

8. Мартин А. Г. Проблеми орендних відносин у сільськогосподарському землекористуванні [Електронний ресурс] / А. Г. Мартин. – Режим доступу : <http://zsu.org.ua/andrij-martin/99-2011-10-04-14-34-10>.

9. Про оренду землі : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.

10. Про оренду і орендні відносини в СРСР : Указ Президії Верховної Ради СРСР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v_277400-89.

11. Саблук П. Т. Основні напрями удосконалення державної аграрної політики в Україні / П. Т. Саблук, Ю. Я. Лузан // Економіка АПК. – 2011. – № 5. – С. 3–16.

12. Третьак А. М. Земельний капітал : теоретико-методологічні основи формування та функціонування : монографія / А. М. Третьак. – Львів : СПОЛОМ, 2011 – 520 с.

13. Третьак А. Основні напрями змін та удосконалення державної земельної політики в Україні / А. Третьак // Національна безпека і оборона. – 2009. – № 3. – С. 58–63.

14. Федоров М. М. Земельна реформа і розвиток ринкових земельних відносин / М. М. Федоров // Економіка АПК. – 2011. – № 7. – С. 55–60.

15. Черевко Г. В. Ринок землі і держава / Г. В. Черевко // Аграрна економіка. – 2015. – Т. 8, № 3–4. – С. 18–22.

16. Юхименко О. М. Розвиток орендних відносин в аграрному секторі економіки / О. М. Юхименко, О. М. Загурський // Економіка АПК. – 2010. – № 1. – С. 18–21.



JEL Q 150

УДК 332.3 : 631.162

ОБЛІК І ОЦІНКА ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Н. Ціцька, к. е. н., доцент,

Г. Брик, к. е. н., доцент,

Т. Поверляк, к. е. н., в. о. доцента

Львівський національний аграрний університет

© Н. Ціцька, Г. Брик, Т. Поверляк, 2016

Ціцька Н., Брик Г., Поверляк Т. Облік і оцінка земель сільськогосподарського призначення в сучасних умовах

Формуванням ринку землі в Україні та відповідно в майбутньому можливості купувати й продавати сільськогосподарські угіддя актуалізували питання необхідності правильного відображення в бухгалтерському обліку, власне, земель сільськогосподарського призначення. На сьогодні бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення залишається найслабшою ланкою в системі обліку. Облік та звітність аграрних підприємств не забезпечують повного розкриття інформації про земельний капітал та земельні відносини як окремий об'єкт бухгалтерського обліку. Таке недосконале формування облікового забезпечення землекористування негативно впливає на сільськогосподарську діяльність, зокрема й на невизначеність у прийнятті управлінських рішень. Тому доцільно було б виокремити такі об'єкти обліку і звітності у національних стандартах. З метою посилення ролі бухгалтерського обліку в системі управління запропоновано внести зміни до нормативно-правового забезпечення земельних відносин та науково обґрунтованої оцінки земель сільськогосподарського призначення.

Ключові слова: землі сільськогосподарського призначення, об'єкт бухгалтерського обліку, облік землі, оцінка землі.

Tsitska N., Bryk H., Poverliak T. Accounting and estimation of agricultural lands under current conditions
Establishment of land market in Ukraine and following possibility to buy and sell agricultural lands has forced actualization of the necessity to provide appropriate description of agricultural lands in accounting. Nowadays, accounting of agricultural lands is still the weakest link in registration system. Accounting and reporting of

agrarian enterprises do not provide complete information on land capital and land relations as a separate object of accounting. Such imperfect establishment of accounting supply of land management negatively effects agricultural activity, particularly causes equivocation of managerial decisions. Thus, it would be reasonable to specify such objects of accounting and reporting in the national standards. To intensify role of accounting in management system it is proposed to introduce changes into regulatory support of land relations and scientifically argued estimation of agricultural lands.

Key words: *agricultural lands, object of accounting, accounting of land, estimation of land.*

Цицька Н., Брык Г., Поверляк Т. Бухгалтерський учет и оцeнка земель сeльськогосподарського призначення в сoвременних умовах

Формирование рынка земли в Украине и следовательно возможности покупать и продавать сельскохозяйственные угодья актуализировали вопрос необходимости правильного отображения в бухгалтерском учете именно земель сельскохозяйственного назначения. На сегодняшний день бухгалтерский учет сельскохозяйственных земель остается самым слабым звеном в системе. Бухгалтерский учет и отчетность аграрных предприятий не обеспечивают полное раскрытие информации о земельном капитале и земельные отношения как отдельный объект бухгалтерского учета. Это несовершенное формирование учетного обеспечения землепользования оказывает негативное воздействие на сельскохозяйственную деятельность, в частности и на неопределенность в принятии управленческих решений. Поэтому целесообразно было бы выделить такие объекты учета и отчетности в национальных стандартах. С целью укрепления роли бухгалтерского учета в системе управления предложено внести изменения в нормативно-правовое обеспечение земельных отношений и научно обоснованную оценку земель сельскохозяйственного назначения.

Ключевые слова: *земли сельскохозяйственного назначения, объект бухгалтерского учета, учет земли, оценка земли.*

Постановка проблеми. Україна входить до числа найбільших виробників сільськогосподарської продукції завдяки високій забезпеченості родючими землями. Її земельний фонд складається зі земель, що мають різноманітне функціональне використання. Станом на 1 січня 2015 р. земельний фонд нашої країни складає 60354,8 тис. га, або майже 6% території Європи, з яких 42,78 млн га – це сільськогосподарські землі. Зокрема сільськогосподарські угіддя становлять близько 19% загальноєвропейських, у т. ч. рілля – майже 27%. Показник площі сільськогосподарських угідь у розрахунку на душу населення в Україні є найвищим серед європейських країн – 0,9 га, в т. ч. 0,7 га ріллі. За різними оцінками, загальна площа чорноземів в Україні складає від 15,6 до 17,4 млн га, або близько 8% світових запасів [6, с. 585].

У зв'язку з проведенням земельної та аграрної реформ у земельних відносинах в Україні відбулися перетворення, які зумовили перегляд відносин власності на землі сільськогосподарського призначення.

Питання обліку землі в умовах формування і становлення земельного ринку набувають особливої актуальності з огляду на потреби в отриманні користувачами точної і достовірної інформації про стан, якість та оцінку земельних ресурсів, ефективність їх використання тощо [3, с. 56].

У бухгалтерському обліку з'явився новий об'єкт у складі необоротних активів – земельні ділянки. Тому особливо актуальною стала проблема формування облікової інформації про вартісно-натуральні показники аграрного землекористування. Адже метою бухгалтерського обліку земельних ресурсів є отримання даних про землю, необхідних для зовнішніх (кредиторів, інвесторів) та внутрішніх користувачів з метою прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення раціонального та ефективного використання земель.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання бухгалтерського обліку та оцінки землі сільськогосподарського призначення досліджують П. Саблук, А. Третяк, М. Дем'яненко, О. Ільчак, В. Жук, Ю. Осадча, С. Остапчук та інші вчені-економісти. Зокрема авторський колектив Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України під керівництвом А. Третяка та В. Жука розробив методичні рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК, в яких обґрунтовано необхідність організації обліку землі з метою її зарахування на баланси сільськогосподарських підприємств і відображення в обліку операцій із земельними ресурсами [7]. На жаль, широкого застосування у практичній діяльності ці рекомендації не знайшли.

Досліджуючи важливі проблеми обліково-аналітичного забезпечення землі та земельних відносин на підприємствах АПК, О. Ільчак вивчає основні моменти правового регулювання землекористування у світі та можливості їх практичного втілення в Україні [6].

У дослідженнях Ю. Осадчої велика увага звертається на оцінку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств як необхідну умову для достовірного відображення розміру власного капіталу, який виступає одним з об'єктів бухгалтерського обліку [3].

Проте, незважаючи на велику кількість наукових досліджень з методології оцінки та обліку земель сільськогосподарського призначення, аналіз цих досліджень вказує на те, що теоретичні аспекти та методичне забезпечення зазначеної ділянки обліку перебувають на стадії формування і вимагають подальших наукових розробок і практичних впроваджень. Як зазначає академік П. Саблук, «для економістів-аграрників немає нині відповідальнішого завдання, ніж вирішення питання відображення в системі бухгалтерського обліку, балансі усіх складових аграрного капіталу, обліку земельної ренти та її розподілу» [9, с. 46].

Постановка завдання. Метою нашого дослідження є висвітлення особливостей

землі як об'єкта бухгалтерського обліку й теоретичне обґрунтування необхідності вартісної оцінки цього об'єкта з метою його відображення на бухгалтерських рахунках.

Виклад основного матеріалу. Беручи за основу досвід розвинутих країн, більшість науковців розглядають земельну реформу складовою частиною переходу України до цивілізованих ринкових відносин в економіці. Саме це дасть змогу сформуванню прозорий ринок земель сільськогосподарського призначення, що допоможе: реалізувати конституційні права власникам земельних ділянок та підвищити добробут сільських жителів; припинити тіньовий рух земельних ділянок сільськогосподарського призначення та ввести його в законні рамки; поліпшити кредитування та інвестиційний клімат галузі; забезпечити захист ґрунтів та цивілізоване землекористування [2, с. 40].

Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. У сільському господарстві земля – найважливіший господарський засіб, без якого неможливий процес виробництва. Організуючи облік земельних ділянок на підприємствах, слід враховувати основні особливості землі як об'єкта бухгалтерського обліку (рис. 1).

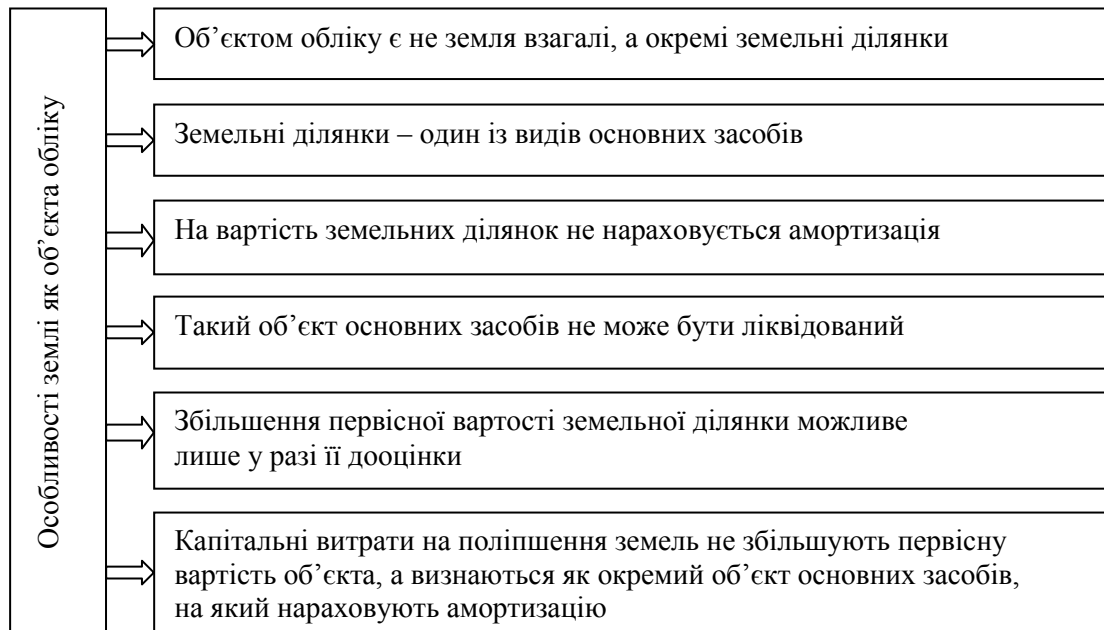


Рис. 1. Особливості землі як об'єкта обліку.*

*Розроблено авторами.

Земля в аграрній сфері функціонує одночасно і як предмет, і як засіб праці. Тому до неї, як і до будь-якого засобу виробництва, є неприпустимий підхід безвартісного ресурсу. Відповідно до Законів України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та «Про оцінку земель» земля як об'єкт обліку обов'язково повинна мати грошову (експертну) оцінку, її вар-

тість та право користування нею неодмінно повинні знайти відображення в бухгалтерському обліку. Зарахування земельних угідь на баланс сільськогосподарських формувань вимагає чіткого й достовірного інформаційно-облікового відображення, що забезпечується завдяки таким об'єктам обліку земельних ділянок і земельних відносин (рис. 2)



Рис. 2. Об'єкти обліку земельних ділянок і земельних відносин.*

*Розроблено авторами.

Крім перелічених об'єктів балансового бухгалтерського обліку, важливе значення має облік орендованих земель, які слід відображати на позабалансовому обліку. З цією метою, як стверджує Л. Суліменко, слід використовувати рахунок 01 «Орендовані необоротні активи», аналітичний рахунок «Орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення». Підставою для позабалансового відображення земельних ділянок є договори їх оренди. Для належної організації обліку і контролю орендованих земель доцільно розробити реєстр обліку орендованих земельних ділянок у розрізі орендодавців за термінами дії та розміром орендної плати [11, с. 268].

Дуже важливою проблемою, яка постає перед обліком землі і земельних відносин є удосконалення нормативно-правової бази цієї ділянки обліку, яка б мала бути чіткою, зрозумілою і доступною, передусім для аграріїв-практиків. Проте ні у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку і звітності, ні у вітчизняних облікових стандартах немає чіткої законодавчої регламентації обліку земельних ділянок, що мають різне цільове призначення, а також прав користування ними, віднесення їх до балансу підприємств та організацій різних форм власності. Як стверджує С. Остапчук, «сьогодні існує два шляхи формування ефективної методології бухгалтерського обліку, яка б дозволила залучити землі сільськогосподарського призначення до економічного обороту та забезпечила пріоритетне висвітлення цінності земельного капіталу підприємств аграрної галузі: 1) внесення змін до МСФЗ; 2) розробка власного галузевого стандарту [8, с. 73].

Тому ми поділяємо думку вчених-економістів про необхідність розробки і введення в дію національного стандарту з обліку землі і земельних відносин у сільськогосподарських формуваннях, який обов'язково має враховувати специфіку сільськогосподарського виробництва, поєднавши передовий зарубіжний і особливості національного досвіду. Цей правовий акт, на нашу думку, має охоплювати як економічну, так і екологічну підсистему, які мають бути нерозривно пов'язані з національними інтересами.

Наступною суттєвою проблемою на шляху правильної організації бухгалтерського обліку землі в сільськогосподарських підприємствах є достовірність даних про кіль-

кість земельних угідь за їх видами. Тому важливим кроком у вирішенні цього питання є обов'язкове проведення інвентаризації земель сільськогосподарського призначення, наявних у всіх суб'єктів господарювання. Відповідно до пункту 1.4 Методичних рекомендацій з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств рекомендується здійснювати інвентаризацію необоротних активів, в тому числі й земельних ділянок, що три роки. Крім того, її доцільно здійснювати в розрізі видів сільськогосподарських угідь (рілля, пасовища, сіножаті, ліси, водойми, землі запасу тощо) з одночасною перевіркою наявності установчих документів, договорів оренди, прав власності або сертифікатів та інших документів, що засвідчують право власності чи користування земельними ділянками.

Проте слід зауважити, що таких термінів і таких умов на практиці ніхто не дотримується, а проводять інвентаризацію формально, лише на папері. Одночасно в ході інвентаризації слід враховувати й якість земель, тобто, крім придатних земель для сільськогосподарського виробництва, виділяти особливо цінні землі, вказувати малоприсаєднані, непридатні землі під сільськогосподарські угіддя, порушені землі. Результати проведених інвентаризацій необхідно відображати у формах річної фінансової звітності, додатках до річної фінансової звітності, у формах статистичного спостереження, зміст яких доцільно розширити і конкретизувати низкою показників [4, с. 118]. Звичайно, всі ці заходи вимагають значних фінансових затрат і витрат часу. Щоб якось ці витрати зменшити, до проведення інвентаризаційних робіт доцільно залучати студентів випускних курсів аграрних вузів.

Відповідно до Земельного кодексу України суб'єкти земельних відносин, до яких належать фізичні та юридичні особи, можуть мати право власності на землю, тобто право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками, та право користування землею, що може бути постійним, тобто без обмеження строку, й тимчасовим – за договором оренди [5].

Незважаючи на те, що в Україні діє мораторій на продаж земель сільськогосподарсь-

кого призначення, який вкотре продовжено, на цей раз до січня 2018 року, земля, як і будь-який інший економічний актив, має бути достовірно оцінена. Оцінка землі знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку не лише у разі безпосереднього здійснення цивільно-правових угод, пов'язаних із земельними ділянками в ринковому середовищі (купівлі-продажу, передачі в оренду, успадкування, зарахування до статутного капіталу, примусового вилучення), а й під час обрахунку податку на землю, для визначення загальної вартості об'єкта нерухомості – будівлі із земельною ділянкою, у разі формування інвестиційної політики та реорганізації сільськогосподарського підприємства, економічного обґрунтування ефективного і

раціонального використання земельних ділянок, страхування об'єктів нерухомості тощо. Саме тому грошова оцінка має стати підсумковим етапом комплексу техніко-економічних заходів щодо оцінки засобів підприємства, який дасть змогу з достатнім ступенем вірогідності встановити ціну землі певної якості [1, с. 69]. Оціночну вартість землі сьогодні визначають за установленою методикою вартісної оцінки земель з урахуванням коефіцієнтів її функціонального використання. Таку оцінку проводять експерти з питань оцінки земельної ділянки.

Порівняння вартості землі в Україні та країнах світу, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції, відображено на рис. 3.

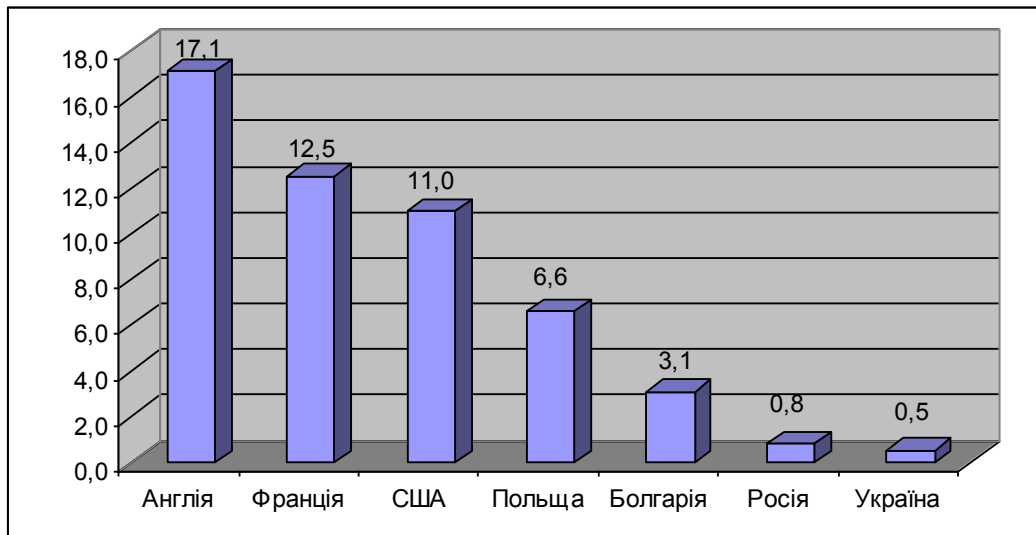


Рис. 3. Середня вартість 1 га сільськогосподарських угідь у світі, 2014 рік.*
*Розроблено на основі [6].

Як бачимо, незважаючи на високі ґрунтові якості землі і сприятливі для виробництва сільськогосподарської продукції кліматичні умови, середня вартість 1 га сільськогосподарських угідь у нашій державі є однією з найнижчих у світі. Звичайно, така вартість є заниженою. Тому, на нашу думку, необхідно переглянути та удосконалити методику визначення нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь для формування ринкової ціни агроугідь.

Висновки та перспективи подальших наукових пошуків. Отже, удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення розвитку сільського господарства полягає у

створенні ефективної системи формування, обробки та передачі (надходження) обліково-аналітичної інформації про об'єкти бухгалтерського обліку для своєчасного ухвалення ефективних рішень на всіх рівнях управління розвитком аграрного сектору. Специфічним об'єктом бухгалтерського обліку є земля сільськогосподарського призначення і земельні відносини, які виникають у процесі її використання. Інформаційна база, що існує сьогодні, недосконала і не відпрацьована; не розроблено первинні документи, які б відображали особливості обліку земельних ділянок, проведення їх оцінки та подальшого відображення на рахунках бухгалтерського

обліку. Особливості земель сільськогосподарського призначення вимагають віднесення їх в окрему групу необоротних активів та розроблення специфічної методики обліку й оцінки цих активів і прав на їх використання. Для забезпечення цієї вимоги доцільно здійснити їх кількісне та якісне відображення через правове регулювання обліку земель

сільськогосподарського призначення за допомогою запровадження окремого національного галузевого стандарту бухгалтерського обліку.

Перспективами подальших досліджень є розробка детальнішої методики відображення в бухгалтерському обліку операцій зі сільськогосподарськими угіддями.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Белінська С. М. Методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3915>.
2. Жук В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://socrates.vsu.edu.ua/repository/getfile/6146.pdf>.
3. Жук В. М. Система державної реєстрації об'єктів нерухомості: стан та перспективи / В. М. Жук, Ю. М. Осадча // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 53–59.
4. Жук В. М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В. М. Жук // Агроінком. – 2011. – № 7–9. – С. 116–121.
5. Земельний кодекс України, затверджений наказом Президента України № 2768-III від 25 жовтня 2001 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : search.ligazakon.ua/l_doc2.../FIN11085.html.
6. Ільчак О. В. Бухгалтерський облік сільськогосподарських земель: вимоги міжнародних стандартів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://konf.amsfo.com.ua/buhgalterskij-oblik-silskogospodarskix-zemel-vimogi-mizhnarodnix-standartiv/>.
7. Методичні рекомендації з організації обліку та оцінки землі підприємствами АПК / за ред. А. М. Третьяка, В. М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 135–206.
8. Остапчук С. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/standartizaciya-buhgalterskogo-obliku-zemel-silskogospodarskogo-priznachennya.html>.
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?artid=366774&catid=36349>.
10. Саблук П. Т. Проблеми економічних реформ в аграрному секторі і завдання обліку в їх вирішенні / П. Т. Саблук // Проблеми формування ринкової економіки : зб. наук. праць. Спец. вип. Проблеми трансформації бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в системі міжнародних стандартів. – К. : КНЕУ, 2001. – С. 44–51.
11. Суліменко Л. А. Особливості бухгалтерського обліку земельних ділянок у фермерських господарствах / Л. А. Суліменко, О. В. Нечипорук // Зб. наук. пр. Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2012. – № 2 (18). – С. 264–270.

