

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
5. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. / А. Ж. Пшенична. – К. : Центр учбової літератури. – 2008. – 320 с.
6. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 268 с.

Мазур В. П.

Национальный научный центр «Институт аграрной экономики»

МЕТОДИКА АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Резюме

Предложена методика аудита финансовых результатов от сельскохозяйственной деятельности и представлена последовательность выполнения аудиторских процедур. Рассмотрено использование оперативно-операционного метода контроля при выполнении предварительного осмотра при проведении аудиторской проверки. Изложена последовательность аудита оборотов и сальдо счетов цикла формирования финансовых результатов от сельскохозяйственной деятельности.

Ключевые слова: методика аудита, финансовые результаты от сельскохозяйственной деятельности, оперативно-операционный метод контроля, предварительный обзор, текущий и завершающий аудит.

Mazur V. P.

National Science Center «Institute of Agrarian Economics»

AUDIT METHOD OF FINANCIAL RESULTS FROM AGRICULTURAL ACTIVITY

Summary

The audit method of financial results from agricultural activity has been proposed. The sequence of audit procedures has been given. The operational and operating control method has been considered. This method uses in the previous review during the audit. The audit sequence of turnover and account balances of cycle forming financial results from agricultural activity has been presented.

Key words: audit method, financial results from agricultural activity, operational and operating control method, previous review, current and final audit.

УДК 657.421.3:658.114.5

Маринченко О. О.

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ ПРАВ ОРЕНДИ ЗЕМЕЛЬ В АГРАРНИХ ХОЛДИНГОВИХ ФОРМУВАННЯХ

Питання бухгалтерського обліку орендованих земель є ключовим у формуванні державної політики раціонального землекористування. Для холдингів воно актуальне, враховуючи можливість збільшення капіталізації компаній за рахунок включення прав оренди в баланс. У цій публікації проведено поглиблене дослідження та викладено авторське бачення напрямів удосконалення методології обліку земель сільськогосподарського призначення, що орендуються холдингами.

Ключові слова: холдинги, агрохолдингові формування, права користування землею, облік оренди прав користування землею, облік оренди землі.

Актуальність дослідження. Особливим аспектом в обліку холдингів, що мають аграрну спеціалізацію, є необхідність надання інформації про права користування земельними ділянками. Сільськогосподарські землі є найбільшим багатством України, що визначає потребу достеменного контролю за їх раціональним використанням. На сьогодні в Україні лише в окремих агрохолдингах представлена земля в балансах. Більшість з них не мають відповідної практики, а отже лівова частка сільськогосподарських земель проходить поза державною фінансовою статистикою. Однією з причин цього є відсутність узгодженої методології прав користування землею у складі нематеріальних активів.

Аналіз останніх публікацій. Дослідженням питань методики обліку і контролю прав оренди землі займалися такі вчені, як М. Я. Дем'яненко, В. М. Другак, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, В. Г. Лінник, Н. М. Малюга, П. Т. Саблук, В. Я. Соколов, А. М. Третьак, М. Г. Чумаченко, В. П. Ярмоленко та ін.

Мета статті. Відповідно до запропонованого підходу, концепцію організації облікової політики холдингу ми розглядаємо як сукупність нормативно-правових, організаційних та методичних заходів [1]. Метою даної публікації є поглиблення досліджень та викладення авторського бачення напрямів удосконалення методології обліку земель сільськогосподарського призначення, що орендуються холдингами.

Виклад основного матеріалу. Як відомо, земля сільськогосподарського призначення знаходиться у власності селян, юридичні особи її лише орендують. За час проведення земельної реформи у приватну власність було передано 27,7 млн га сільськогосподарських угідь, які були розподілені поміж 6,9 млн громадян України. В середньому на одного власника паю припадає 4 га сільгоспугідь. З 6,9 млн громадян 96% (6,5 млн) оформили державні акти на право власності на землю. На даний час 63% цих земель здається власниками земельних паїв в оренду, що становить 17,4 млн га. Ще 4,4 млн га (16%) обробляється власниками. 1,2 млн власників паїв так і не визначилися, як розпорядитися сільгоспугіддями, загальна площа яких складає 4,1 млн га [3].

Питання бухгалтерського обліку орендованих земель є ключовим у формуванні державної політики раціонального землекористування. Для холдингів воно актуальне, враховуючи можливість збільшення капіталізації компаній за рахунок включення прав оренди в баланс. У монографії «Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту», що підготовлена науковими співробітниками відділу методології обліку та аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки» у 2013 році, запропоновано 4 концептуальні підходи до обліку земель сільськогосподарського призначення, які представлені на рис. 1.

Зокрема:

- модель постановки на облік власних земельних ділянок передбачає відображення їх у складі основних засобів;
- модель постановки на облік земельних ділянок, отриманих в довгострокову оренду та набутих за договором емфітевзису;
- модель постановки на облік прав користування землями державної та комунальної власності передбачає їх відображення у складі основних засобів для бюджетних установ та у складі нематеріальних активів – для підприємств небюджетної сфери;



Рис. 1. Концептуальні підходи до обліку земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними [5]

- модель постановки на облік земельних ділянок, отриманих у короткострокову оренду, передбачає їх відображення на позабалансовому рахунку [5].

Відповідно до проведеного нами дослідження, агрохолдингам притаманна модель постановки на облік земельних ділянок, отриманих в довгострокову оренду та набутих за договором емфітевзису. У своїй статті В. М. Жук, Ю. С. Бездушна та О. С. Вдовенко відзначають зростання строків оренди землі (табл. 1), що доводить нашу тезу.

Таблиця 1
Динаміка збільшення термінів дії договорів оренди землі, % [4]

Термін оренди за договорами оренди сільськогосподарських земель, років	2001	2013
1-3	45,7	5,1
6-10	11,3	41,1
Більше 10	1,8	13,5

Зокрема, станом на 2013 р., за даними УКАБ, холдинги орендують 6,04 млн га, що становить 27,4% від усіх сільськогосподарських угідь, які знаходяться у використанні сільськогосподарських підприємств [6]. Розглядаючи земельний банк окремих агрохолдингів, виокремимо 16 найбільших, які використовують понад 100 тис. га (табл. 2). Дана таблиця побудована на основі інформації національного агропорталу Latifundist.com. Разом з тим слід зазначити, що

Таблиця 2

Площа земельних банків аграрних холдингових формувань

№ п/п	Назва агрохолдингу	Регіони використання земель	Площа, тис. га
1	UkrLandFarming	Землі та підприємства знаходяться в 21 області України та АР Крим	532
2	NCH	На даний час агрохолдинг працює майже в усіх областях України	400
3	Кернел Групп	Тернопільська, Одеська, Миколаївська, Кіровоградська, Черкаська, Полтавська, Сумська та Чернігівська області України	330
4	Мрія Агрохолдинг	Тернопільська, Хмельницька, Івано-Франківська, Чернівецька та Львівська області	295
5	Миронівський хлібопродукт	Київська, Черкаська, Полтавська, Сумська, Дніпропетровська, Донецька, Херсонська, Вінницька, Івано-Франківська області та АР Крим	280
6	Українські аграрні інвестиції	Землі та підприємства розміщені в 16 областях України. Найбільші площі в Чернігівській, Кіровоградській, Сумській, Полтавській та Чернівецькій областях	260
7	Астарта-Київ	Полтавська, Харківська, Вінницька, Хмельницька, Тернопільська та Житомирська області	245
8	HarvEast	Донецька, Запорізька, Черкаська, Житомирська області та АР Крим	220
9	Агротон	Луганська і Харківська області	171
10	Sintal Agriculture	Харківська та Херсонська області	150
11	Valinor	Полтавська, Вінницька, Сумська, Черкаська, Миколаївська та Херсонська області	123

Продовження таблиці 2

12	Приват-АгроХолдинг	Львівська, Черкаська, Полтавська, Харківська, Дніпропетровська, Херсонська, Кіровоградська, Миколаївська, Одеська області та АР Крим	120
13	Укragропром	Землі та підприємства розміщені в 17 областях України	107
14	Дружба-Нова	Чернігівська, Полтавська та Сумська області	102
15	Агрейн	Центральний регіон України	100
16	Лотуре-Агро	Луганська, Сумська, Харківська, Хмельницька та Житомирська області	100

Таблиця 3

**Частка вартості прав користування земельними ділянками
у балансах провідних аграрних холдингів України¹**

№ п/п	Назва агрохолдингу	Площа, тис. га	Всього активів, тис. дол. США	У т.ч. всього нематеріальних активів, тис. дол. США	У т.ч. права користування землею, тис. дол. США	Оцінка земель в балансі, дол. США/га	У % до активів
1	Кернел Групп	330	2,116,393	997,992	37,103	112,43	1,75
2	Мрія Агрохолдинг	295	1,353,252	866,222	99,083	335,87	7,32
3	Миронівський хлібопродукт	280	2,488,108	1,486,860	26,694	95,34	1,07
4	Агротон	171	187,106	114,811	33,077	193,43	17,68

¹ За даними оприлюдненої фінансової звітності [7-10]

так як на даний час статистика за агрохолдингами офіційно не ведеться (тобто лише окрема за підвладними агрохолдингам підприємствами), офіційного підтвердження наведеної нижче інформації немає.

Отже, це дає підстави говорити про те, що холдинги, які є основними орендарями сільськогосподарських земель, мають підстави ставити їх на облік до складу прав користування. На сьогодні в Україні присутні одиничні випадки представлення земель в балансах, і як правило це агрохолдинги. Зокрема у фінансовій звітності агрохолдингу «Мрія» за 2012 рік оцінені права оренди землі склали 99,083 млн. дол. США, «Миронівський хлібопродукт» – 26,694 млн дол. США, «Астарт Київ» – 7,430 млн євро, KERNEL – 37,103 млн дол., групи компаній Агротон – 33,077 млн дол. США (табл. 3).

Таким чином, важливим завданням у системі обліку холдингу є розробка облікової політики та методології обліку прав користування земельними ділянками. На нашу думку, така облікова політика та методологія повинна, з одного боку, задовольняти інформаційні потреби корпоративного управління всередині холдингу, а з іншого – забезпечувати інформацією про вартість земель сільськогосподарського призначення галузеве управління, що є вкрай важливим для здійснення ефективної державної політики у сфері землекористування (рис. 2).

Корпоративний аспект удосконалення полягає в необхідності декларування в обліковій політиці холдингів такої методології обліку прав оренди зе-

мель, яка б забезпечила можливість підвищення капіталізації компанії за рахунок включення таких прав до складу нематеріальних активів та відповідної оптимізації витратної частини за рахунок їх амортизації. Зміст такої методології, узагальнений нами на основі вивчення облікових політик провідних холдингів, може бути наступний:

- права оренди земельних ділянок, придбані в результаті об'єднання бізнесу, відображаються окремо від гудвілу за їх справедливою вартістю на дату придбання. Амортизація прав оренди земельних ділянок розраховується лінійним методом протягом строку дії договору оренди. Для прав оренди земельних ділянок термін амортизації може бути також встановлений на 10 років. Період амортизації і метод амортизації прав оренди земельних ділянок розглядається принаймні на кінець кожного звітного періоду. При цьому всі зміни в оцінці враховуються в перспективі.

- після первісного визнання нематеріальні активи, придбані в результаті об'єднання бізнесу, відображаються за фактичною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення на тій же основі нематеріальних активів, що придбані окремо. Права оренди земельних ділянок, які були придбані окремо, обліковуються за первинною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення. Нематеріальні активи списуються при продажі або коли не очікується майбутня економічна вигода від використання або утилізації.

Прибуток або збиток від припинення визнання нематеріальних активів визначається як різниця між чистими надходженнями від вибуття та балансовою вартістю активу, і визнаються у прибутку або збитку в разі припинення визнання активу.

Соціальний аспект. Як відомо, на сьогоднішній день статистика кількості агрохолдингів не ведеться, неможливо виокремити землі, що належать агрохолдингам, та встановити коректно їх площу, які орендуються тими чи іншими холдингами. Дана інформація частково доступна лише в примітках до звітів про діяльність холдингів, які ними публікуються.

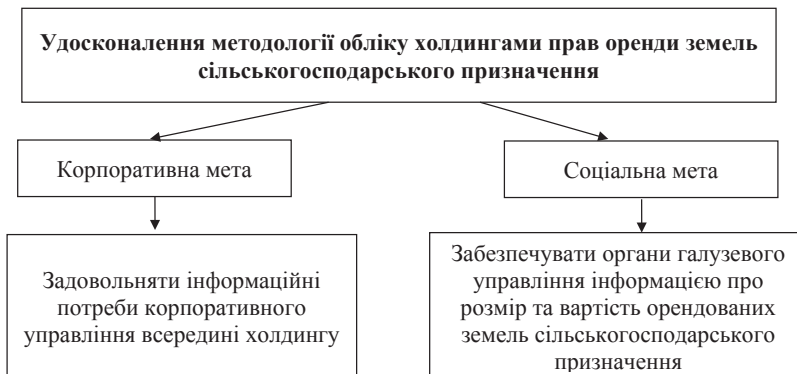


Рис. 2. Аспекти вдосконалення методології обліку прав користування землею в аграрних холдингах

Так як більшість аграрних холдингів є публічними акціонерними товариствами, це зобов'язує їх вести облік за міжнародними стандартами та оприлюднювати повну фінансову звітність. На даний момент така звітність становить єдине джерело відносно достовірної інформації про діяльність конкретного холдингу та його склад.

Для забезпечення інформацією про розміри орендного землекористування та вартість землі, що перебуває в оренді у холдингів, необхідно запровадити систему державної статистики, яка б нормувала збір та ведення такої вкрай важливої інформації галузевого управління. Для цього пропонується, по-перше, зобов'язати холдинги подавати інформацію до Державної служби статистики про підприємства, якими вони володіють чи можуть управляти їхньою діяльністю, та вказувати вид діяльності (задля виявлення можливого монополізму на тому чи іншому ринку), площу земель сільськогосподарського призначення, яку

холдинг використовує, із зазначенням територіального розміщення. По-друге, з метою контролю за використанням земель та збереженням їх родючості зобов'язати підприємства подавати інформацію про використання земель та їх поліпшення в Управління агропромислового розвитку зі схемами сівозмін. По-третє, Головному управлінню агропромислового розвитку доручити розробити систему штрафних санкцій за неподання зазначеної інформації та невиконання схем сівозмін.

Висновки. Отже, удосконалення методології обліку в аграрних холдингах має обов'язково враховувати два аспекти – корпоративний та соціальний. Ключовим, на нашу думку, має стати саме соціальний аспект, що пояснюється значною часткою орендованих земель, що використовуються холдингами, а відтак, і необхідністю забезпечити інформацією про розрахунки з селянами щодо орендної плати та ефективності використання найбільшого національного багатства – сільськогосподарських земель.

Список літератури:

1. Маринченко О. О. Концепція єдиної облікової політики агрохолдингу С. 318-322 // Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики : збірник матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції (26-27 вересня 2013 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2013. – 760 с.
2. Лупенко Ю. О. Розвиток аграрних холдингових формувань та заходи з посилення соціальної спрямованості їхньої діяльності : наукове видання / Ю. О. Лупенко, М. Ф. Кропивко, М. Й. Малік та ін. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки» 2013. – 46 с.
3. Проект Постанови Верховної Ради України «Про Рекомендації парламентських слухань на тему: «Земля в українській долі: ситуація у земельній сфері, законодавче забезпечення земельних відносин та практика його реалізації» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zsu.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=1684:2011-04-13-14-04-34&catid=55:2010-11-28-10-00-48&Itemid=82.
4. Жук В. М., Бездушна Ю. С., Вдовенко О. Облікові технології у забезпеченні інвестиційної привабливості та фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств / Облік і фінанси. – 2013. – № 4.
5. Жук В. М. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту : колективна монографія / [В. М. Жук, Ю. С. Бездушна, Б. В. Мельничук, В. М. Метелиця, А. І. Коріненко]. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 234 с.
6. УКАБ дослідження «Крупнейшие аграрные компании Украины» 2013 р.
7. Офіційний сайт Групи компаній Кернел [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kernel.ua>.
8. Офіційний сайт Групи компаній Мрія Агрохолдинг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mriya.ua>.
9. Офіційний сайт Групи компаній Миронівський хлібопродукт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mhp.com.ua>.
10. Офіційний сайт Групи компаній Агротон [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.agroton.com.ua>.

Маринченко А. А.

Национальный научный центр «Институт аграрной экономики»

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ УЧЕТА ПРАВ АРЕНДЫ ЗЕМЕЛЬ В АГРАРНЫХ ХОЛДИНГОВЫХ ФОРМИРОВАНИЯХ

Резюме

Вопросы бухгалтерского учета арендованных земель являются ключевыми в формировании государственной политики рационального землепользования. Для холдингов они актуальны, учитывая возможность увеличения капитализации компаний за счет включения прав аренды в баланс. В этой публикации проведено углубленное исследование и изложено авторское видение направлений совершенствования методологии учета земель сельскохозяйственного назначения, арендуемых холдингами.

Ключевые слова: холдинги, агрохолдинг формирования, права пользования землей, учет аренды прав пользования землей, учет аренды земли.

Marynchenko O. O.

National Research Center «Institute of Agrarian Economics»

IMPROVEMENT OF ACCOUNTING METHODOLOGY OF LAND RENTAL RIGHTS IN AGRICULTURAL HOLDINGS

Summary

The issue of rented land accounting is crucial in shaping governmental policy of rational land tenure. It is of current importance for holdings taking into account the opportunity to increase companies' capitalization by including rental rights in the balance. This publication deepens the researches and states author's vision of improvement vectors in accounting methods of agricultural land that is rented by holdings.

Key words: holding companies, agricultural holdings, rights of land tenure, accounting of land rental rights, land rental accounting.