

Вдовенко Наталія Михайлівна

*доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри глобальної економіки
Національний університет біоресурсів і природокористування України*

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ ЗАСАДИ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ
ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ
З УРАХУВАННЯМ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ**

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КУПЛИ-ПРОДАЖИ
ЗЕМЕЛЬ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ
С УЧЕТОМ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА**

**ACCOUNTING AND ANALYTICAL FRAMEWORK FOR THE SALE
OF AGRICULTURAL LAND, TAKING INTO ACCOUNT
INTERNATIONAL EXPERIENCE**

Анотація. У статті досліджено питання доцільності зняття мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення в Україні і встановлення соціально-економічних наслідків для груп інтересів. Обґрунтовано прикладні проблеми обліково-аналітичного забезпечення купівлі-продажу земель сільськогосподарського призначення та можливість передачі земель сільськогосподарського призначення українським товаровиробникам. Враховуючи зміни в методології обліку, зокрема обліку витрат, запропоновано сучасне бачення вирішення завдань становлення ринку земель та їх оцінки.

Ключові слова: облік земель, аграрний сектор, витрати, землі сільськогосподарського призначення, методологія, бухгалтерський облік, стандарт.

Аннотация. В статье исследованы вопросы целесообразности снятия моратория на продажу земель сельскохозяйственного назначения в Украине и установление социально-экономических последствий для групп интересов. Обоснованы прикладные проблемы учетно-аналитического обеспечения купли-продажи земель сельскохозяйственного назначения и целесообразности передачи земель сельскохозяйственного назначения украинским товаропроизводителям. Учитывая изменения в методологии учета, в частности учета затрат, предложено современные предложения для решения задач становления рынка земель и их оценки.

Ключевые слова: учет земель, аграрный сектор, затраты, земли сельскохозяйственного назначения, методология, бухгалтерский учет, стандарт.

Abstract. The article examines the questions of whether the lifting of the moratorium on sale of agricultural land in Ukraine and the establishment of socio-economic impacts on interest groups. Applied problems of accounting and analytical support for the sale of agricultural land and the appropriateness of agricultural land to Ukrainian manufacturers are reasonably. Given the changes in methodology of accounting, in particular costing, a modern vision of the tasks of the formation of the land market and their evaluation.

Keywords: land registration, the agricultural sector, costs, agricultural land, methodology, accounting and standard.

В сучасних умовах глобальних трансформацій в Україні і нині все ж продовжує діяти мораторій на продаж землі. Інші земельні ділянки вже давно є об'єктом купівлі-продажу. Водночас це призводить до виникнення різних облікових проблем, які поступово знаходять своє вирішення. На порядку

денному сьогодні ж стоїть по-перше, вирішення питання зняття мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення в Україні і встановлення соціально-економічних наслідків для груп інтересів; по-друге, реалізації прикладного питання обліково-аналітичного забезпечення купівлі-продажу земель

сільськогосподарського призначення; а по-третє взагалі доцільність передачі земель сільськогосподарського призначення українським товаровиробникам. Вказане зумовило проблемність проведення наукового дослідження і сприяло вивченню саме зарубіжного досвіду забезпечення купівлі-продажу земель сільськогосподарського призначення.

Порівняльному аналізу сучасних концепцій реформування земельних відносин на даному етапі розвитку України приділяє значну увагу Мартин А. [1]. Проблемним питанням підприємницького характеру ринку землі та необхідності відповідного інституційного забезпечення, екологічним аспектам купівлі-продажу земель сільськогосподарського призначення присвячені праці провідних вітчизняних вчених Рогач С., Заєць В., Ільчука М. [1; 2], обліку земель сільськогосподарського призначення А. Довбуша. Питанням обліку і контролю витрат на поліпшення цих земель присвячені праці дослідників Вегера С., Голуб Н., Шевчука В. [2; 5; 6]. Але в той же час потрібно зауважити, що ринок землі за кордоном вже давно сформовано. Для вітчизняних науковців України, найбільшу цінність має вивчення досвіду тих країн, де ринок земель сільськогосподарського призначення розвивається та успішно працює. Переважно це такі країни як США, Німеччина, Великобританія, Франція. Водночас без перебільшення можна констатувати, що інтерес також викликають питання становлення ринку земель та їх оцінки в колишніх країнах соціалістичного табору, зокрема у Словаччині, Польщі, Чехії, частково в Угорщині.

Слід враховувати очевидні факти, що у країнах Західної Європи по аграрному сектору кількість землі фіксована. З метою розширення сільськогосподарських угідь можливість або незначна або взагалі відсутня. Переважно у Нідерландах, за останні роки, було одержано невелику кількість землі для здійснення сільськогосподарського виробництва саме «відвоюванням» її частки у моря. В країнах Західної Європи, у випадку коли який-небудь фермер відмовляється від сільськогосподарської діяльності або, наприклад, виходить на пенсію, інші користувачі мають право купити або взяти в оренду його земельну ділянку. В той же час така можливість виникає не дуже часто. Ферми мають певну нестачу землі. Якщо ж говорити про ринок землі, то навіть його можна вважати вільним у тому розумінні, що держава не обмежує право громадянина на купівлю та продаж землі й не впливає на її ціну. Але вказане не стосується деяких випадків, наприклад у Франції, де є державний орган, який має переважне право на купівлю землі з метою поліпшення фермерської структури. У зв'язку з тим, що кількість операцій обмежена, ціни під час окремих продаж можуть коливатися в широких межах залежно від різних обставин.

Наші дослідження дають можливість зробити проміжний висновок, що ціни на сільськогосподарські землі у країнах Європейського Союзу відображають не тільки велику різницю в якості землі, й вигідності розташування, витрат на її облік а й попит на землі зокрема несільськогосподарського призначення. Це сприяє ситуації, що найвищими є ціни в багатонаселених районах Північно-Західної Європи. Водночас для того, щоб бачити як же формувався ринок землі нами було вивчено досвід проведення земельної реформи в Італії. Метою її є вилучення у землевласників лишків землі (понад 300 га), поділ великих господарств на малі й передача землі селянам. Основні моменти, характерні для італійської земельної реформи, такі. Насамперед слід казати, що в Італії земельні ділянки не роздавали без оплати. Розмір плати був невеликий. Крім того, тим власникам, які отримали земельні ділянки було надано на 30 років відстрочка у виплатах у розмірі 3,5 відсотків на рік. Але сам факт, що земельна ділянка мала ціну, надав можливість користувачам по особливому ставитись до землі. І це справедливо, оскільки у випадку, коли земля нічого не варта, то її хочуть брати всі, але якщо земельну ділянку потрібно купити, то її візьмуть тільки ті товаровиробники, хто буде на ній працювати. Наступним важливим моментом реформи в Італії було те, що у великих землевласників залишки земельних ділянок були конфісковані з компенсацією у вигляді 5 відсоткових цінних паперів терміном на 25 років. Це дало можливість багатьом великим земельним власникам одержати кошти для інвестування створення великих рентабельних господарств. В основу оцінки залишків земельних ділянок був покладений критерій ефективності використання земельного фонду. Якщо користувач мав лишок землі, але вів господарство прибутково, тоді лишки землі не відбирали.

Наступним, третім складовим блоком земельної реформи було те, що земля, одержана товаровиробниками під час проведення реформи, не одразу переходила в їх власність. Безперечно, протягом шести років майбутній власник землі залишався її користувачем. Після спливу і витримування товаровиробником випробувального терміну, користувач ставав власником з оплатою решти її вартості або з наданням її у розстрочку. Потому було створено кооперативи з переробки та реалізації сільськогосподарської продукції, а їх члени одержували певні пільги і додаткове фінансування та технічну підтримку від держави. Реформа пожвавила земельний ринок в Італії. Наслідком стало концентрація земельного фонду і створення прибуткових та ефективних господарств. Землю у ході реформи одержали й ті користувачі, які не змогли її потім обробляти. Через це багато хто з виробників почав продавати землю, і через деякий час залишилися господарства, чії земельні

ділянки зросли. 43 відсотки сільськогосподарських виробників, які одержали в процесі реформи землю, понесли витрати на придбання земельних ділянок і тобто іншими словами збільшили свої наділи за рахунок їх купівлі. Головним засобом подібного перерозподілу став земельний ринок. У цілому стратегія перетворення земельних відносин зорієнтована на ринкову концепцію, на перевірену світовою практикою модель із переважанням приватного землеволодіння в умовах глобальних трансформаційних процесів.

Як підтверджує проведене нами дослідження, якщо взяти до уваги Німеччину, то цій країні притаманний вільний ринок землі. Водночас державний контроль за продажем земель сільськогосподарського призначення в Німеччині і нині є суворим. Передбачено дозвольний порядок для наділів площею понад 1 гектар. Потенційний покупець має обґрунтувати мету придбання землі й подати свідоцтво щодо фахової освітньої підготовки. Тут є вимога в тому, щоб користувач земельної ділянки мав профільну сільськогосподарську освіту, обов'язково досвід роботи в аграрній сфері й можливість ефективно здійснювати господарську діяльність. Франція переважно орієнтується на збереження цільового призначення ділянок сільськогосподарського призначення. В цій країні під заборону купівля-продаж родючих земельних ділянок для несільськогосподарського використання. Законодавство передбачає необхідність дозволу на продаж землі іноземцям у двох випадках: якщо ціна угоди перевищує 38 млн євро або якщо йдеться про придбання виноградників.

У США основна частина земельної політики формується на рівні штатів. не заборонено набувати у власність іноземцям сільськогосподарські землі країни. В той же час розглядається кожна окрема пропозиція щодо придбання землі. І про це має бути в обов'язковому порядку повідомлений Міністр сільськогосподарства.

Наприклад у 1998 році в Польщі ухвалили закон, який дозволив продавати сільськогосподарські землі, а також дав змогу місцевим органам селянського самоврядування проводити торги й запроваджувати конкурсну систему розподілу земельних ресурсів, яка сприяє максимальній приватизації наділів та створенню ринку землі. Передача її селянам відбувається за договором купівлі-продажу або оренди (рис. 1). Крім того, у Польщі було запроваджено 12-річний мораторій на купівлю іноземними компаніями земель від моменту вступу в ЄС. В Угорщині ще раніше у 1989 році був прийнятий закон про купівлю-продаж земель. Фактично запровадив їх вільний обіг. Громадяни можуть придбати до 300 га земель відповідного призначення. До 2011 року право їх купівлі-продажу поширювалося тільки на громадян Угорщини. Проте через

відсутність вільних грошових ресурсів у більшості населення країни ціни на сільськогосподарські угіддя були дуже низькими — приблизно на 90 відсотків нижчі від вартості угідь у країнах Західної Європи. У 1990–1994 рр. через купівлю-продаж користувачі придбали великі за розміром ділянки земель за допомогою контрибуційних сертифікатів. Нині закордонні громадяни самі можуть купувати землю, якщо проживають у цій державі понад три роки й зайняті у сфері сільського господарства. В Угорщині під час купівлі земельних ділянок до 100 гектарів, користувач має право на отримання банківського кредиту на 10 років у розмірі 70 відсотків від вартості землі.

Унаочнені результати проведених нами досліджень стосовно проведення земельної реформи в Україні і які суспільно-політичні та економічні очікування наведено табл. 1. Кількість оброблених анкет — 340.

Таким чином, маємо можливість прийти до висновку, що ринок природних ресурсів уміщує і ділянки землі, які можуть бути використані для обробки, видобування корисних копалин і будівництва, тобто передбачається купівля-продаж або надання в оренду землі як ріллі, лісової ділянки, місця видобування сировини або ділянки під забудову. Ціна, що формується на ринку ресурсів, називається рентою. Попит на землю залежить від ціни продукції, яка на ній вирощується, від продуктивності ділянки землі та її місцезнаходження. Пропозиція на ринку землі є абсолютно нееластичною, оскільки кількість землі є величиною фіксованою. Тому в Україні відповідно до базових положень пункту 7 Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» всі придбані основні засоби зараховуються на баланс сільськогосподарського підприємства саме за первісною вартістю. Це стосується і земельних ділянок. При цьому необхідно враховувати вимоги, узгоджено до яких активи відображаються в балансі самого підприємства у випадку, коли ці активи під контролем підприємства і є результатом минулих подій, та коли їх використання, як очікується, призведе до отримання сільськогосподарським підприємством економічних вигод у майбутньому. Також така земельна ділянка буде належати сільськогосподарському підприємству на підставі документа, який посвідчує право власності на дану земельну ділянку, а її вартість може бути достовірно і реально визначена в сучасних умовах господарювання. Під правом постійного користування земельною ділянкою розуміють право володіння та користування земельною ділянкою, що перебуває в державній або комунальній власності, без встановлення строку.

Отже, є можливість прийти до висновку, що пріоритетне право на придбання вітчизняних земельних ділянок сільськогосподарського призначення слід надавати особам, які, перш за все, пов'язані з аграрною

Таблиця 1

Земельна реформа в Україні: суспільно-політичні та економічні очікування

ОБЛАСТЬ	Вінницька	Волинська	Дніпровська	Закарпатська	Житомирська	Запорізька	Івано-Франківська	Кіровоградська	Київська	Луганська	Львівська	Миколаївська	Одеська	Полтавська	Рівненська	Сумська	Тернопільська	Хмельницька	Херсонська	Черкаська	Чернігівська	Без паю	
1. Чи вважаєте Ви правильними підходи до земельної реформи в Україні за роки державотворення?																							
– так, вважаю підходи до земельної реформи правильними	4	-	-	1	5	-	-	1	12	-	-	-	-	2	1	-	1	1	-	6	9	5	
– так, але основною проблемою є відсутність повноцінного ринку сільськогосподарської землі	5	7	-	1	6	2	-	2	44	1	2	-	2	5	7	2	3	2	2	13	12	20	
– ні, вважаю, що непотрібно було приватизувати сільськогосподарські землі, а залишити їх у власності держави для передачі в оренду сільськогосподарським виробникам	3	6	-	-	7	-	1	1	20	-	-	1	1	5	3	1	1	4	-	11	8	19	
– ні, вважаю, що надавати землю у приватну власність потрібно було не тільки сільським жителям, а всім громадянам країни	4	2	1	1	4	-	1	-	30	1	-	-	-	2	1	1	3	4	-	4	8	11	
2. Хто із нижче перерахованих суб'єктів ринку найбільш зацікавлений у купівлі-продажу земель сільгосп-призначення?																							
– власник паю	3	2	1	3	4	1	-	1	19	1	-	-	1	1	1	-	1	2	-	7	6	9	
– суб'єкти підприємництва (агрохолдінги, сільськогосподарські підприємства, фермери)	9	7	-	-	11	1	2	1	64	1	1	1	2	9	8	4	7	7	1	28	25	30	
– держава	4	4	-	-	5	1	-	-	12	-	1	-	-	2	1	-	1	-	1	1	4	8	
– іноземці	3	4	-	-	7	-	-	1	21	-	1	1	-	4	2	-	2	2	1	6	13	13	
– ваш варіант	2	-	-	-	2	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	

діяльністю й мають відповідну освіту. Водночас на майбутнє необхідно на порядок денний винести теоретико-методологічні засади оцінки наслідків прийняття агрополітичних рішень. Крім того, необхідно

здійснити реальні розрахунки соціально-економічних наслідків від продажу власниками земельних паїв, зважити економічні наслідки від продажу сільськогосподарських угідь українським товаровиробникам.

Література

1. Рогач С. М. Екологічні аспекти купівлі-продажу земель сільськогосподарського призначення / С. М. Рогач. Земельна реформа в Україні: суспільно-політичні та економічні очікування: матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 19 листопада 2015 р.). – 2016. – 52 с.
2. Шевчук В. О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації / В. О. Шевчук // Облік і фінанси. – 2013. – № 1 (59). – С. 66–73.
3. Довбуш А. В. Бухгалтерський облік землі у фермерських господарствах / А. В. Довбуш // Культура народів Причорномор'я. – 2002. – № 50. – Т. 3. – С. 85–89.
4. Остапчук С. М. Фізіократичні засади бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення / С. М. Остапчук // Вісник ЖДТУ. – 2014. – № 4 (70). – С. 23–29.
5. Голуб Н. О. Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення: автореф. дис. ... к.е.н.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н. О. Голуб. – Київ, 2011. – 20 с.
6. Вегера С. Г. Учет природных ресурсов в контексте принципов «зеленой» экономики / С. Г. Вегера // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 3 (15). – С. 80–84.