

УДК 658.15

Ищенко Я.П., к.е.н., доцент,

Ищенко М.Ю.

Вінницький національний аграрний університет

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

У публікації висвітлюються правові підстави оцінки та відображення в обліку земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними.

Ключові слова: нормативно-правове забезпечення, бухгалтерський облік земель, землі сільськогосподарського призначення, права користування.

Ishchenko Ya., Ishchenko M.

REGULATORY ACCOUNTING SOFTWARE OF FARMLAND

The publication highlights the legal basis of assessment and recording of agricultural land and rights to use them.

Keywords: regulatory support, accounting lands, agricultural land, using rights.

Ищенко Я.П., Ищенко М.Ю.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА ЗЕМЕЛЬ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ

В публикации освещаются правовые основания оценки и отражения в учете земель сельскохозяйственного назначения и прав пользования ими.

Ключевые слова: нормативно-правовое обеспечение, бухгалтерский учет земель, земли сельскохозяйственного назначения, права пользования.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Землі сільськогосподарського призначення в Україні це особливий стратегічний актив, що є основою продовольчої та економічної безпеки країни. Основне цільове призначення цих земель — бути засобом виробництва продуктів харчування і кормів для тварин, а також сировини для промисловості.

Зміна характеру земельних відносин і розвиток сучасного земельного законодавства призвели до необхідності узгодження нормативно-правових актів, що регулюють облік земель

сільськогосподарського призначення та прав користування ними.

Проблема недостатнього правового та методичного забезпечення землекористування є одним із чинників, що стримує повне розкриття потенціалу сільськогосподарських земель та їх включення до економічного обороту.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблемам та перспективам розвитку сучасних правових аспектів включення землі до економічного обороту останнім часом присвячені наукові праці провідних вітчизняних вчених-економістів. Серед них Ю.С. Бездушна, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.М. Калетнік, Г.Г. Кірейцев, Б.В. Мельничук, М.Ф. Огійчук, О.М. Петрук, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкар та інші.

Реформування сфери земельних відносин в Україні повинно супроводжуватись побудовою адекватної системи правового регулювання їх обліку.

Цілі статті. Метою даної публікації є вивчення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні та обґрунтування напрямків його розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Динамічні соціально-економічні процеси, які відбуваються в сучасному суспільстві, безперечно відображаються в правовій сфері. Інститут права землекористування теж зазнав перетворень, суть яких зводиться до розширення його змісту, що полягає у приватній власності на землю, формуванні ринку землі, розширенні способів прав використання землями сільськогосподарського призначення.

Відповідно до чинного в Україні законодавства [1] та діючої методики обліку, землі сільськогосподарського призначення не включені в економічний оборот сільськогосподарських підприємств. З одного боку це є виправданим, адже активи, що не належать підприємству і знаходяться в його користуванні на правах операційної оренди не обліковуються на балансі підприємств–орендарів. Відповідно до змін, внесених до Земельного кодексу України Законом України № 5494-VI від 20.11.2012 року [2] до набрання чинності законом про обіг земель сільськогосподарського призначення, але не раніше 1 січня 2016 року, забороняється внесення права на земельну частку (пай) до статутних капіталів господарських товариств.

Новою редакцією Земельного кодексу України [1] визначено, що

до набрання чинності законом про обіг земель сільськогосподарського призначення, але не раніше 1 січня 2016 року, не допускається:

- купівля-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення державної та комунальної власності, крім вилучення (викупу) їх для суспільних потреб;

- купівля-продаж або іншим способом відчуження земельних ділянок і зміна цільового призначення (використання) земельних ділянок, які перебувають у власності громадян та юридичних осіб для ведення товарного сільськогосподарського виробництва;

- купівля-продаж або іншим способом відчуження земельних ділянок і зміна цільового призначення (використання) земельних ділянок, виділених в натурі (на місцевості) власникам земельних часток (паїв) для ведення особистого селянського господарства;

- купівля-продаж або іншим способом відчуження і зміна цільового призначення земельних часток (паїв), крім передачі їх у спадщину, обміну земельної ділянки на іншу земельну ділянку та вилучення (викупу) земельних ділянок для суспільних потреб.

Залежно від правової форми залучення та використання земельних ресурсів сільськогосподарським підприємством (приватна власність, постійне чи тимчасове користування) здійснюється і правове регулювання обліку цих об'єктів. Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку земля, що знаходиться у власності підприємства відноситься до основних засобів. В складі основних засобів українських підприємств земля з'явилась після набрання чинності П(С)БО 7 «Основні засоби», де її було класифіковано на два окремі елементи: земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель [3].

Облік власних земельних ділянок, що ідентифіковані як інвестиційна нерухомість, тобто в результаті використання яких отримуються орендні платежі та/або відбувається збільшення власного капіталу, здійснюється відповідно до вимоги П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [4].

Більшість земель сільськогосподарські підприємства використовують на умовах оренди. Облік орендованих земельних ділянок сільськогосподарського призначення регулює П(С)БО 14 «Оренда» [5].

Для включення в економічний оборот вартості прав на використання орендованих земель слід використовувати методику, передбачену для оцінки прав користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису, що ґрунтується на попередньому визначенні

ринкової вартості земельної ділянки за Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок, що змінена постановою Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2011р. № 1248 [6].

Відповідно до Цивільного кодексу України емфітевзис – це довгострокове, відчужуване та успадковуване речове право на чуже майно, яке полягає у наданні особі права володіння і користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб з метою отримання плодів та доходів від неї з обов'язком ефективно її використовувати відповідно до цільового призначення [7].

Суб'єктами емфітевзису є власник земельної ділянки та особа, яка виявила бажання користуватися останньою для сільськогосподарських потреб (землекористувач, емфітевта). Стороною відносин емфітевзису не може бути особа, якій земельна ділянка надана на умовах постійного користування чи на умовах оренди.

Об'єктом емфітевтичного права є користування земельною ділянкою сільськогосподарського призначення, що знаходиться у приватній, комунальній або державній власності. Таке користування має обмежений характер, оскільки власник передає емфітевті право володіння та право цільового користування земельною ділянкою, зберігаючи за собою право розпорядження нею.

Оцінені за вказаною методикою права слід обліковувати на балансі сільськогосподарських підприємств-орендарів за методикою обліку нематеріальних активів, яка регулюється П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8].

Таким чином, основними нормативними актами, які на сьогодні регулюють облік земель сільськогосподарського призначення є П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», П(С)БО 14 «Оренда» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Розвиток бухгалтерського законодавства в Україні відбувається в напрямку гармонізації національної системи обліку з міжнародними стандартами. Такий стан справ в нормативному регулюванні обліку землі викликає занепокоєння у провідних вітчизняних науковців. Адже для організації обліку такого специфічного засобу виробництва, який має здатність відновлення родючості, використовується для вирощування біологічних активів і в якому також здійснюються біологічні перетворення, який є стратегічно важливим для України активом, пропонується застосовувати загальну для необоротних активів методику, яка відповідає інтересам гравців глобального фінансового ринку.

Провідні економісти-аграрії та молоді науковці України

обґрунтовують необхідність запровадження окремого стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення. Серед розробників та прихильників цієї ідеї В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, С.М. Остапчук та інші. Так колективом авторів монографії «Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту» запропоновано до впровадження в аграрному секторі національний галузевий стандарт звітності (НГСЗ) – «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві» [9].

Розвиток правового забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення в напрямку стандартизації дозволить врахувати інтереси саме вітчизняних суб'єктів аграрного сектора.

Висновки. Особливості земель сільськогосподарського призначення вимагають виділення їх в окрему групу активів та розроблення специфічної методики обліку вказаних активів та прав на їх використання. Для досягнення цієї мети необхідно сформувані якісне правове забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення через запровадження окремого галузевого стандарту обліку, що потребує подальших системних досліджень.

1. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768–III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
2. Про внесення змін до Земельного кодексу України: Закон України від 20.11.2012 року № 5494–VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5494-17>
3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р.№92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
4. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р.№779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
6. Про внесення зміни до Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2011 р. № 1248 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1248-2011-п>
7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
8. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: Наказ міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
9. 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.

10. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / Жук В.М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648с.
11. Метелиця В.М. Запровадження стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення як інституту бухгалтерської професії / В.М. Метелиця // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 27–33.
12. Остапчук С.М. Облік земель: концептуальні засади побудови окремого стандарту [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/oblik_zemel_konceptualni_zasadi_pobudovi_okremogo_standartu/23-1-0-594