



## СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 332.3:631.162

Потриваєва Н.В.,  
д.е.н., доцент, професор кафедри обліку і аудиту  
Шевченко І.В.,  
Миколаївський національний аграрний університет

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ВИТРАТ НА ЇХ ПОЛІПШЕННЯ

Potryvaieva N.V.,  
dr.sc.(econ.), assoc. prof., professor of the  
department of accounting and auditing  
Shevchenko I.V.  
Mykolayiv State Agrarian University

### FEATURES OF ACCOUNTING LAND RESOURCES FOR AGRARIAN PURPOSE AND THE COSTS FOR THEIR IMPROVEMENT

**Постановка проблеми.** Земля один із основних природних ресурсів, який використовує людство, засіб виробництва у сільському господарстві, що має свої особливості та специфіку використання. Виходячи з цього, неврахування специфіки використання даного природного ресурсу призводить до деградації та зниження рівня його якісних характеристик. Україна має один з найпотужніших земельно-ресурсних потенціалів в світі. Маючи масштабні та цінні якісні характеристики земель сільськогосподарського призначення за сприятливих кліматичних умов, врахування особливостей та оптимальної структури землекористування Україна може забезпечити продовольством 250-320 млн. осіб [3]. Недарма спеціалісти ФАО розглядають нашу країну як одну з тих, що забезпечуватиме продовольством населення світу в майбутньому. Розкриття такого потенціалу сільськогосподарських земель дозволить Україні зайняти вагоме місце у міжнародному поділі праці та міжнародних відносинах [3]. У зв'язку з цим виникає потреба у вдосконаленні бухгалтерського обліку земельних ресурсів та економічних відносин, пов'язаних з ними, нормативно-правової бази, методології обліку тощо.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Поняття та методику обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення представили у наукових працях такі відомі науковці, як: В. П. Гордієнко [1], О. Л. Бєседа [2], О. В. Ільчак [3], А. В. Пантюхова [5], Т. Є. Кучеренко [6], І. М. Вигівська, [8], Ю. В. Кулій-Дем'янюк [8] та інші. На сьогодні досліджено порядок відображення земельних ресурсів в обліку залежно від їх призначення та витрат на їх поліпшення, проведено порівняння порядку та методики відображення земельних ресурсів і прав користування ними в системі національних та міжнародних стандартів, проте проблема організації земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та витрат на їх поліпшення залишаються невирішеними.

**Постановка завдання.** Мета дослідження полягає у поглибленні дослідження особливостей обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та витрат на їх поліпшення.

Завдання: 1. Дослідити особливості організації обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення;

2. Розглянути методику відображення земельних ресурсів і прав користування ними в системі національних і міжнародних стандартів;

3. Визначити поняття та особливості відображення в обліку витрат на поліпшення земель;

4. Окреслити головні проблеми обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та шляхи їх вирішення.

Об'єктом дослідження є поняття та організація обліку земельних ресурсів.

Предметом дослідження є вивчення особливостей обліку ресурсів сільськогосподарського призначення та витрат на їх поліпшення.

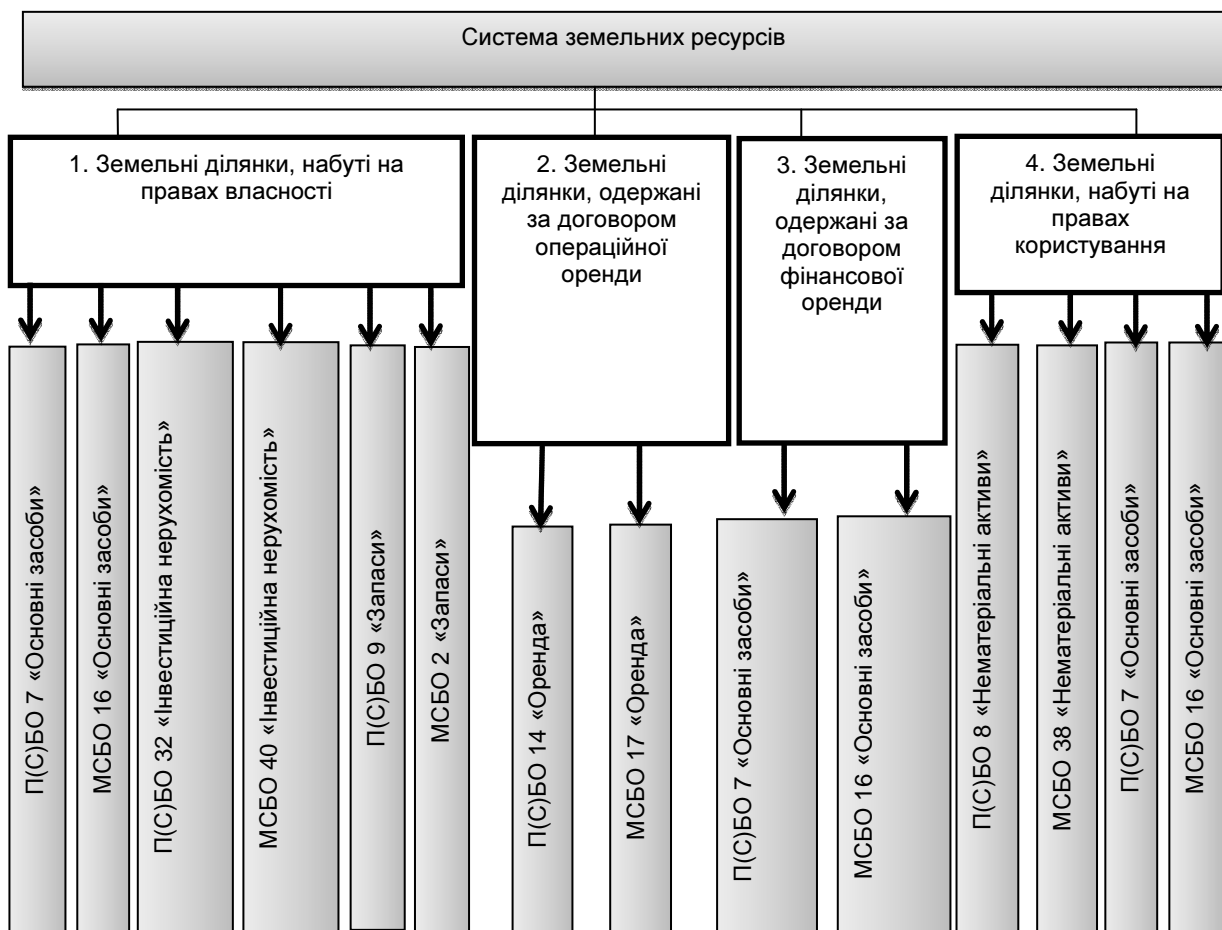
**Виклад основного матеріалу дослідження.** В сучасних умовах облік земель є невід'ємною складовою всієї системи господарського обліку будь-якого сільськогосподарського підприємства, основним завданням якого є формування достовірної інформації про земельні ресурси. Метою обліку земельних ресурсів є надання інформації в кількісному, якісному та вартісному вимірниках про землі, що належать підприємству на правах власності чи оренди, на підставі даних первинних документів і реєстрів аналітичного та синтетичного обліку [1]. Отримана інформація дає змогу приймати ефективні оперативні та стратегічні управлінські рішення щодо оптимального та цільового використання земельних ресурсів з урахуванням екологічної складової.

Отримання даної інформації у повному, неупередженому та достовірному стані дозволяє здійснювати повноцінний облік земельних ділянок. Методологічні основи ведення обліку земельних ділянок та здійснення витрат на їх екологізацію закріплюються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО).

У більшості країн світу Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є частиною законодавства в обліковій сфері. В Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначено перелік господарюючих суб'єктів, які зобов'язані з 01.01.2012 року складати фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Правильність відображення земельних ресурсів в бухгалтерському обліку підприємства залежить від способу набуття земельної ділянки та мети її використання.

Розглянемо методику відображення земельних ресурсів і прав користування ними в системі національних та міжнародних стандартів (рис. 1). Земельні ресурси представлено як цілісну систему з урахуванням елементів, що знаходяться у взаємозалежності. В систему обліку включаємо інформацію щодо земельних ділянок, як основного засобу, нематеріального активу та об'єкта орендних відносин; капітальних витрат на поліпшення земель, природних ресурсів, багаторічних насаджень, прав користування природними ресурсами та біологічних активів, враховуючи дані позабалансового обліку.



**Рис. 1. Методика відображення земельних ресурсів і прав користування ними в системі національних та міжнародних стандартів**

*Джерело: розроблено авторами за даними опрацьованих джерел*

Порівнюючи П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби» відмітимо, що останній містить положення про сприяння підтриманню якісних характеристик земельних ресурсів. Так в п. 11 МСБО 16 «Основні засоби» виділено необоротні активи, основними функціями яких є забезпечення

безпеки чи охорони довкілля, що збільшують майбутній грошовий потік від використання виробничих основних засобів.

У свою чергу, пп. 5.1.2 П(С)БО 7 «Основні засоби» виділено капітальні витрати на поліпшення земель, як окрему складову основних засобів, яка забезпечує доведення земельних ресурсів до відповідного рівня експлуатації з урахуванням їх ландшафтних характеристик. Дану класифікаційну групу у МСБО 16 «Основні засоби» окремо не виділено, однак, дані витрати визначено як складову земельного активу, які амортизуються. Це пов'язано з тим, що понятійний апарат, який застосовується у стандарті, частково враховує багатофункціональність земельних ресурсів. Цьому сприяв рекомендаційний характер деяких його положень, особливо відносно визначення класифікаційних груп, оскільки П(С)БО 7 «Основні засоби» у визначенні груп основних засобів, мінімальних термінів корисного використання основних засобів керується положеннями податкового законодавства [5].

Відповідно до Податкового Кодексу України земельні ділянки не є основним засобом, мають необмежений строк використання (ст. 145.1), витрати ж на їх поліпшення амортизуються – мінімальний строк амортизації складає 15 років [4].

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» земельні ділянки також не є об'єктом амортизації. Проте нормативним документом зазначено, що частина земельного активу (витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території) амортизується протягом періоду вигід, отриманих під час здійснення цих витрат. У деяких випадках, якщо земля має обмежений термін корисної експлуатації, її вартість амортизується. Визначення ж строків корисного використання основних засобів проводиться на підставі професійного судження [9].

Значні відмінності прослідковуються у визначенні початку амортизації та її припинення. Так, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», амортизація основного засобу починається з місяця, наступного з введення в експлуатацію, а припинення – з місяця, наступного після його вибуття. Відповідно до п. 55 МСБО 16 «Основні засоби», амортизація починається з моменту доведення об'єкту до експлуатаційного рівня та припиняється з дати визнання активу, утримуваного для продажу або припинення його визнання. Це, в свою чергу, пов'язано з тим, що відповідно до МСБО 16, амортизація не є джерелом відновлення основних засобів, на відміну від П(С)БО 7.

Враховуючи, що можливість до відновлення земельних ресурсів є обмеженою (асиміляційний потенціал), надмірне навантаження на них спричиняє виснаження ґрунту, втрату корисних речовин (гумусу), що призводить до дисбалансу у системі «Екологія-Економіка-Соціум».

Доцільним є нормативне закріплення положень, які сприятимуть відновлюванню природних властивостей земельних ресурсів. Наприклад, обов'язкове включення в Договір про оренду землі сільськогосподарського призначення розділу про екологізацію та оптимальне використання сільськогосподарських земель на умовах зниження оренди. Даний захід має заохочуватися та контролюватися державними уповноваженими органами.

Загалом українське земельне законодавство, на наш погляд, є недосконалим, двояким та нецілісним. Неоднозначного трактування тих чи інших норм законодавства, ускладненість різноманітних процедур, значна тривалість процесу оформлення права на землю призводять до того, що інтереси інвесторів, місцевих громад і окремих громадян не забезпечуються повною мірою.

Основним користувачем земельних ресурсів є аграрний сектор економіки. З урахуванням специфіки діяльності підприємств даної галузі, облік використання земельних ресурсів регулюється П(С)БО 30 «Біологічні активи» [10] та МСБО 41 «Сільське господарство» [12]. Відмінним в даних стандартах є визначення поняття «біологічних активів». У п. 5 МСБО 41 вони розглядаються як жива рослина чи тварина, а у П(С)БО 30 – як фактори виробництва, що здатні приносити економічні вигоди.

Згідно з Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок № 1531, земельні поліпшення – це зміна якісних характеристик земельної ділянки внаслідок розміщення в її межах будинків, будов, споруд, об'єктів інженерної інфраструктури меліоративних систем, багаторічних насаджень, лісової та іншої рослинності, а також унаслідок господарської діяльності чи проведення робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів тощо) [2].

Залежно від того, хто саме буде здійснювати поліпшення і на яких умовах, будуть виникати особливості відображення понесених витрат у бухгалтерському обліку. Такі витрати на поліпшення сільськогосподарських земель підлягають відображенню як окремий об'єкт обліку [2].

Планом рахунків передбачено субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель», де відображається такий об'єкт основних засобів і нічого не зазначено про порядок накопичення таких витрат протягом їх здійснення. До капітальних витрат належать витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) на культурно-технічні заходи з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під ріллю, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водойм тощо).

На відміну від вартості землі, яка не має кінцевого терміну корисного використання, капітальні витрати на поліпшення земель на сільськогосподарському підприємстві підлягають щомісячному нарахуванню амортизації. Капітальні витрати, на відміну від поточних витрат на поліпшення родючості

ґрунтів під окрему культуру, не можна одразу включити до виробничої собівартості конкретного виду продукції в повному обсязі, що, насамперед, пов'язано з довготривалим ефектом від їх використання – на поліпшених землях протягом декількох років буде вироблятися різна продукція. Крім того, амортизаційні відрахування на капітальні поліпшення необхідно розподіляти на собівартість тих сільськогосподарських культур, які вирощувалися на зазначених землях, пропорційно до посівних площ [8].

Витрати на охорону навколишнього середовища належать до різних груп витрат господарської діяльності суб'єктів господарювання: в П(С)БО 7 витрати на охорону навколишнього середовища входять до загальногосподарських, а в Податковому кодексі України – до інших витрат звичайної діяльності [4, пп. 138.10.6]. Інакше кажучи, витрати на охорону навколишнього середовища, згідно з бухгалтерською регламентацією, включаються до собівартості реалізованої продукції підприємства, а згідно з податковим законодавством – визнаються витратами в період їх виникнення.

Накопичення капітальних витрат на поліпшення Бесєда О.Л. пропонує враховувати на окремому субрахунку 157 «Капітальні витрати на поліпшення земель» до моменту їх завершення. Після закінчення таких робіт (осушення, зрошення та ін.) їх вартість повинна списуватися з кредиту субрахунку 157 в дебет субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». З наступного місяця після завершення зазначених витрат їх вартість повинна амортизуватися в основному з використанням прямолінійного методу [2, с.157].

З метою деталізації капітальних витрат на покращення земель пропонуємо субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» розбити на субрахунки другого порядку (табл. 1)

**Таблиця 1**

**Пропонована структура субрахунку 102 «Капітальне поліпшення земель»**

| Код | Назва субрахунку I порядку     | Код   | Назва субрахунку II порядку              | Назва аналітичного рахунку                             |
|-----|--------------------------------|-------|--|--|
| 102 | «Капітальне поліпшення земель» | 102 1 | Зрошення ґрунтів                         | За цільовим використанням та видами земельних ресурсів |
|     |                                | 102 2 | Осушення ґрунтів                         |  |
|     |                                | 102 3 | Вапнування                               |  |
|     |                                | 102 4 | Гіпсування                               |  |
|     |                                | 102 5 | Терасування поверхні ґрунту              |  |
|     |                                | 102 6 | Інші види капітального поліпшення земель |  |

*Джерело: представлено авторами з використанням ідеї [8, с.45]*

Одним з результатів здійснення капітальних витрат на поліпшення якісних характеристик ґрунтів є органічне землеробство. Так, Колегією з національних стандартів органічної продукції USDA наведено визначення «органічне землеробство» як системи екологічного менеджменту сільськогосподарського виробництва, яка підтримує та покращує біорізноманіття, біологічні цикли та біологічну активність ґрунтів. Вона базується на мінімальному використанні неприродної (штучної) сировини й матеріалів та агротехнічних прийомів, які відроджують, підтримують та покращують екологічну гармонію [3].

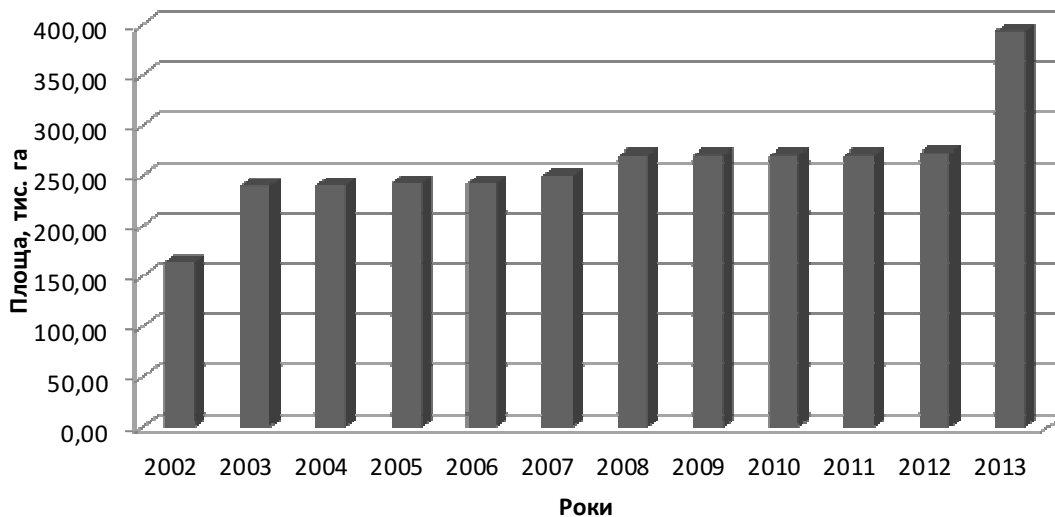
Федерація органічного руху України називає такі причини розвитку органічного землеробства [3]:

- необхідність відтворення родючості ґрунтів і збереження навколишнього середовища;
- необхідність розвитку сільських територій та підйому рівня життя сільського населення;
- необхідність підвищення ефективності та прибутковості сільськогосподарського виробництва;
- необхідність забезпечення споживчого ринку здоровою якісною продукцією;
- необхідність зміцнення експортного потенціалу держави;
- необхідність поліпшення іміджу України як виробника та експортера високоякісної здорової органічної продукції;
- забезпечення продовольчої безпеки в Україні;
- поліпшення загального добробуту громадян держави.

В Україні станом на кінець 2013 року сертифіковано 530 тис. га дикоросів.

Частка сертифікованих органічних площ серед загального обсягу сільськогосподарських угідь України складає близько 0,9%. При цьому Україна займає перше місце в східноєвропейському регіоні щодо сертифікованої площі органічної ріллі, спеціалізуючись переважно на виробництві зернових, зернобобових та олійних культур [7]. Наведемо динаміку загальної площі органічних сільськогосподарських угідь в Україні (рис. 2).

На початок 2003 р. в Україні було зареєстровано 31 господарство, що отримало статус «органічного», а у 2013 р. нараховувалось вже 175 сертифікованих органічних господарств, а загальна площа сертифікованих органічних сільськогосподарських земель склала 393 400 га.



**Рис. 2. Загальна площа органічних сільськогосподарських угідь в Україні, 2002-2013 рр.**  
Джерело: розраховано авторами за даними [7]

Отже, існує певна відмінність між національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку земельних ділянок. Тому інформація, відображена в обліку за національними стандартами, може дещо відрізнятись від інформації, складеної на основі міжнародних. Це ускладнює ситуацію при залученні інвесторів для капіталовкладень в аграрний бізнес. Вважаємо, що облік використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення має обов'язково включати в себе інформацію щодо поточних і капітальних витрат на поліпшення земельних ділянок, нарахування та виплати орендної плати та земельного податку.

**Висновки та подальші дослідження.** Відображення земельних ресурсів в бухгалтерському обліку залежить від способу їх набуття та мети використання. Недосконала нормативно-правова база, несформований ринок землі, відмінності в міжнародних та національних стандартах ускладнюють ефективне землекористування.

До витрат, які мають капітальний характер, належать витрати на комплексну еколого-економічну реабілітацію землі сільськогосподарського призначення з виведенням зі складу використовуваної (вид поліпшення землі, що не передбачає її використання в інших цілях підприємства та визначає необхідність виведення землі зі складу використовуваної). Витрати на її реабілітацію є капітальними та долучаються до складу собівартості продукції. Кількість підприємств, що здійснюють дані витрати та загальна площа органічних сільськогосподарських угідь в Україні за 2002-2013 роки значно збільшується. На державному рівні необхідно стимулювати поліпшення земель, що дозволить оптимізувати землекористування, підвищити імідж підприємства, надасть можливість експорту органічної продукції, а отже підвищення результативних показників діяльності.

#### Література

1. Гордієнко В.П. Еколого-економічна ефективність використання земель сільськогосподарського призначення : автореф. дис канд. екон. наук : 08.00.06 / В.П. Гордієнко. – Суми : Сум. держ. ун-т., 2010. – 20 с.
2. Бєседа О.Л. Відображення в обліку земель сільськогосподарського призначення та витрат на їх поліпшення / О.Л. Бєседа // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: економічні науки. – 2012. – № 2. – С. 153-157.
3. Ільчак О.В. Облікові аспекти земельних відносин в умовах інтеграційних процесів / О.В. Ільчак // Бізнес Інформ. – 2014. – № 8. – С. 223-228.
4. Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=300762&cat\\_id=300760](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=300762&cat_id=300760)
5. Пантюхова А.В. Облік земельних ресурсів за міжнародними та національними стандартами з урахуванням екологічної складової / А.В. Пантюхова // Вісник НТУ «ХПІ». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства – Харків: НТУ «ХПІ», 2013. – № 53 (1026). – С. 96–103.
6. Кучеренко Т.Є. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / Т.Є. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 46-49.
7. Федерація органічного руху України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://organic.com.ua>
8. Вигівська І.М. Сучасний стан бухгалтерського обліку витрат на охорону навколишнього середовища підприємств АПК / І.М. Вигівська, Ю.В. Кулій-Дем'янюк // Вісник ЖДТУ. – 2014. – № 3 (69). – С. 42-49.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: міжнародний документ затверджений від 01.01.2012 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

10. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: положення: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

11. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: положення: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство»: міжнародний документ затверджений від 01.01.2012 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

13. Про експертну грошову оцінку земельних ділянок : постанова, затверджена наказом Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 № 1531 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

#### References

1. Hordiienko, V.P. (2010), "Ecological and economic efficiency use of agricultural land", Thesis abstract of Cand. Sc. (Econ.), 08.00.06, Sum. derzh. un-t., Sumy, Ukraine, 20 p.

2. Biesieda, O.L. (2012), "Reflexion in the account of agricultural land and the cost of their improvement", *Naukovi pratsi Poltavskoi derzhavnoi ahrarnoi akademii. Seriya: ekonomichni nauky*, no. 2, pp. 153-157.

3. Ilchak, O.V. (2014), Accounting Aspects of Land Relations within the Integration Process", *Biznes Inform*, no. 8, pp. 223-228.

4. Customs Code of Ukraine from 02.12.10 № 2755-VI, available at: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=300762&cat\\_id=300760](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=300762&cat_id=300760)

5. Pantiukhova, A.V. (2013), "The accounting of land resources according to the international and national standards taking into account an ecological component", *Visnyk NTU «KhPI»*. Seriya: Aktualni problemy upravlinnia ta finansovo-hospodarskoi diialnosti pidpriemstva, no. 53 (1026), pp. 96–103.

6. Kucherenko, T.Ie. (2007), "Displaying of biological assets in financial statements of the agricultural enterprises", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 7, pp. 46-49.

7. Organic Federation of Ukraine, available at: <http://organic.com.ua>

8. Vyhivska, I.M. and Kulii-Demianiuk, Iu.V. (2014), "The current state accounting of expenses for environmental protection of enterprises AIC", *Visnyk ZhDTU*, no. 3 (69), pp. 42-49.

9. International Accounting Standard 16 «Fixed assets» 01.01.2012, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>.

10. Regulation (standard) of Accounting – 30 "Biological assets" from 18.11.2005 № 790, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>.

11. Regulation (standard) of Accounting – 7 "Fixed assets", from 27.04.2000 № 92, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>.

12. International Accounting Standard 41 «Agriculture», from 01.01.2012, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>.

13. About the expert valuation of land plots", resolution: it is approved by order of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 11.10.2002 № 1531, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>.

УДК 657.1

**Белова І.М.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку і правового забезпечення АПВ  
Тернопільський національний економічний університет**

## СУТЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО МІСЦЕ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

**Belova I.M.,  
cand.sc.(econ.), assistant professor of the accounting and  
legal ensuring agricultural production department  
Ternopil National Economic University**

## ESSENCE OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND ITS PLACE IN THE SYSTEM OF ENTERPRISE MANAGEMENT

**Постановка проблеми.** В Україні поняття «управлінський облік» досі не отримало в економічній літературі більш чи менш чіткого та однозначного трактування. Спеціалісти не виробили єдиної думки про сутність, роль та призначення управлінського обліку, його місце в системі управління підприємством, теорії обліку.

Проблема запровадження управлінського обліку у вітчизняну практику набуває першочергового значення, виникає необхідність глибоких досліджень економічної природи, сутності та змісту управлінського обліку, його теоретичних основ.