

ПЕРЕДУМОВИ АУДИТУ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

У статті розглядається проблема проведення аудиту земель сільськогосподарського призначення. Запропоновано підходи, напрямки та інформаційне забезпечення аудиту земельних ділянок.

Ключеві слова: аудит, облік, земельна ділянка, інформаційне забезпечення, раціональне використання, оренда.

У процесі земельної реформи в Україні законодавчо відроджено приватну власність на землю з передачею її в оренду. Оренда стало найголовнішим способом використання земель у сільському господарстві. Характерною особливістю цього ринку в Україні є те, що переважна більшість договорів оренди укладається на строк до 5 років. Це призводить до того, що орендарі не зацікавлені в раціональному використанні земель і збереженні її родючості. Як засвідчує практика, з метою максимізації короткострокового прибутку вони не дотримуються науково обґрунтованих норм ведення сівозмін та агротехнічних вимог. При цьому як орендодавці, так і органи місцевої влади та центральної влади позбавлені дієвих засобів впливу на ефективність використання орендарями земель сільськогосподарського призначення.

Аналіз виявлених порушень земельного законодавства свідчить, що псування сільськогосподарських та інших земель є одним з найпоширеніших видів порушень і за даними Державної земельної інспекції, цей вид порушень займає 3 місце в загальній їх кількості. Отже, сьогодні актуальним є питання захисту власників землі від несумлінних орендарів, які у результаті нераціонального використання землі завдають їй значної шкоди без будь-якої матеріальної відповідальності. Тому нагальною необхідністю є розроблення та впровадження інструментів, які б забезпечили її ефективний захист.

У зв'язку з відсутністю дієвих інструментів, які б стимулювали орендарів до раціонального використання земель сільськогосподарського призначення, доцільним є запровадження аудиту земель сільськогосподарського призначення. Введення цього інструмента сприятиме встановленню матеріальної зацікавленості орендарів у більш дбайливому ставленні до орендованої земельної ділянки.

Основні теоретичні аспекти формування аудиту в Україні висвітлені в працях таких вчених як Н. Дорош, Т. Кірсанова, Л. Мельник, О. Петрик, Ю. Саталкін, В. Трегобчук, А. Третьак, М. Федорова та ін. Але, економічні, організаційно-методичні та нормативно-аналітичні аспекти аудиту земель сільськогосподарського призначення є малорозробленою ділянкою, потребують поглиблених науково-теоретичних розробок та практичної реалізації стосовно сучасних вимог раціонального природокористування.

Ще у I столітті нашої ери були сформульовані основні підходи до принципів ведення сільського господарства із двома протилежними думками. Пліній вважав, що вигідніше всього обробляти поля так, "щоб це потребувало найменших витрат". Другу лінію розвивали Колумелла, і стверджували, що "без старанної й умілої

обробки земля нічого не дасть" [2, с. 45]. У сучасному тлумаченні мова йде про вибір між принципами енергоресурсозбереження й інтенсифікації. Однозначної відповіді на це поставлене ще у давнину питання дотепер не знайдено. Для вирішення даного питання необхідні інструменти та методи. Саме розвиток аудиту земель сільськогосподарського призначення – основний інструмент, який забезпечує природоохоронну стратегію раціонального використання земель. Характеристика природного, господарського та правового становища земель наводиться у земельному кадастрі.

Земельний кадастр – це комплекс заходів, спрямованих на забезпечення раціонального використання земель, виконання Земельного кодексу.

Земельний кадастр охоплює такі напрямки:

- реєстрація земель землевласниками та землекористувачами;
- порядок видачі та реєстрації державних актів на землю;
- розподіл земель за категоріями, між землекористувачами;
- облік якості земель у сільськогосподарських підприємствах;
- бонітування ґрунтів;
- економічна оцінка земель;
- грошова оцінка земель.

Складові частини земельного кадастру відображаються у графічних матеріалах (плани господарств, карти, проекти землеустрою та ін.) а також у земельно-кадастрових книгах.

Головна класифікація земель України, згідно із Земельним кодексом України, здійснюється за категоріями відповідно до основного цільового призначення.

Згідно ст. 22 Земельного кодексу України, землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної інфраструктури або призначені для цих цілей. Виходячи з цього, можна визначити основні правові ознаки земель сільськогосподарського призначення:

- надання для потреб сільського господарства;
- використання у сфері сільськогосподарського виробництва.

Земельні ділянки – це частина земної поверхні з установленними межами, певним місцем її розташування, з визначеними правами. Вона є інвентарним об'єктом земельних ресурсів.

У сільському господарстві земля є не лише матеріальною умовою його функціонування, а й активним

чинником виробництва. Результати виробництва залежать безпосередньо від родючості ґрунтів (рис. 1.), фізико-хімічних і біологічних процесів, що відбуваються в ґрунті. Але, рівень ґрунтової родючості не є постійним і залежить від ряду соціально-економічних, технологічних і інших факторів.

У результаті впливу на землю людської праці, на основі природної родючості виникла новостворена (або штучна) родючість. Коли новостворена і природна родючість злилися в єдине ціле, окультурений людиною ґрунт став класичним прикладом природно-антропогенного фактору. Але нераціональне використання землі може привести до зниження цієї унікальної здатності [3, с. 7].

Саме це необхідно враховувати при аудиторській перевірці земель сільськогосподарського призначення.

Передумови проведення аудиту земель сільськогосподарського призначення такі:

- незадовільний їх стан;
- недбале ставлення суб'єктів господарювання до їх використання;
- короткостроковий характер орендних відносин;
- не дотримання ґрунтозахисних агротехнологій;
- порушення конституційних вимог.

Суспільство зацікавлене в тому, щоб власник чи орендар землі, організовував її використання найбільш оптимальним способом. Але, сьогодні їх інтереси різняться. Тимчасовий користувач виявить інтерес лише до одержання ефекту протягом того терміну, поки він користується. Про це ще в середині минулого століття писав К. Маркс: «... одна з найбільших перешкод раціонального землеробства, те, що фермер уникає всляких поліпшень і витрат, якщо не можна очікувати, що вони цілком будуть використані до закінчення терміну оренди» [1, с. 103].

Впровадження аудиту земельних ресурсів дозволить вирішити ряд проблемних питань та встановити економічне стимулювання й економічну відповідальність за порушення встановлених режимів охорони й використання земель (рис. 2).

Метою аудиту земельних ресурсів є надання рекомендацій щодо їх ефективного використання та забезпечення охорони.

Особлива увага повинна звертатись на аудит земель сільськогосподарського призначення. Це викликано їх пріоритетним характером як основного засобу виробництва продовольчої та сировинної продукції.

До основних завдань аудиту земель сільськогосподарського призначення відносять:

- отримання достовірної інформації про діяльність суб'єктів господарювання у області раціонального використання та охорони земельних ділянок;
- формування довідково-інформаційної бази законодавчої та нормативної документації у галузі охорони та раціонального використання земельних ресурсів, необхідних для проведення аудиту;
- формування картографічної бази об'єктів аудиту детальної карти з сільськогосподарських полів, що використовуються землемірами, та для економічного оцінення землі;
- розроблення рекомендацій для керівництва суб'єктів господарювання і органів управління і планування території.

У ході проведення аудиту перевіряють: правильність та своєчасність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по надходженню, трансформації земельних угідь, продажу та вибуттю; своєчасність та повноту відображення в облікових

регістрах всіх господарських операцій, які пов'язані з наявністю та якістю земельних ділянок (щорічні вкладення на поліпшення земель); відповідність документів, які засвідчують права юридичних осіб на землю.

Згідно з Інструкцією по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій інформація про земельні ділянки відображаються на рахунок 10 «Основні засоби», субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» (витрати неінвентарного характеру на культурно-технічні заходи з поверхневого поліпшення земель сільськогосподарського призначення), рахунок 15 «Капітальні інвестиції», субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

При проведенні аудиту слід враховувати основні особливості землі як об'єкту обліку, які можна узагальнити у наступних тезах:

1. Об'єктом обліку є не земля взагалі, а окрема земельне ділянка.
2. Земельні ділянки класифікуються для цілей бухгалтерського обліку як один з видів основних засобів.
3. На вартість земельних ділянок не нараховується амортизація (п. 22 П(С)БО 7).
4. Такий об'єкт основних засобів не може бути ліквідований.

Для визначення напрямків аудиторської перевірки розглянемо класифікацію земельних ресурсів (табл. 1.).

Планувати аудиторську перевірку бажано за такими розділами:

- види користування землею (володіння, користування, оренда) в розрізі землекористувачів або землевласників;
- склад та види угідь;
- якісні характеристики;
- напрямки ефективності використання.

Обліково-аналітичне забезпечення аудиту інформацією наведено на рис. 3.

Для визначення шляхів та резервів ефективного використання земельних ресурсів необхідне проведення контролю та аналізу структури угідь та їх якісних характеристик за правовим, цільовим, економічно доцільним використанням земель у господарській діяльності.

Згідно з першим напрямком необхідно враховувати, що передача правовідносин «володіння» та «користування» зумовлює встановлення об'єкта на рахунках позабалансового обліку, тим самим виконується вимога щодо відображення юридичного змісту операції, які здійснюють у ході виконання умов договору оренди. Відповідно, за умов передачі лише на користування, облік орендованого об'єкта на позабалансовому рахунку в орендаря відсутній. Користування означає здобування корисних властивостей з об'єкта оренди, а володіння – його фактичну наявність в орендаря – а саме, в обліку. Це пов'язано з тим, що земельні ділянки неможливо просторово перемістити у господарство. «Права користування земельними ділянками» є складовою нематеріальних активів підприємства.

Щодо перевірки раціонального використання наявних земельних ресурсів, їх групують за ступенем використання в обороту:

- землі, що обробляються – власні, у фінансовій та операційній оренді, суборенді, під заставою;
- землі, що вилучені з процесу виробництва – надані в операційну оренду або суборенду;
- інші землі, які не використовуються, тобто не здатні

Природна - фізичні та біологічні властивості ґрунту
Штучна - окультурення ґрунтів
Економічна - поєднання природної та штучної родючості
Ефективна - рівень інтенсивності виробництва в сільському господарстві
Потенційна - яка реалізується і стає дійсною в результаті проведення різних меліорацій і високоякісного спеціального обробітку ґрунту
Дійсна
Абсолютна - характеризує рівень урожайності сільськогосподарських культур
Відносна - вихід продукції на одиницю сукупних витрат

Рис. 1. Види родючості землі

Економічне стимулювання охорони земель
• відшкодування витрат власників, землевласників, землекористувачів і орендарів земельних ділянок на освоєння й поліпшення малопродуктивних і деградованих земель; • обов'язкове відшкодування збитку за забруднення землі, втрату родючості ґрунтів, інших її корисних якостей, за виведення земель із сільськогосподарського обороту; • надання пільг по податкових і орендних платежах, а також фінансової й кредитної підтримки власникам, власникам і землекористувачам на інвестиції в збереження й підвищення родючості ґрунтів
Економічна відповідальність за порушення встановлених режимів охорони й використання земель
• накладення штрафних санкцій за використання землі не по призначенню, зниження ґрунтової родючості, розвиток ерозійних процесів, порушення земельного законодавства; • компенсацію збитків і упущеної вигоди сусіднім власникам, землекористувачам і орендарям; • пені за несвоєчасне внесення плати за землю

Рис. 2. Основи економічного механізму охорони земель

Таблиця 1. Класифікація земельних ресурсів

Класифікаційна ознака	Группування	Використання класифікації в обліково-аналітичному процесі
За суб'єктами прав власності	Приватна власність Комунальна власність Державна власність	Для визначення методологічних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про земельні ресурси у складі основних засобів для суб'єктів господарювання – бюджетних установ та підприємств різних форм власності
За ознакою користування та власності	Власні; у постійному користуванні; орендовані (фінансова, операційна оренда); одержані за правом земельного сервітуту	Для вибору методики ведення обліку земельних ресурсів щодо їх прийняття або списання з балансу підприємства та зарахування на позабалансові рахунки, порядку формування витрат на придбання та визначення вартості земель системі обліку, документального прав на них
За ступенем використання в господарстві	Землі що задіяні у виробництві Законсервовані землі та землі запасу Землі, що не задіяні у господарстві	Дозволяє отримати інформацію за напрямками використання земель, визначити потребу в здійсненні капітального поліпшення, переведенні ділянок з одної категорії в іншу, провести їх переоцінку або тимчасово вилучити зі складу активів підприємства
За галузевою ознакою	Землі сільсько-господарського призначення, промисловості, транспорту; зв'язку; землі водного і лісового фонду, ін.	Для побудови Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, організації процесу інвентаризації відповідно до кадастрового земельного обліку
За ознакою участі в іпотечному кредитуванні	Землі під заставою, землі, що не беруть участь в поточному кредитуванні	Надає можливість проаналізувати фінансовий стан підприємств, здійснити прогноз діяльності на перспективу

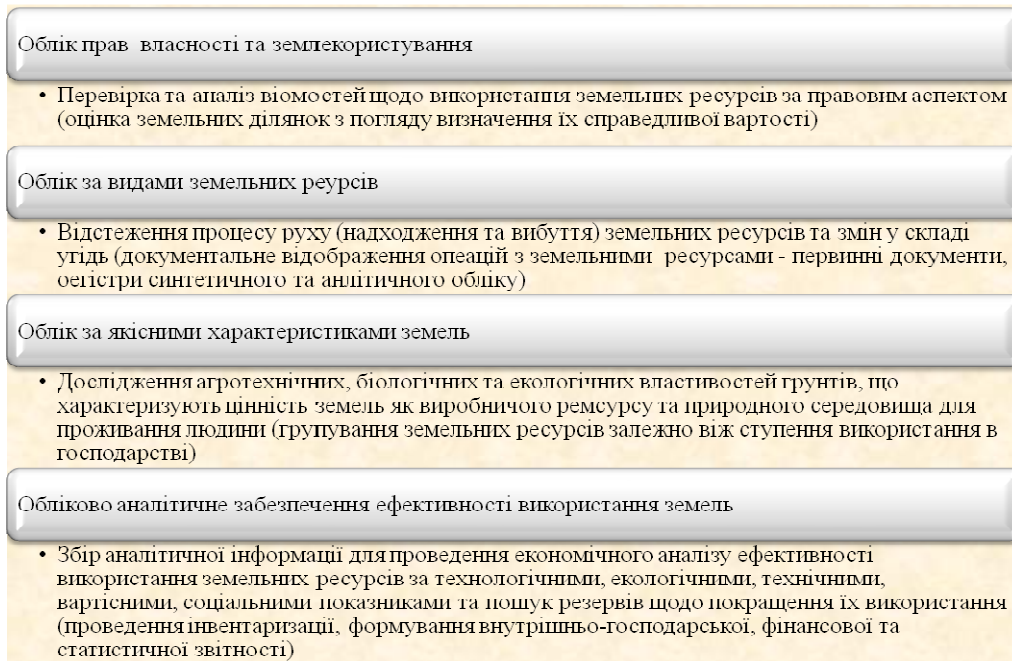


Рис. 3. Обліково-аналітичне забезпечення аудиту інформацією про використання земельних ресурсів

виконувати функції активів (наприклад, радіоактивно забруднені, заболочені землі).

Це дозволить виявити рівень їх використання у процесі господарської діяльності.

Зменшення родючості ґрунтів за період дії договору оренди визначається при проведенні наступного агрохімічного обстеження. Згідно з проектом Закону «Про державну агрохімічну паспортизацію земель сільськогосподарського призначення», обов'язкове агрохімічне обстеження проводиться на орних землях кожні 5 років, сіножатях, пасовищах і багаторічних насадженнях – через кожні 5-10 років, обов'язково позачергове агрохімічне обстеження сільськогосподарських угідь, незалежно від терміну попереднього – при передачі у власність або наданні в користування, зокрема в оренду, а також при зміні власника або користувача, зокрема орендаря, земельної ділянки.

Результатом проведення аудиту земель сільськогосподарського призначення є не тільки оцінка якісного стану земель та результат дії прийняття відповідних рішень, а й рекомендації по системі заходів у галузі їх охорони й раціонального використання.

Таким чином, застосування процедури аудиту земель сільськогосподарського призначення для оцінки діяльності сільськогосподарських підприємств з точки зору їх впливу на стан земельних ділянок надає можливість визначити пріоритетність у їх розвитку, привабливості інвестицій, розробленні проектів землеустрою, системному проведенні робіт з захисту земель від ерозії, деградації, відтворенні родючості ґрунтів, запровадженні ґрунтозберігаючих технологій та забезпеченні безпечного розвитку регіонів України в цілому.

Список літератури

1. Другак, В. М. Теоретичні та методичні основи економіки землекористування [Текст] / В. М. Другак - К. : ЦЗРУ, 2004, -150 с.
2. Сергєенко, М. С. Нариси по сільському господарству Древньої Італії [Текст] / М. С. Сергєенко - М.-Л.: З академії наук СРСР, 1958 - 243 с.
3. Третьак, А. М. Землевпорядне проектування: теоретичні та

методичні основи інвестицій у землекористування [Текст] / А. М. Третьак, В. М. Другак, Д.П. Романська. - К. : ЦЗРУ, 2007. - 292 с.

4. Ярмолюк, О. Ф. Інформаційне забезпечення управління земельними ресурсами в агроформуваннях [Текст] / О. Ф. Ярмолюк // Економіка: проблеми теорії та практики. Випуск 241: т. 5. – Дніпропетровськ. С. 1024-1032.

РЕЗЮМЕ

Волоновская Елена

Предпосылки аудита земель сельскохозяйственного назначения

В статье рассматриваются проблемы проведения аудита земель сельскохозяйственного назначения. Предложены подходы, направления, а также информационное обеспечение аудита земельных участков.

RESUME

Voronov's'ka Olena

Pre-conditions of audit of earths of agricultural settings

The problems of leadthrough the audit of earths of the agricultural setting are examined in the article. Approach, directions and also informative providing of audit of lot lands are offered.