

Т.В. ЮРЧЕНКО*

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

Організація та методика внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів, отриманих на правах користування

Як свідчить дані Державної фіскальної служби, однією з головних причин застосування штрафних санкцій до сільськогосподарських підприємств є використання земельних ділянок, на які не зареєстровано право оренди та неправильне (неповне) внесення даних про склад земельних угідь до податкової звітності. На підставі проведеного дослідження, встановлено, що в переважній більшості сільськогосподарських підприємств внутрішньогосподарський контроль використання земельних ресурсів є або недосконалим та не справляється з поставленими перед ним завданнями, або взагалі відсутнім. Відтак метою статті є розробка пропозицій щодо вдосконалення організації та методики внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів, які використовуються господарюючими суб'єктами аграрного бізнесу на правах користування. У процесі дослідження використано метод порівняння, статистичного зведення при аналізі динаміки зміни кількості сільськогосподарських підприємств, метод моделювання при розробці пропозицій щодо вдосконалення методики внутрішньогосподарського контролю. Розкрито організаційні засади внутрішньогосподарського контролю згідно вимог чинного законодавства. Розроблено алгоритм проведення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів, отриманих в користування, який максимально враховує усі особливості контролюючого об'єкта та передбачає проведення юридичного контролю. Представлена в статті методика внутрішньогосподарського контролю охоплює всі господарські операції, пов'язані з земельними ресурсами, отриманими на правах користування: отримання та повернення їх з користування; розрахунки з орендної плати (плати за користування); формування та використання фонду їх відновлення; здійснення капітальних земельних поліпшень.

Ключові слова: організація контролю на підприємстві, внутрішньогосподарський контроль земельних ресурсів, землі сільськогосподарського призначення, права користування земельними ділянками, орендна плата.

T.V. YURCHENKO

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

Organization and Methods of Internal Control of the Land Resources Which Received on the Use Rights

As the data of the State Fiscal Service evidence, one of the main reasons for the application of penalties to agricultural enterprises is the use of land plots for which the right to lease has not been registered and incorrect (incomplete) introduction of data on the composition of land into tax reports. On the basis of the conducted research it was established that in the majority of agricultural enterprises the internal control of the use of land resources is imperfect and does not cope with its tasks or is generally absent. Therefore, the purpose of the article is to develop proposals for improvement the organization and methods of internal control of the land resources, which are used by entities of agrarian business. Comparison method, method of statistical analysis have been used in the analysis of the dynamics of changes in the number of agricultural enterprises, simulation method has been used in the in the process of developing proposals for improvement the methods of internal control. The organizational bases of internal control were disclosed in accordance with the requirements of the current legislation. The algorithm of the internal control of land resources which received on the use rights was developed. This algorithm maximally takes into account all features of the controlling object and provides for legal control. The methods of internal control presented in the article

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

covers all economic operations related to land resources which received on the use rights: receipt and return from use; rent calculations (payment for use); formation and use of the fund for their restoration; implementation of capital improvements of land plots.

Keywords: *organization of control at the enterprise, internal control of land resources, agricultural land, land use rights, rent.*

Постановка проблеми. Наявність та використання земельних ресурсів знаходиться під постійним як внутрішнім, так і зовнішнім контролем. За даними Головного управління ДФС у Київській області за період 2016-2017 рр. до підприємств-платників єдиного податку 4-ої групи було застосовано штрафних санкцій на загальну суму 444 095,33 грн., в тому числі: 2016 рік – 142 285,4 грн. до 199 суб'єктів господарювання; 2017 рік – 301 809,93 грн. до 219 суб'єктів господарювання [9]. Головні причини застосування штрафних санкцій – це використання земельних ділянок, на які не зареєстровано право оренди та неправильне (неповне) внесення даних про склад земельних угідь до податкової звітності. Зауважимо, що цих санкцій, на наше переконання, можна було б уникнути за умови ефективної роботи особи або служби (відділу), на яку б поклалися наступні функціональні обов'язки: здійснення внутрішньогосподарського контролю за станом земельного фонду підприємства; своєчасна реєстрація права власності/користування земельною ділянкою у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно; подання контролюючим органам уточненої суми податкових зобов'язань з єдиного податку 4-ої групи внаслідок зміни площі земельного фонду й уточненої інформації про наявність земельних ділянок, їх площу, нормативну грошову оцінку.

Отже, завдяки належно організованому внутрішньому контролю земельних ресурсів можна запобігти застосуванню штрафів за неповну сплату суми податків, об'єктом оподаткування яких є площа земельних ділянок. Таким чином, питання організації та методики внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів є актуальним та перспективним напрямком дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження теоретичних та практичних питань щодо організації та методики внутрішньогосподарського контролю зробили такі науковці, як М.Т. Білуха, Т.А. Бутинець, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, Н.Л. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрій, У.О. Марчук, Л.В. Нападівська, В.П. Пантелеєв, Л.В. Рибалко, Р.А. Сагайдак, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук та інші. Незважаючи на важливість напрацьованих науковців і цінність отриманих результатів, варто зазначити, що питання внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів залишається поза увагою науковців. Це зумовлено зміною вектора досліджень у бік аудиту. Так, Б.В. Мельничук [4] приділив увагу проблемам визначення місії, видів та напрямків аудиторського супроводження земельних відносин. С.А. Бурлан, Н.В. Каткова, О.А. Матушевська [1] розробили методику аудиту операцій з оренди земельних

ділянок, яка передбачає проведення правового аудиту, оцінку діяльності сільськогосподарських підприємств в галузі їх охорони та використання, надання рекомендацій по формуванню обліково-контрольного забезпечення орендних операцій, а також сформували пакет робочих документів аудитора. О. Вороновська [3] та О.Ф. Ярмолюк [11] розробили алгоритм проведення аудиту земель сільськогосподарського призначення. В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Коріненко [5] визначили види та напрямки аудиторського супроводження реалізації земельних відносин.

Метою статті є розробка пропозицій щодо вдосконалення організації та методики внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів, отриманих на правах користування.

Виклад основних результатів. Внутрішньогосподарський контроль (далі – ВГК) є одним із провідних джерел інформаційного забезпечення управління підприємством. Однак для того, щоб такий вид контролю забезпечував достатньою, достовірною, своєчасною інформацією він повинен бути дієвим. Своєю чергою, дієвість ВГК залежить від правильності організації системи ВГК в цілому та від визначення конкретних осіб (служб), які будуть ним займатися зокрема.

На кожному підприємстві його власник, керівник або інша, уповноважена на це особа (керівний орган) (далі – керівництво) вирішує питання організації ВГК залежно від мети та завдання, поставлених перед контролем.

Проте, варто зазначити, що на особливості створення та функціонування системи ВГК, окрім розміру та форми власності підприємства, галузевої специфіки, обсягу виробництва, площі земельних ресурсів, суттєвий вплив має організаційно-правова форма господарювання. Передусім, це зумовлено наявністю законодавчого обов'язку щодо організації контролю за фінансово-господарською діяльністю для підприємств конкретних організаційно-правових форм господарювання. Так, вимога створення ревізійної комісії або запровадження посади ревізора передбачена для акціонерних товариств (ст. 73 закону України «Про акціонерні товариства», ст. 49 закону України «Про господарські товариства»), товариств з обмеженою відповідальністю (ст. 63 закону України «Про господарські товариства») та кооперативів (ст. 18 закону України «Про кооперацію», ст. 106 Господарського кодексу України).

За результатами дослідження нормативно-правової бази встановлено, що для підприємств інших організаційно-правових форм господарювання (приватні підприємства, фермерські господарства, державні підприємства, комунальні підприємства)

Аудит, аналіз і контроль

законодавчо не визначено обов'язок створення розглянутого вище органу контролю або запровадження посади ревізора. Водночас законодавство не забороняє їм створювати такі контрольноючі підрозділи за ініціативою керівництва підприємства.

На підставі проведеного дослідження з'ясовано, що значна частина господарських товариств та кооперативів, зазвичай, нехтують обов'язком, встановленим вимогами законодавчих актів, щодо створення ревізійних комісій. Тобто для державної реєстрації підприємства формально створюється ревізійна комісія і в статуті вказується, склад, права, обов'язки ревізійної комісії. Іншими словами, вона створюється лише на папері. А у більшості суб'єктів господарювання, в яких функціонують ревізійні комісії відсутні Положення про ревізійну комісію. Не приділяється увага розробці посадових інструкцій, планів та програм роботи ревізійних комісій. З одного боку, існуючий стан ВГК зумовлений або небажанням, або відсутністю фінансових можливостей у суб'єкта господарювання витратити кошти на постійний контроль з боку внутрішніх контролерів. З другого боку, відсутністю методичних рекомендацій, вказівок тощо, які б регламентували порядок організації та здійснення ВГК, тому працівники спираються виключно на власний досвід та професійні навички.

Враховуючи те, що суб'єкти господарювання аграрної сфери лівову частку земельних ресурсів використовують на правах тимчасового користування – оренда, суборенда, емфітевзис, то в даному дослідженні зосередимо увагу на розробці алгоритму проведення ВГК земельних ресурсів, отриманих лише на таких умовах, який би максимально враховував усі особливості таких об'єктів.

Метою ВГК операцій з земельними ресурсами, які отримані на правах користування, є оцінка економічної ефективності та законності здійснення операцій з ними, підтвердження достовірності бухгалтерських даних і звітності щодо їх наявності та використання, а також дотримання умов їх збереження, раціонального й екологічно безпечного використання.

Досягнення поставленої мети неможливе без чіткого визначення суб'єктів, які виконуватимуть функції ВГК. Слід зауважити, що це питання належить до компетенції керівництва підприємства та залежить від цілей, поставлених перед цим видом контролю. Суб'єктами ВГК можуть бути спеціальні служби та/або окремі працівники, які перебувають у штаті підприємства. Зважаючи на вимоги чинного законодавства, вважаємо, що найефективнішою формою функціонування служби ВГК є Ревізійна комісія або ревізор. Однак для забезпечення якості контроль повинен здійснюватися кваліфікованими кадрами. Основні завдання, права, обов'язки, відповідальність кожного контролера, вимоги щодо освіти, досвіду роботи, знань, навичок повинні бути зафіксовані у вигляді посадових інструкцій.

Для реалізації сформульованої мети рекомендуємо виокремлювати чотири наступні етапи здійснення ВГК земельних ресурсів, отриманих на правах користування: організаційний, основний, узагальнюючий та контроль за результатами.

На першому, організаційному, етапі ВГК конкретизується об'єкт контролю, обирається методика та методичні прийоми контролю, встановлюється строк проведення контролю, формується склад комісії (групи), розробляються та затверджуються наказ про проведення контролю, план і програма проведення контролю.

Під час другого, основного, етапу ВГК земельних ресурсів, отриманих на правах користування здійснюється фактичний контроль за їх наявністю, за дотримання цільового призначення, за збереженням і підвищенням якості земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, за станом обліку та звітності.

Цей етап пропонуємо здійснювати у послідовності, яка наведена нижче:

1. Перевірка оформлення договірних відносин між суб'єктами оренди (емфітевзису, суборенди). Проведення так званого юридичного контролю має вирішальне значення, адже підтверджує законність користування земельними ресурсами. Зокрема, він дає змогу виявити наступні ризики: не зареєстровано право користування земельною ділянкою у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно (далі – Державний реєстр прав); подвійна реєстрація договорів; підроблені підписи у договорах; використання земельних ділянок, за якими скоро закінчуються або вже закінчився строк дії права користування тощо.

На цьому етапі контролер, по-перше, повинен переконатися у наявності договорів оренди (емфітевзису, суборенди) земельних ділянок. По-друге, впевнитися, що зміст договорів відповідає чинним на момент його укладання вимогам земельного та цивільного законодавства, всі умови договору оренди, які закріплені в ст. 15 Закону України «Про оренду землі» зафіксовані. Особливу увагу слід приділити нетиповим умовам договорів (наприклад, право орендодавця на одностороннє розірвання договору оренди). Також слід перевірити строк дії наявних договорів аби не допустити використання прострочених договорів, або договорів, які укладені з порушенням вимог щодо дотримання мінімальних строків їх дії. Варто вказати, що строк дії договорів, укладених до 01.01.2013 р. починається не з моменту їх укладання, а з моменту державної реєстрації (правова позиція, висловлена ВСУ в постановках від 18.01.2017 р. у справі № 6-2777цс16 та від 27.04.2017 р. у справі № 6-422цс17). Це надзвичайно важливо враховувати, адже, як показує практичний досвід, між суб'єктами договірних відносин часто виникають суперечки під час вирішення питання про конкретну дату закінчення строку оренди, суборенди, емфітевзису.

Зазначимо, що з 01.01.2013 р. право оренди (емфітевзису, суборенди) обов'язково реєструється у

Державному реєстрі прав та починає діяти з моменту реєстрації. Поки не буде проведено реєстрацію таких прав підприємство-землекористувач не має права використовувати земельну ділянку. Проте, на практиці підприємства часто ігнорують таку вимогу, в результаті чого виникають судові спори між власниками та користувачами земельних ділянок. Як наслідок, контролери мають слідкувати за своєчасною реєстрацією права користування, аби не допустити незаконне використання земельних ділянок.

До кожного договору мають бути прикріплені всі документи, які подавалися для реєстрації права користування земельною ділянкою, а також документи, які підтверджують здійснення такої реєстрації. В зв'язку з цим, треба встановити наявність/відсутність таких документів окремо за кожним договором. Зауважимо, що факт державної реєстрації підтверджується наявністю оригіналу витягу з Державного реєстру прав про реєстрацію іншого речового права. Для перевірки правомірності витягу варто замовити отримання інформаційної довідки з Державного реєстру прав, скориставшись електронною послугою Міністерства юстиції України [6]. Крім того, до кожного договору повинні бути прикріплені: копія витягу з Державного земельного кадастру (перевірити факт реєстрації отриманої земельної ділянки у ДЗК можна за допомогою Публічної кадастрової карти України [10]), копія витягу з Державного реєстру прав про реєстрацію права власності на земельну ділянку [6], копія паспорту та реєстраційний номер облікової картки громадянина – власника земельної ділянки.

Особливу увагу слід приділити земельним ділянкам, які оформлені сертифікатами на земельну частку (пай), державними актами без кадастрового номера, оскільки такі ділянки не мають чіткої ідентифікації, а тому перебувають у зоні ризику.

2. Перевірка фактичної наявності земельних ресурсів, отриманих у користування, напрямів їх використання та оцінка їх якісного стану. Перевірка фактичної наявності земельних ресурсів, отриманих на правах користування здійснюється з метою: встановлення відповідності фактичної площі таких об'єктів площі, яка визначена за даними правовстановлюючої та технічної документації, бухгалтерського обліку, звітності; визначення земельного фонду підприємства за площею, категорією земельних ділянок, складом земельних угідь та формою власності на отримані в користування земельні ресурси; визначення площі земельних ресурсів, які не використовуються в господарській діяльності підприємства або використовуються ним нераціонально, не за цільовим призначення в розрізі категорій земельних ділянок та видів земельних угідь; визначення площі використання земельних ресурсів, на які не оформлено право користування тощо.

Фактична наявність земельних ресурсів, отриманих в користування перевіряється шляхом огляду їх місця розташування, проведення інвентаризації (обмір наявних площ – операція

здійснюється за допомогою сучасних технологій – дронів, супутникових знімків, приладів GPS, RTK тощо). Отримані дані співставляються з даними інвентарних списків (форма № ОЗ-9), Інвентаризаційних описів земельних угідь (форма № Інв.-2 с.-г.) та електронної карти земельних ділянок (за умов її наявності).

Перевіряється дотримання цільового призначення земельних ресурсів, отриманих на правах користування. Стосовно земельних ресурсів сільськогосподарського призначення перевіряється їх якісний стан (один раз на чотири-п'ять років). Для виявлення зміни якісних параметрів таких ресурсів залучають агронома, ґрунтознавця або замовляють послуги спеціалізованих організацій, які проводять аналіз ґрунту та надають відповідні висновки. Результати аналізу порівнюють з показниками, вказаними в агрохімічному паспорті поля, земельної ділянки.

Для забезпечення цільового, екологічно бережливого використання земельних ресурсів такі об'єкти закріплюються за матеріально відповідальними особами підприємства. Тому необхідно встановити наявність наказів (розпоряджень) керівництва, якими затверджено список матеріально відповідальних осіб. До того ж, з цими особами повинні бути укладені угоди про повну (часткову) матеріальну відповідальність.

3. Перевірка правильності ведення первинного, інвентарного та позабалансового обліку операцій, пов'язаних з отриманням земельних ресурсів в користування та їх поверненням. На цьому етапі встановлюється повнота, своєчасність та правильність оформлення первинних документів за допомогою використання таких методичних прийомів, як: формальна перевірка, арифметична перевірка та перевірка документів по суті. Несвоєчасне оприбуткування земельних ресурсів виявляють шляхом зіставлення актів приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗСГ-1) з датами їх оприбуткування в інвентарній картці обліку основних засобів (форма № ОЗ-6) та картці обліку руху основних засобів (форма № ОЗ-8)).

Згідно з п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [8] орендар відображає отриману в користування земельну ділянку на позабалансовому рахунку за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Як правило, у договорі вказується нормативна грошова оцінка, а тому орендована ділянка обліковується за цією оцінкою. З метою підтвердження узгодженості записів дані реєстрів обліку орендованих земельних ресурсів звіряють з даними інвентарних карток, технічної та правовстановлюючої документації. Для цього слід за даними витягів з технічної документації про нормативну грошову оцінку земельної ділянки, договорів оренди та інвентарних карток підрахувати вартість усіх орендованих земельних ділянок і зіставити отриману суму з сальдо субрахунку 011 «Земельні ділянки, що перебувають в операційній

Аудит, аналіз і контроль

оренді» Відомості № 9.1 с.-г. та кредитовими оборотами за рахунком 01 «Орендовані необоротні активи», в тому числі орендовані земельні ділянки Журналу-ордеру № 9 с.-г. Аналогічного перевіряється правильність записів за земельними ділянками, отриманих на умовах емфітевзису, суборенди.

Окремій перевірці підлягає правильність складання кореспонденції рахунків з обліку операцій з використання земельних ресурсів, отриманих в користування відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку (Робочого плану рахунків підприємства) та Інструкції про його застосування.

Також варто перевірити перелік витрат, які орендар визнав як витрати, пов'язані з оформленням оренди (суборенди) та відніс до складу інших витрат операційної діяльності. Такими витратами можуть бути оплата послуг оцінювачів, нотаріусів, сплата державного мита за нотаріальне посвідчення договору оренди (суборенди), сплата адміністративного збору за державну реєстрацію права користування. Підлягає перевірці документальне оформлення операцій, які підтверджують здійснення таких витрат (погашені підприємством рахунки, платіжні квитанції служб, які надали послуги). Слід зазначити, що стосовно емфітевзису вищепераховані витрати включаються до первісної вартості такого права, а тому контролер має перевірити правильність та повноту їх зарахування саме до первісної вартості.

Зауважимо, що під час ВГК земельних ресурсів, отриманих в користування на умовах емфітевзису необхідно перевірити правильність встановлення строку корисного використання таких прав для цілей нарахування амортизації, відповідність методу, який застосовується для нарахування амортизації, методу, який вказаний у Наказі про облікову політику підприємства, правильність розрахунку суми амортизаційних відрахування та її віднесення до витрат.

4. Перевірка правильності визначення розміру орендної плати (плати за користування). За право користування земельною ділянкою на умовах оренди, суборенди виплачується орендна плата, а за користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису – плата за користування. Контролери з'ясовують відповідність застосованих ставок орендної плати (плати за користування) вимогам законодавства, перевіряють правильність розрахунку орендної плати (плати за користування). Перевіряється відповідність форми виплати орендної плати (плати за користування) умовам договору оренди (емфітевзису, суборенди) земельної ділянки. Нарховується орендна плата виключно у грошовій формі, а виплачуватися може у двох формах: грошовій та натуральній. Винятком є орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності, яка виплачується виключно у грошовій формі. Тому при контролі потрібно звертати увагу на дотримання цих вимог. Стосовно форми нарахування та виплати плати за користування земельними

ділянками на умовах емфітевзису жодних законодавчих вимог не існує.

Оскільки орендна плата (плата за користування) є об'єктом податкового обліку, то під час контролю необхідно перевірити дотримання вимог податкового законодавства. Зокрема, з суми орендної плати (плати за користування), нарахуваної орендодавцю-фізичній особі утримується податок на доходи фізичних осіб та військовий збір. Контролери повинні перевірити правильність та своєчасність перерахування до бюджету утриманих сум. При виплаті орендної плати (плати за користування) у натуральній формі для визначення суми доходу до оподаткування до вартості переданої продукції застосовується так званий «натуральний» коефіцієнт. Проте, через неоднозначне тлумачення п. 164.5 ПКУ на практиці виникають непорозуміння. Зокрема, зазначено, що «під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, ... , помножена на коефіцієнт». Таким чином, виникає питання, що розуміється під «наданням» доходів, взяте в дужки. Якщо трактувати як нарахування ТА надання доходів у негрошовій формі, то «натуральний» коефіцієнт застосовується виключно тоді, коли орендна плата наховується та виплачується у негрошовій формі. Проте, оскільки з 2015 р. орендна плата наховується лише у грошовій формі, то ця норма не діє. Якщо трактувати як нарахування АБО надання доходів у негрошовій формі, то «натуральний» коефіцієнт також застосовується, коли орендна плата наховується у грошовій формі, а виплачується у негрошовій.

Однак, ДФС у своїх офіційних роз'ясненнях стверджує, що у разі надання податковим агентом доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, помножена на коефіцієнт [Лист ДФС від 13.03.2017 р. № 5002/6/99-13-02-03-15]. Тобто можемо зробити висновок, що «натуральний» коефіцієнт використовується не тільки при нарахуванні орендної плати (плати за користування) у негрошовій формі, але також і при її виплаті у негрошовій формі, навіть якщо вона нахована у грошовій формі.

Проте, на практиці суб'єкти господарювання недотримуються норм податкового законодавства та вважають, що такий коефіцієнт застосовується лише у разі одночасного нарахування та виплати орендної плати (плати за користування) у негрошовій формі. Тому вкрай важливо контролювати застосування цього коефіцієнта при виплаті орендної плати (плати за користування) у натуральній формі.

Операція з передачі земельної ділянки в користування звільняється від оподаткування ПДВ. Коли орендна плата (плати за користування) виплачується власнику земельної ділянки-платнику ПДВ у грошовій формі, у землекористувача податкові зобов'язання з ПДВ наховуються у загальноновстановленому порядку за ставкою 20 %. Виключенням з цієї норми є орендна плата за земельні ділянки, що перебувають у власності

держави або територіальної громади, якщо така орендна плата повністю зараховується до відповідних бюджетів [7, пп. 197.1.21]. Водночас при виплаті орендної плати (плати за користування) власнику земельної ділянки - не платнику ПДВ, землекористувач не нараховує податкові зобов'язання з ПДВ. При виплаті орендної плати (плати за користування) у натуральній формі має місце поставка продукції, тому землекористувач-платник ПДВ нараховує податкові зобов'язання з ПДВ на вартість такого продажу в рахунок оренди (емфітевзису). Тому контролер повинен акцентувати свою увагу на таких моментах та контролювати їх.

Контролери мають визначити обґрунтованість та правильність зарахування нарахованої суми орендної плати (плати за користування) до витрат підприємства. У зв'язку з цим необхідно встановити напрямки використання отриманих ділянок. Наприклад, якщо сільськогосподарські угіддя орендуються для вирощування кількох видів сільськогосподарської продукції, то треба перевірити правильність розподілу суми орендної плати між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до обраної бази розподілу – до площі посівів та правильність віднесення суми орендної плати, накопиченої за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати» на аналітичний рахунок 231.1 «Орендна плата за земельні ділянки» субрахунку 231 «Рослинництво» рахунку 23 «Виробництво».

5. Перевірка повноти, своєчасності, правильності відображення операцій з капітального поліпшення отриманих в користування земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку. За чинною методикою обліку капітальні витрати на поліпшення земельних ресурсів, отриманих в користування обліковуються на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» та підлягають амортизації. Тому потрібно перевірити правильність встановлення строку корисного використання таких витрат для цілей нарахування амортизації, відповідність методу, який застосовується для нарахування амортизації, методу, який вказаний у наказі «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику». Також слід перевірити правильність і повноту включення амортизаційних відрахувань до виробничої собівартості сільськогосподарських культур, які вирощувалися на поліпшених земельних ресурсах, пропорційно до займаної ними площі.

6. Перевірка повноти, своєчасності, правильності відображення операцій з формування, використання та коригування фонду відновлення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, отриманих в користування в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку. При виникненні питань щодо якісного стану земельних ресурсів сільськогосподарського призначення необхідно провести зустрічну перевірку копії та оригіналу агрохімічного паспорту поля, земельної

ділянки та даних про якісний стан земельних ресурсів, наведених в Акті приймання-передачі земельних ділянок. Насамперед варто проаналізувати економічну ефективність та наслідки здійснених заходів. Далі треба встановити чи не завищено витрати за здійсненими заходами, перевірити джерела формування фонду відновлення земель сільськогосподарського призначення та напрямки його використання. Витрати на відновлення земельних ресурсів перевіряють комплексно, шляхом співставлення взаємопов'язаної інформації в різних облікових та не облікових документах. Крім того, потрібно з'ясувати чи розроблено план проведення заходів щодо збереження/підвищення родючості ґрунтів.

7. Перевірка достовірності розкриття інформації про отриманні в користування земельні ресурси у звітності. У фінансовій звітності не розкривається інформація про отриманні в користування земельні ресурси. Водночас у статистичній та податковій звітності наводяться дані про сільськогосподарські угіддя у натуральному показнику – в гектарах. Тому слід перевірити узгодженість даних, наведених у звітності, з даними, отриманими в процесі перевірки фактичної наявності сільськогосподарських угідь та даними, відображених у правовстановлюючій та технічній документації.

Узагальнюючий етап ВГК земельних ресурсів, отриманих на правах користування передбачає узгодження інформації, отриманої в результаті його проведення, з інформацією правовстановлюючої та технічної документації, первинних документів бухгалтерського обліку, реєстрів обліку, звітності. У разі виявлення неточностей, відхилень, помилок контролер має встановити причини, які зумовили їх виникнення. Надалі узагальнюються результати за вивченими під час ВГК питаннями з наданням відповідних рекомендацій.

В акціонерних товариствах результати контролю доповідаються Правлінню, а потім загальним зборам акціонерів, у товариствах з обмеженою відповідальністю – Правлінню та загальним зборам учасників, в кооперативах – Правлінню та загальним зборам членів кооперативу. Також результати контролю виносяться на розгляд керівництва підприємства, головного бухгалтера, наглядової (спостережної) ради. Після розгляду видається офіційне розпорядження про прийняття (неприйняття) наданих контролерами рекомендацій.

Якщо керівництво не вважає за необхідне виконувати надані рекомендації, то на узагальнюючому етапі завершується проведення ВГК земельних ресурсів, отриманих на правах користування. У разі прийняття рішення про впровадження наданих рекомендацій здійснюється ще один етап ВГК – контроль за результатами. Його мета – переконатися в своєчасності та ефективному виконанні заходів з попередження й виправлення помилок, виявлених у ході перевірки; рекомендацій з удосконалення методики облікового відображення земельних ресурсів. Завдання з контролю виконання

Аудит, аналіз і контроль

рішень покладається на ревізійну комісію, а у разі впровадження посади ревізора – на керівника підприємства або його заступника. Цей етап є завершальним етапом ВГК отриманих на правах користування земельних ресурсів.

Висновки. Проведені дослідження дозволяють стверджувати, що ВГК відіграє провідну роль в управлінні підприємством, адже завдяки йому керівництво й адміністративно-управлінський персонал отримує необхідну, достовірну, своєчасну інформацію про дійсний стан об'єкта перевірки. З урахуванням того, що ВГК земельних ресурсів, використовуваних на правах користування, має здійснюватися у певній послідовності, нами запропоновано чотири етапи: організаційний, основний, результативний та інспекційний. Запропонована методика охоплює всі господарські операції, пов'язані з земельними ресурсами, отриманими на правах користування (це отримання та повернення їх з користування, розрахунки з орендної плати (плати за користування), формування та використання фонду їх відновлення, здійснення капітальних земельних поліпшень) та сприяє підвищенню якості проведення ВГК отриманих в користування земельних ресурсів.

4 Список використаних джерел

1. Бурлан С. А., Каткова Н. В., Матушевська О. А. Розвиток методичного підходу до аудиту оренди земель сільськогосподарського призначення. *Технологический аудит и резервы производства*. 2016. № 2(6). С. 4-10.
2. Відповідь на запит: Лист Головного управління статистики у Київській області від 01.03.2018 р. № 13-07/16 ПІ. Київ, 2018. 5 с.
3. Вороновська О. Передумови аудиту земель сільськогосподарського призначення. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. С. 396-399.
4. Мельничук Б. В. Аудиторський супровід земельних відносин в сільськогосподарських підприємствах. *Управлінський облік на підприємствах АПК: стан, перспективи та пріоритети розвитку: зб. наук. праць*. Київ: КНЕУ, 2016. С. 169-175.
5. Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В. та ін. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: колективна монографія. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 234 с.
6. Офіційний веб-сайт Міністерства юстиції України. URL: <https://kap.minjust.gov.ua>
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.03.2018).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 / База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> (дата звернення: 05.03.2018).

9. Про надання інформації: Лист Головного управління ДФС у Київській області від 26.02.2018 р. № 13/ЗПІ/10-36-12-03. Київ, 2018. 2 с.

10. Публічна кадастрова карта України. Відомості та витяги про земельні ділянки. URL: <http://map.land.gov.ua/kadastrova-karta>

11. Ярмолюк О. Ф. Аудит в системі управління землями сільськогосподарського призначення. *Наукові читання – 2014: наук.-теорет. зб.* Житомир: ЖНАЕУ, 2014. Т. 3. С. 84-87.

4 References

1. Burlan, S. A., Katkova, N. V., Matushevskaya, O. A. (2016). Rozvytok metodichnoho pidkhodu do audytu orendy zemel silskohospodarskoho pryznachennia [The development of the methodical approach to the auditing of agricultural land leasing]. *Technology audit and production reserves*, (2(6)), 4-10.
2. Holovne upravlinnia statystyky u Kyivskii oblasti. (2018). Lyst «Vidpovid na zapyt» [Letter «Reply to the request»].
3. Voronovska, O. (2010). Peredumovy audytu zemel silskohospodarskoho pryznachennia [Preconditions for auditing agricultural land]. *Ekonomichnyi analiz*, (6), 396-399.
4. Melnychuk, B. V. (2016). Audytorskyi suprovid zemelnykh vidnosyn v silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Auditory support of land relations in agricultural enterprises]. In *Upravlinskyi oblik na pidpriemstvakh APK: stan, perspektyvy ta priorytety rozvytku* (pp. 169-175). Kyiv: KNEU.
5. Zhuk, V. M., Bezдушna, Yu. S., Melnychuk, B. V., et al. (2013). Oblikovo-otsinichni aspekty vkluchennia zemli do ekonomichnoho oborotu [Accounting and valuation aspects of the inclusion of land to economic turnover]. Kyiv: NNTs «Instytut aharnoi ekonomiky».
6. Official website of the Ministry of Justice of Ukraine. Retrieved from <https://kap.minjust.gov.ua>
7. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovy kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Ministerstvo Finansiv Ukrainy. (2000). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 14 «Orenda» [National Accounting Standard 14 «Lease»]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
9. Holovne upravlinnia DFS u Kyivskii oblasti. (2018). Lyst «Pro nadannia informatsii» [Letter «On providing information»].
10. Public Cadastre Map of Ukraine. Information and extracts on land plots. Retrieved from <http://map.land.gov.ua/kadastrova-karta>
11. Iarmoliuk, O. F. (2014). Audyt v systemi upravlinnia zemliamy silskohospodarskoho pryznachennia [Audit in the system of management of agricultural lands]. *Naukovi chytannia – 2014*. Zhytomyr: ZhNAEU, 84-87.