видами робіт, що спрямовані на відтворення та поліпшення балансу поживних речовин: агротехнічні, агрохімічні, фітосанітарні та меліоративні заходи, які мають періодичний або сезонний характер.

До капітальних витрат на поліпшення земель належать: осушувальні, зрошувальні роботи, терасування поверхні ґрунту, вапнування, гіпсування та інші капітальні витрати на поліпшення земель. Але варто враховувати, що вони не збільшують первісну вартість об'єкта, а визнаються як окремий об'єкт основних засобів (на субрахунку 102) і є об'єктом

амортизації. Основним моментом є те, що від такого роду витрат вигода буде надходити протягом не одного облікового періоду, а декількох [10].

Капітальні витрати на поліпшення земель є об'єктом неінвентарного характеру і являють собою сукупність витрат, понесених підприємством у зв'язку з експлуатацією земельних сільськогосподарських угідь.

Це один з небагатьох рахунків, що збереглися при реформуванні бухгалтерського обліку. Справа в тому, що земля в нашій країні не була об'єктом купівлі–продажу, отже, закріплені за підприємствами земельні ділянки не підлягали оцінці і враховувалися лише в натуральному вимірі. А оскільки вкладення в них (наприклад, для підвищення родючості сільськогосподарських угідь) все таки здійснювалися, то саме для цього і був введений окремий рахунок обліку таких вкладень. Цей рахунок називався «Капітальні вкладення на докорінне поліпшення земель». Накопичені капітальні витрати підлягали амортизації з моменту введення відповідних земельних площ в експлуатацію.

На сьогодні в Україні об'єктом купівлі–продажу можуть бути лише землі несільськогосподарського призначення, які покращувати, як відомо, не має сенсу.

Витрати на поліпшення земель, як правило, здійснюються не більше ніж на один рік, а все, що вкладається в річний термін, за сучасними канонами, становить поточні витрати. Принаймні, якщо вважається нераціональним списувати їх одноразово, можна було б використовувати відомий, спеціально виділений для таких випадків рахунок «Витрати майбутніх періодів». Це було б найкращим рішенням, адже витрати на поліпшення земель недоцільно приєднувати до вартості земельних ділянок. Земля не зношується (а отже, і не амортизується), а роботи з її поліпшення час від часу вимагають відновлення, тому й амортизацію на ці роботи потрібно буде нараховувати. Отже, в єдиний об'єкт обліку ці категорії не можуть злитися, а вести їх облік окремо не має сенсу, та й міжнародним стандартам такий підхід не відповідатиме [9].

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 унаслідок господарської діяльності або проведення робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів тощо) [6].

Для поліпшеної земельної ділянки дохід із землі визначається шляхом розподілення загального доходу між її фізичними компонентами – землею та земельними поліпшеннями [6].

Земельне поліпшення – 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) [2].

Разом з тим, практика господарської діяльності показує, що до капітальних витрат на поліпшення землі належать витрати на планування території (засипка ярів, розрівнювання ґрунту, прибирання каменів, прокладання ґрунтових доріг тощо), а в сільському господарстві витрати, пов'язані з осушенням, промиванням ґрунту, здійсненням різних протиерозійних заходів. Отже, поліпшення різного типу можуть бути здійснені як на сільськогосподарських землях, так і на землях несільськогосподарського призначення.

Кожен конкретний вид поліпшення буде окремим об'єктом основних засобів. Первісна оцінка капітальних витрат на поліпшення земель як категорії необоротних активів враховуватиме вартість всіх витрат, понесених для здійснення того чи іншого заходу, а саме: витрати матеріалів, палива, електроенергії, витрати на оплату праці найманих працівників і соціальне страхування, вартість послуг сторонніх організацій тощо. У бухгалтерському обліку всі ці суми збираються на дебеті субрахунка 152 «Витрати на створення (придбання) необоротних активів», після чого на дату оформлення акта приймання-передачі виконаних робіт (при виконанні робіт

підрядником) або акта введення в експлуатацію (при виконанні робіт власними силами підприємства) списуються на субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» [7].

Витрати на зрошення, що підлягають розподілу, які не можуть бути зараховані безпосередньо на культури, оброблені на (умовно) регулярно зрошуваних землях, ці витрати мають обліковуватись за окремими статтями: заробітна плата (оплата праці) з нарахуваннями робітникам та інженерно-технічним працівникам, зайнятим на утриманні іригаційної мережі, її очищенню й інше, пальне та мастильні матеріали, витрачені на роботу двигунів, використаних при експлуатації іригаційних споруд, амортизація і поточний ремонт основних засобів – за іригаційних споруд дощувальних установок та інших основних засобів, що використані під час зрошення; інші витрати послуги допоміжних виробництв, вартість малоцінних швидкозношуваних предметів, інших матеріалів тощо.

Такі витрати на зрошення, що можна зарахувати безпосередньо на культуру (групу культур), на окремому аналітичному рахунку не обліковуються, а за відповідними статтями зараховуються безпосередньо на витрати на конкретну зрошену культуру. До таких витрат належать: полив з допомогою дощувальних установок та інших пересувних агрегатів, поточне планування, нарізка і планування ариків, ломка кірки, нарізка борозни та інше.

Витрати на зрошення, що підлягають розподілу протягом року, які не можуть бути зараховані безпосередньо на культури, оброблені на осушених землях: заробітна плата (оплата праці) з нарахуваннями робітникам та інженерно-технічним працівникам, які зайняті на утриманні каналів, меліоративних і гідротехнічних споруд, пристроїв, амортизація і поточний ремонт осушувальних споруд і пристроїв, послуги допоміжних виробництв та інше. Такі витрати належать на витрати виробництва за окремими статтями шляхом їх розподілу пропорційно зрошеним посівним площам на відповідні культури.

Витрати на вапнування і гіпсування ґрунтів, видобування, транспортування та використання торфу, розчищення земель від лісу, кущів, пнів, каміння та інші заходи, що не пов'язані зі

створенням інвентарних об'єктів, здійснені як за рахунок власних коштів, так і за рахунок коштів бюджету, обліковуються спочатку як капітальні інвестиції (субрахунок 152), а потім як окремий об'єкт основних засобів (рахунок 102).

Варто зауважити, що в економічній літературі витрати на гіпсування і вапнування ґрунтів розглядають як витрати незавершеного виробництва і пропонують обліковувати на рахунку 23 «Виробництво» субрахунок 231 «Рослинництво» з їх розподілом на 2–3 роки.

Ми вважаємо, що витрати на гіпсування і вапнування ґрунтів належать до капітальних витрат на поліпшення земель, оскільки, вони використовуються для підвищення урожайності сільськогосподарських культур більше двох років, таким чином, ці витрати варто зарахувати до основних засобів неінвентарного характеру.

За джерелами фінансування капітальні витрати на поліпшення земель поділяються на:

- власні фінансові ресурси;
- залучені фінансові ресурси;
- позикові фінансові ресурси;
- фінансування сторонніх юридичних і фізичних осіб у порядку пайової участі;
- безоплатне й благодійне внесення та пожертвування юридичних та фізичних осіб.

Згідно з п. 22 П(С)БО № 7 «Основні засоби», земельні ділянки визначаються активами, обліковуються у складі основних засобів, але не амортизуються. У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух земель відведено субрахунок 101 «Земельні ділянки» у складі рахунка 10 «Основні засоби» [3].

Облік капітальних витрат на поліпшення земель як об'єкта основних засобів ведеться на субрахунку 102. На відміну від вартості земельних ділянок, капітальні витрати на поліпшення земель амортизуються згідно з п. 22 П(С)БО 7.

На субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» ведеться облік капітальних витрат на культурно-технічні засоби поверхневого покращання земель для

сільськогосподарського користування (планування земельних ділянок, корчування площі під рілля, очищення каміння від валунів, зрізання купин, розчищення заростей, очищення водоймищ, протиерозійні заходи та інше).

За дебетом рахунка 102 відображаються витрати, понесені у зв'язку зі здійсненням робіт з поліпшення земель, за кредитом списання в міру експлуатації відповідної земельної площі [8].

Аналітичний облік витрат ведеться за видами витрат. Враховуючи це, можна використовувати субрахунки третього порядку:

- 102.1 «Терасування поверхні ґрунту»;
- 102.2 «Вапнування»;
- 102.3 «Гіпсування»;
- 102.4 «Інші капітальні витрати на поліпшення земель».

На цьому рахунку обліковуються капітальні витрати на поліпшення земель (із зазначенням займаної площі та вартості виконаних робіт) у розрізі таких заходів: планування земельних ділянок, викорчовування площ під оранку, очищення водойм тощо.

Зазначені витрати в частині прийнятих в експлуатацію площ щороку враховуються у вартість необоротних активів незалежно від закінчення всього комплексу робіт.

Землями сільськогосподарського призначення визнаються 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 [1].

При оренді земельної ділянки виникають відносини між орендарем і орендодавцем, які закріплюються договором оренди землі. Договір оренди землі – це договір, за яким орендодавець зобов'язаний за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, а орендар зобов'язаний використовувати земельну ділянку відповідно до умов договору та вимог земельного законодавства.

За згодою сторін у договорі оренди землі можуть зазначатися умови покращання земель. У разі, якщо договором

оренди землі передбачено здійснення заходів, спрямованих на охорону та поліпшення об'єкта оренди, до договору додається угода щодо відшкодування орендарю витрат на такі заходи [5].

Згідно з П(С)БО 7, амортизація земельних ділянок не нараховується. Справді, як можна нарахувати амортизацію на об'єкт, у якого немає кінцевого строку корисного використання (земля використовувалася і буде використовуватися і в наступному році, і через сто років) і не втрачає своїх якостей.

Чому ж тоді підлягають амортизації капітальні витрати на поліпшення землі і чому їх не можна відразу зарахувати на витрати? По-перше, капітальні витрати на поліпшення земель досить часто складають значні суми, які не можна врахувати відразу в собівартість певного виду продукції, оскільки на поліпшеній площі протягом декількох років буде вирощуватись різна продукція. І економічний ефект від таких заходів буде розподілений між різними її видами. Особливо це актуально для сільського господарства, де на одній і тій самій земельній ділянці може вирощуватися кілька різних культур, навіть протягом одного виробничого циклу. По-друге, здійснивши деякі зі згаданих вище заходів одного разу, їх необхідно буде або повторити через кілька років (інакше земля втрачає набуті якості), або ж не буде необхідності здійснювати такі поліпшення. Тобто капітальні витрати на поліпшення земель мають обмежений термін використання.

Амортизація капітальних витрат неінвентарного характеру з покращання земель належить до витрат з вирощування сільськогосподарських культур.

Амортизація нараховується щомісяця за методом, який підприємство обирає самостійно. Нараховані суми відображають одночасним збільшенням суми витрат підприємства і капітальних витрат на поліпшення земель (кредит субрахунок 131). В таблиці 1 наведено кореспонденції рахунків нарахування амортизації на витрати на поліпшення земель.

Але перш ніж обчислювати суму амортизаційних відрахувань капітальних витрат на поліпшення земель, варто визначитись з терміном їх корисного використання.

Так у сільському господарстві термін ефективного використання видатків на поліпшення земель можна обмежити

тривалістю однієї сівозміни, починаючи з першого року використання поліпшеної ділянки (7–10 років), оскільки саме після закінчення періоду сівозміни вирішується, як ця ділянка буде використовуватися надалі. При цьому, якщо земельна ділянка, на якій провели поліпшення, буде використовуватися для вирощування кількох культур відразу амортизаційні відрахування варто врахувати у виробничу собівартість кожної з цих культур пропорційно займаній ними площі.

Таблиця 1

*Кореспонденція рахунків з обліку поліпшення земельних ділянок*

№ з/п	Зміст	Кореспонденція рахунків	
		дт	кт
Облік капітальних витрат на поліпшення земель			
1.	Зараховано на капітальні витрати на поліпшення земель: вартість витрачених виробничих запасів, нараховану оплату праці працівникам, нарахований ЄСВ на заробітну плату, амортизацію основних засобів, послуги сторонніх організацій, послуги допоміжних виробництв та інші витрати	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	20, 66, 65, 47, 13, 63, 23, 68, 22
2.	Зараховано закінчені капітальні витрати на поліпшення земель до складу основних засобів	102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»
Нарахування амортизації на витрати на поліпшення земель			
3.	Нараховано амортизацію капітальних витрат на поліпшення земель	231 «Рослинництво»	131 «Знос основних засобів»

Якщо на землю не нараховується амортизація, значить, її залишкова вартість (первісна вартість мінус амортизація) дорівнює первісній. Пунктом 16 П(С)БО 7 передбачено, що у випадку, якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів більше ніж на 10 відсотків відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, підприємство проводить переоцінку такого об'єкта. З цього можна зробити висновок, що у випадку, коли первісна вартість земельної ділянки відрізняється від його справедливої вартості у зазначених розмірах, варто провести дооцінку (або уцінку).

Деякі економісти ставлять питання про існування субрахунка 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». Якщо, наприклад, підприємство проводить очистку поля від каміння (осушення заболочених місць, зріз пагорбів і вирівнювання ділянки), що є капітальними витратами на поліпшення землі, можна припустити, що каміння на даному полі більше не з'явиться. Тобто дана ділянка буде з більш якісною землею і більш придатна для вирощування культур, отже вартість її буде вищою. Тому вони пропонують вказані вище витрати не накопичувати на окремому субрахунку рахунка 15 «Капітальні інвестиції», а зарахувати їх на вартість земельної ділянки, тобто на субрахунок 101 «Земельні ділянки» [7].

Ми не погоджуємося з такою пропозицією, тому що земельні ділянки сільськогосподарського призначення на сьогодні не є власністю аграрних підприємств. Практично всі сільськогосподарські підприємства України не мають у власності (і звичайно на балансі) земель сільськогосподарського призначення. Це питання стане актуальним після дозволу чинного законодавства на купівлю–продаж земель сільськогосподарського призначення.

**Висновки.** Під час дослідження з'ясовано, що капітальні витрати на поліпшення земель прийнято обліковувати на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». Капітальні витрати на поліпшення земель досить часто складають значні суми, які не можна враховувати відразу в собівартість певного виду продукції, оскільки на поліпшеній площі протягом декількох років буде вирощуватися різна продукція. Тому капітальні витрати на поліпшення земель варто

амортизувати. При оренді земельної ділянки виникають відносини між орендарем і орендодавцем, які закріплюються договором оренди землі. За згодою сторін у договорі оренди землі можуть зазначатися умови покращання земель.

### **Список використаної літератури:**

1. Земельний кодекс України від від 25.10.2001 № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 353.
5. Про оренду землі : закон України ; прийнято Верховною Радою 6 жовтня 1998 р. № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.
6. Постанова Кабінету Міністрів України Про експертну грошову оцінку земельних ділянок від 11.10.2002 № 1531 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-%D0%BF>.
7. План рахунків бухгалтерського обліку України, 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

9. *Грачова Р.Є.* Енциклопедія бухгалтерського обліку / *Р.Є. Грачова.* – К. : Галицькі Контракти, 2004. – 832 с.
10. *Назаренко І.М.* Науково-практичні аспекти комплексного підходу щодо класифікації стратегій підприємства / *І.М. Назаренко* // Вісн. Хмельницького нац. ун-ту / Серія : Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2014. – Т. 1. – С. 68–73.

### **References:**

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), «The Land Code of Ukraine», available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14> (accessed 25 October 2001).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), «The Tax Code of Ukraine”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 9 July 2015).
3. The Ministry of Finance of Ukraine (2000), Regulation (Standard) of accounting 7 «Fixed assets», (accessed 27 April 2000).
4. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), Regulation (Standard) of accounting 16 «Expenses», (accessed 31 December 1999).
5. The Verkhovna Rada of Ukraine (1998), «About land lease», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/962-15> (accessed 6 October 1998).
6. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2003), «About the expert valuation of land», available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1378-15> (accessed 11 December 2003).
7. The chart of accounts (1999), available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> (accessed 30 November 1999).
8. The instruction to the chart of accounts (1999), available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> (accessed 30 November 1999).

9. Grachova, R.E. (2004), «Entsiklopediya buhgalterskogo obliku», *Galitski Kontrakti*, Kyiv, Ukraine.
10. Nazarenko, I.M. (2014), «Naukovo-praktichni aspekti kompleksnogo pidhodu shchodo klasifikatsiyi strategiy pidpriemstva [Scientific and practical aspects of a comprehensive approach to classification of enterprise strategies]», *Ekonomichni nauki*, Hmelnit'skiy, Ukraine.

МЕЛЬНИЧУК Яніна Петрівна – аспірантка Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана.

Наукові інтереси:

- обліково-методичні аспекти бухгалтерського обліку;
- капітальні витрати на поліпшення земель.

Тел.: (093) 310-40-60.

E-mail: yaninapetrovna@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 01.04.2016.