

4. Кованов С.И. Экономические показатели деятельности сельскохозяйственных предприятий : справочник / С.И. Кованов, В.И. Свободин – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Агропромиздат, 1991. – 216 с.

5. Економіка аграрних підприємств: Підручник. — 2-ге вид., доп. і перероблене. / В. Г. Андрійчук. — К.: КНЕУ, 2002. — 624 с.

6. Свободина М.В. Интенсификация сельского хозяйства в рыночных условиях. / М.В.Свободина/ – М.,1999.-218 с.

7. Николаев В. М. Экологизация производства и инновационная деятельность / В. М. Николаев // Масла и Жиры. – 2008. – № 2.

8. Павловська Л. Д. Економіка підприємства : навчальний посібник / Павловська Л.Д. – Житомир : ЖНАУ, 2009. – 640 с., С. 309

9. Пасхавер Б. Ценовая ситуация и ценовая политика в агросфере/ Б. Пасхавер // Экономика Украины, 2001. - №1. - С. 59-67 С.23

10. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо збереження родючості ґрунтів» Режим доступу – [Електронний ресурс] -<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1443>

11. Економіка сільського господарства. // За ред. О.І.Здоровцева.- К.:Видавництво УСГА, 1993.- 233 с. с. 155.

УДК 657.2:332.3

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ ВІДНОСИН ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

**РУДЕНКО С.В., АСПИРАНТ,
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА ІМ. ПЕТРА ВАСИЛЕНКА**

Розглянуто стан обліково-аналітичного забезпечення земельних відносин в сільському господарстві на макро- та мікрорівні та запропоновано шляхи його удосконалення.

The situation with accounting and analytic support of land relations on the macro- and microeconomic level has been reviewed and elevations of its improving has been proposed.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Базисом аграрного сектору економіки України є землі сільськогосподарського призначення, вони являються головним фактором виробництва галузі. Від ефективності використання землі в сільському господарстві залежить соціально-економічний розвиток селян, агроформувань, сільських територій. Крім того, сільськогосподарські угіддя та відносини пов'язані з ними є вагомим об'єктом оподаткування, надходження від

якого значно впливає на виконання державою своїх функцій.

Земельні відносини досить об'ємні за своїм складом і включають форми власності й господарювання, ринок землі, оцінку землі, формування ренти, податку на землю, оренду, землекористування, управління земельними ресурсами [1, с. 9].

Ідентифікувати стан земельних відносин, забезпечити контрольоване та раціональне їх здійснення, відобразити шляхи їх розвитку може лише науково обґрунтована система господарського обліку та аналізу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліково-аналітичного забезпечення земельних відносин в сільському господарстві знайшли своє місце в публікаціях таких вчених: П.І. Гайдуцького, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, В.Г. Лінника, П.Т. Саблука, М.Г. Чумаченка та ін. Варто відзначити наукову школу, яку очолює В.М. Жук, куди входять також Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, Н.Л. Жук, С.М. Остапчук, А.І. Коріненко та ін. [1-3], її представники досить детально та всебічно розглядають питання оцінки, обліку, аудиту, оподаткування земельних відносин.

Представники аграрної економічної науки в своїй більшості сходяться на тому, що не включення землі в актив аграрного виробництва – одна з причин розбалансованості цін, відсутності еквівалентного обміну між сільським господарством та іншими галузями економіки [4, с. 45-46].

Важливість того чи іншого активу підкреслюється саме окремим його відображенням в бухгалтерській звітності, оскільки бухгалтерський облік є свосвідною мовою бізнесу. Ігнорування цього призводить до знецінення земель сільськогосподарського призначення, а, отже, і до зменшення їх вагомості в економічному обороті [2, с. 45].

Погоджуємося та вважаємо за потрібне дотримуватися напрямків дослідження обліку земель сільського господарства, які окреслені В.М. Жуком: «Важливим є привабливе представлення вітчизняного аграрного капіталу на світовій мові бізнесу, якою є бухгалтерський облік. А з другого боку, не менш важлива місія бухгалтерського обліку у нелегкій справі збереження для українського народу його сільських громад, безцінного вітчизняного земельного капіталу. Звідси справедливим є триєдине тлумачення земельного капіталу в бухгалтерському обліку як господарського активу, національного багатства та планетарного природного ресурсу. Не менш важливою є

його роль, як просторової умови існування людей, сільських громад» [5, с. 117].

Проте залишається ще багато питань щодо прозорого обліку земельних ділянок та прав користування ними, які потребують відпрацювання на практиці та поточного коригування наукою.

Формулювання цілей статті. Метою статті є вивчення сучасного стану обліково-аналітичного забезпечення земельних відносин в сільському господарстві, систематизація та розробка власних напрямів його удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розглядаючи питання обліково-аналітичного забезпечення земельних відносин насамперед варто зазначити, що мова повинна йти не тільки про бухгалтерський облік в агроформуваннях, а про весь господарський облік на різних рівнях, включаючи кадастровий, який є специфічним земельним обліком, статистичний та види бухгалтерського обліку. Всі види обліку взаємопов'язані та взаємодоповнюють один одного та створюють цілісну та регульовану ринкову систему земельних відносин. Зокрема, без ефективного земельного кадастру неможлива достовірна оцінка земельних ресурсів у фінансовому обліку з дотриманням принципу обачності, без податкового обліку неможливий перерозподіл частини ренти на користь держави, що є обґрунтованим з позиції регулювання економіки тощо.

Відповідно до діючого законодавства відображення земельних ділянок та прав користування ними (право оренди, емфітевзис, суперфіцій) в балансі підприємства може здійснюватися лише за умови їх державної реєстрації. Наразі реєстрація здійснюється в Державному кадастрі України та Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно.

Жук В.М. зазначає, що в умовах ринкової економіки Земельний кадастр виконує, головним чином, роль інструменту бухгалтерського обліку й оподаткування у сфері землекористування [1, с. 75]. В 2013 р Державний земельний кадастр, що розробляється на основі однойменного закону прийнятого в 2011 р., було зроблено публічним через мережу Інтернет. Поточний стан публічної кадастрової карти показує, що на ній відсутні окремі об'єкти, є накладки однієї земельної ділянки на іншу, відсутня інформація про вид власності, не має інформації про бонітет, нормативної оцінки тощо. За оцінками Держкомзему інформаційне наповнення буде закінчено лише в 2020 році. Такий стан справ стримує включення земель до економічного обороту. Загалом, концепцію кадастрової системи України нами

оцінено позитивно, але, безальтернативно, всі поточні недоліки потребують доопрацювання, виходячи з того, що розвиток бізнесу, інфраструктури, держави неможливий без кадастрового обліку.

Важливим принципом, який, на нашу думку, необхідно врахувати, є надання публічності щодо власників та користувачів земельних ділянок в Державному земельному кадастрі. Зараз така інформація не надається у відповідності до норм Закону України «Про захист персональних даних». Зважаючи на державне значення та ключову роль землі в економічній безпеці країни, інформація про неї повинна бути доступною широкому колу зацікавлених та обізнаних користувачів, що сприятиме контролю унікального ресурсу. Міжнародна практика підтверджує реальність такої пропозиції, прикладом можуть бути кадастри Нідерландів, Німеччини, Франції та ін.

Ресстрація речових прав також впливає на економічний оборот земель сільськогосподарського призначення. Підтвердженням цьому можуть стати слова Й.О. Покровського: «Відсутність чітких і для всіх легко зрозумілих форм встановлення речових прав на нерухомість насамперед шкідливо відбивалося на поземельному кредиті. Особа, яка надає кредит під заставу нерухомості, ніколи не могла бути впевнена, що на ту саму нерухомість немає інших, раніше встановлених заставних прав, внаслідок чого такі кредити були дуже ризикованими і якщо їй надавалися, то на вкрай тяжких умовах» [6, с. 199]. Варто зазначити, що процедура ресстрації прав користування земельними ділянками в Україні зарекомендувала себе досить тривалою, корумпованою та не позбавленою помилок.

Систему кадастрового обліку та ресстрації речових прав, на нашу думку, необхідно поєднати в одну уніфіковану систему, що аналізує особливості кожної з них, є можливим.

Аналітичний центр Розумкова виокремлює такі переваги поєднання двох систем:

— усунення дублювання функцій і процедур міжвідомчого обміну інформацією, що зменшує вартість послуг і тривалість процедур для користувачів і підвищує оперативність актуалізації інформації в базі даних єдиної системи;

— субсидіюванню дохідною складовою – системою ресстрації прав – витратної складової (кадастру), що сприяє з часом самоокупності системи;

— принцип «єдиного вікна» за принципом, а не шляхом встановлення та формалізації процедур обміну інформацією між відомствами [7, с. 14].

Описаний вище перелік невирішених питань земельних

відносин на макрорівні не є вичерпним, існує ще широке коло питань на цьому рівні, які наразі роблять неможливим запровадження повноцінного ринку землі. Саме ринок є основою для відображення земель сільськогосподарського призначення в балансі та, відповідно, включення їх до економічного обороту.

Натомість вже майже 20 років основою землекористування сільськогосподарських підприємств та фермерських господарств є оренда розпайованої землі. За статистичними даними у 2013 р. в оренду було задано 17,5 млн га земельних паїв, що призвело до укладення 4741,4 тис. договорів оренди, загальний обсяг орендної плати в Україні складає 9,8 млрд грн з середнім розміром – 563,5 грн за 1 гектар [8]. Такі дані свідчать про всеохоплюючий характер оренди, як відносин користування земельними ділянками. Емфітевзис як вид користування сільськогосподарськими угіддями наразі широкого поширення не набув.

Аналіз оренди земель сільськогосподарського призначення дає змогу стверджувати, що поряд з таким об'єктом бухгалтерського обліку як орендна плата існує інший об'єкт, який з'являється в процесі цього виду землекористування. Цей об'єкт є активом і має назву – право користування земельними ділянками (оренда чи емфітевзис). Передусім, таке твердження потребує обґрунтування з позиції відповідності названого об'єкта вимогам включення до системи бухгалтерського обліку в групу активів. Виходячи з визначення «активу» в бухгалтерському обліку, об'єкт повинен бути контрольований в результаті минулих подій і приносити економічну вигоду в майбутньому.

Під контролем «в результаті минулих подій» мається на увазі юридичний бік набуття речових прав. Дослідження чинного законодавства, зокрема Земельного кодексу України (ст. 93) та Цивільного кодексу України (ст. 407), які були доповнені на основі Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо сприяння будівництву» від 14.10.2008 р. № 509-IV свідчить, що право оренди та користування землями сільськогосподарського призначення (емфітевзис) може відчужуватися внаслідок продажу та внесення до статутного капіталу і тим самим юридично ідентифікуватися як окремих об'єкт.

Стосовно економічних вигід, які може приносити право оренди чи користування землями сільськогосподарського призначення, варто зазначити, що земельний банк в оренді є складовою частиною вартості корпоративних прав агроформувань, які продаються чи

поглинаються агрохолдингами. Про це свідчать експертні оцінки та заяви самих покупців та продавців (від 100 до 400 \$ за 1 га в залежності від строку оренди – інформація forbes.ua, latifundist.com та ін. ресурсів). Тобто, наразі йдеться не про конкретну оцінку права оренди чи користування земель, а про її складову в вартості прав володіння чи управління агроформуваннями. По суті, продаж корпоративних прав в більшості випадків – це форма реалізації саме прав оренди земель сільськогосподарського призначення та отримання від цього, як наслідок, економічних вигод. Реалізація цих прав саме в такій формі потребує додаткового дослідження та виявлення причин її розповсюдження, але не являється метою даної статті.

Отже, з викладеного вище, можна обґрунтовано вважати право оренди земель сільськогосподарського призначення та емфітевзис активом та окремим об'єктом бухгалтерського обліку. Цей об'єкт потребує класифікації в складі активів, оцінки, документального відображення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку і у фінансовій звітності агроформувань.

Безперечно, що отримання економічних вигод від прав оренди чи користування можливе лише за умови їх використання більше 1 року або операційного циклу. Таким чином цей актив відноситься до складу необоротних.

Розглядаючи місце та форму прав користування землями сільськогосподарського призначення у складі активів можна виділити два підходи, які, посилаючись на фахівців аудиторської фірми KPMG International, наводить С.М. Остапчук:

— характеристика прав користування земельними ділянками дають підстави розглядати останніх в якості оренди;

— характеристика прав користування земельними ділянками дозволяють ідентифікувати їх як нематеріальний актив [2, с. 84-85].

Права оренди земель сільськогосподарського призначення та емфітевзис вважаємо необґрунтованим обліковувати у складі фінансової оренди. Підтвердженням цього є невідповідність прав критеріям фінансової оренди, основні з яких за ПСБО 14 «Оренда» такі: орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди; орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання; строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди; теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди (всього ознак вісім).

Ця невідповідність є наслідком того, що сільськогосподарські угіддя на даний час не можуть бути достовірно оцінені, так як відсутній їх ринковий обіг, та неможливо встановити строк корисного використання цього виду ресурсів.

Таким чином в результаті оренди земельна ділянка не набуває навіть потенційної фізичної субстанції у підприємства, а залишається лише у вигляді нематеріальної вигоди, що робить можливим обліковувати її у складі нематеріальних активів.

В той же час, ми вважаємо, що земельну ділянку можна віднести до об'єкту фінансової оренди та обліковувати у складі основних засобів лише за існування повноцінного ринку землі, який дасть змогу реалізувати критерії цього виду оренди.

Ключовим питанням ідентифікації активу, поряд з описаними вище, також є можливість достовірного визначення, тобто можливість проведення оцінки. Варто зазначити, що праву оренди чи користування землями сільськогосподарського призначення притаманні загальновизнані обліковою наукою складності в оцінці: проблеми оцінки нематеріальних активів та проблеми оцінки природних ресурсів.

Порядок оцінки прав користування земельними ділянками регулюється в Україні Постановою КМУ «Про експертну грошову оцінку земельних ділянок» від 11.10.2002 р. № 1531. Згідно даної Постанови оцінка прав користування може здійснюватися відповідно до зіставлення цін продажу та капіталізації доходу, за якою вартість права користування визначається як поточна вартість майбутнього додаткового доходу для користувача земельної ділянки. Також встановлено, що вартість права користування земельною ділянкою може бути розрахована як різниця між ринковою вартістю земельної ділянки та вартістю інтересу власника земельної ділянки, наданої в користування. На нашу думку, саме врахування інтересу власника, дослідження ринку оренди та емфітевзису, повна інформація доопрацьованих інститутів земельних відносин дасть змогу отримати на балансі достовірно оцінений, з врахуванням принципу обачності, актив.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку від 30.11.1999 № 291 має окремий субрахунок для обліку прав користування майном – 122 «Права користування майном». Та все ж ключовим у відображенні прав оренди чи права користування земель сільськогосподарського призначення бухгалтерською мовою є не вибір коду, що, за великим рахунком, є тільки умовністю, а

відображення подвійним записом економічних закономірностей та врахування їх в балансі суб'єкту обліку.

Важливим питанням є відображення на рахунках бухгалтерського обліку та в балансі агроформувань прав оренди землі отриманих від громадян – власників паїв. Таких угідь – 17,5 млн га. За своєю економічною сутністю це безоплатно отримані права користування землями сільськогосподарського призначення. Відображення їх в обліку може стати вагомим кроком до залучення фінансових ресурсів в аграрну сферу.

Порядок відображення безоплатно отриманих нематеріальних активів наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Облік безоплатно отриманих прав користування земель сільськогосподарського призначення в агроформуваннях

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Відображено вартість права користування земельною ділянкою переданого безкоштовно	154	424
2. Відображено витрати, пов'язані з державною реєстрацією права на земельну ділянку	154	685
3. Відображено право користування земельною ділянкою у складі нематеріальних активів	122	154
4. Нараховано амортизацію на право користування земельною ділянкою	23, 91	132
5. Відображено дохід від оприбуткування безоплатно одержаного права користування в сумі нарахованої амортизації	424	745

Варто відмітити, що згідно вимог Податкового кодексу України, безоплатно отримані активи являються доходом і враховуються в оподаткованому прибутку. Сільськогосподарські товаровиробники в більшості своїй є платниками ФСП та звільняються від податку на прибуток підприємств, що не тягне за собою податкових наслідків визнання права оренди сільськогосподарських угідь чи емфітевзису.

Права оренди та користування землями сільськогосподарського призначення, як і самі угіддя після запровадження ринку, повинні знайти окреме місце в фінансовій звітності агроформувань по аналогії з біологічними активами, зокрема у вигляді вписуваних рядків.

Висновки та напрями подальших досліджень. Земельні відносини є базисом аграрного сектору економіки і мають дуже широке коло об'єктів господарського обліку. За сучасних умов, коли земельні відносини в сільському господарстві представлені орендою, не можна нехтувати врахуванням в обліку та звітності прав користування землями сільськогосподарського призначення (оренди та емфітевзису), які можуть стати джерелом залучення фінансових ресурсів в аграрну сферу. Одним з ключових питань залишається достовірність оцінки цих активів та пропозиції методик для здійснення її експертного розрахунку.

Література.

1. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук та ін.]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 238 с.

2. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин: колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук та ін.]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 234 с.

3. Облік і оподаткування земельно-майнових відносин в сільськогосподарській діяльності: навч. посіб. / за ред. В.М. Жука. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2012. – 188 с.

4. Аграрний сектор економіки України (стан і перспективи розвитку) / [Присяжнюк М.В., Зубець М.В., Саблук П.Т. та ін.]; за ред. М.В. Присяжнюка, М.В. Зубця, П.Т. Саблука, В.Я. Месель-Веселяка, М.М. Федорова. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2011. – 1008 с.

5. Жук В.М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В.М. Жук // Агроінком. – 2011. – № 7-9. – С.116-121.

6. Покровський Й.О. Основные проблемы гражданского права. – М, 2009. – 357 с.

7. Кадастрово-реєстраційна система в Україні: нинішній стан та перспективи розвитку. Аналітична доповідь Центру Розумкова / Національна безпека і оборона. – К.: 2011. – №6. – С.1-27.

8. Тижневий звіт діяльності Голови Державного агентства земельних ресурсів України Сергія Тимченка: 1 – 4 квітня 2013 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://land.gov.ua/>.