

УДК 657:631

*Л. В. Коваль,*  
*к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку*  
*Вінницького національного аграрного університету, м. Вінниця*  
*А. В. Заболотчук,*  
*магістр факультету обліку та аудиту*  
*Вінницького національного аграрного університету, м. Вінниця*

## **ОБЛІК ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ**

*Lubov Koval,*  
*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Accounting Department,*  
*Vinnitsa National Agrarian University (Vinnitsia)*  
*Alina Zabolotchuk,*  
*Master's degree of the Accounting Department,*  
*Vinnitsa National Agrarian University (Vinnitsia)*

### **ACCOUNTING OF LAND RESOURCES OF AGRICULTURAL ENTERPRISES IN UKRAINE**

*У статті досліджуються теоретичні та практичні аспекти відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств. Обґрунтовано можливість розкриття прав користування в системі усіх елементів методу бухгалтерського обліку, що забезпечує повне і безперервне, об'єктивне і системне облікове відображення прав користування землею. Досліджено сутність земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку. Проаналізовано та узагальнено основні поняття, що використовуються у сфері земельних відносин для визначення можливості їх застосування у бухгалтерському обліку. Запропоновано класифікацію земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах.*

*The article deals with theoretical and practical aspects of the accounting of land resources of agricultural enterprises in the accounting. The possibility of disclosing the rights of use in the system of all elements of the accounting method, which provides a complete and continuous, objective and systematic registration of the rights of use of land, is substantiated. The essence of land resources as an object of accounting is investigated. The basic concepts used in the field of land relations for the purpose of determining the possibility of their application in accounting are analyzed and generalized. The classification of land resources for the purposes of accounting in agricultural enterprises is proposed.*

**Ключові слова:** *бухгалтерський облік, земельні відносини, земельні ресурси, земля, земельні ділянки, землі сільськогосподарського призначення, земельний фонд, об'єкт обліку.*

**Keywords:** *Accounting, land relations, land resources, land, ground section, agricultural land, land fund, object of accounting.*

**Постановка проблеми.** Земля була і залишається головним джерелом задоволення першорядних потреб людини. Як природний ресурс, вона є складовою частиною та основною особливістю виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств. Облік землі в умовах формування, становлення і розвитку земельного ринку набуває особливої актуальності в зв'язку з потребою отримання користувачами точної і достовірної інформації про стан, якість та оцінку земельних ресурсів, ефективність їх використання. Подальшого дослідження потребує визначення економічної сутності земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку. Проблема обліку земельних відносин завжди актуальна через необхідність встановлення факторів і мотивів, що зумовлюють посилення ролі держави в управлінні земельними відносинами у сільському господарстві.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

В економічній літературі питання щодо удосконалення чинної системи бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств знайшли свої відображення у працях відомих науковців: Г. Калетник [1], Г. Кірейцев [2], Н. Ціцька [6], Т. Юрченко [9], О. Кушніренко [10], Л. Коваль [11], С. Остапчук [12] та інших. Однак ці проблеми залишаються актуальними, потребують подальших досліджень і розробки рекомендацій для забезпечення ефективного розвитку землекористування.

**Цілі статті.** Визначити особливості землі як економічної категорії та об'єкта бухгалтерського обліку, удосконалення діючої методики облікового відображення земельних ресурсів, формування цілісної системи обліку земель для потреб управління земельними відносинами. Розкрити особливості обліку земельних ресурсів підприємств сільського господарства, виявити недоліки та внести пропозиції щодо їх усунення.

**Виклад основного матеріалу.** Земельні ресурси є джерелом національного багатства, від їх використання залежить стійкий економічний розвиток країни, рівень життя і здоров'я нації [1].

Право власності на землю передбачає можливість її використання в господарській діяльності і вимагає від суб'єктів цього права виконання їх обов'язків, а саме: правильне і своєчасне відображення землі та операцій з нею в обліку, а також повне та своєчасне нарахування та сплату податків за землекористування. Професор Г.Г. Кірейцев зазначає: «Земля в сільському господарстві – основний засіб виробництва. На відміну від інших засобів вона незамінна, немає обгрунтованої грошової оцінки і за умов правильного її використання зберігає якісні властивості як унікальний засіб сільськогосподарського виробництва» [2, с.143].

Земля є особливим об'єктом бухгалтерського обліку. Тому достовірність відображення в бухгалтерському обліку операцій із земельними ресурсами є об'єктивною необхідністю. В практиці агропідприємств, які займаються сільським господарством, спостерігається низький рівень бухгалтерського обліку цих операцій, а деякі господарства взагалі нехтують обліком. Причиною тому є відсутність доступної методики бухгалтерського обліку земель, прав користування і оренди. Для розробки і застосування такої методики необхідне вдосконалення нормативно-законодавчої бази по бухгалтерському обліку земельних ресурсів.

У національному стандарті П(С)БО 7 [3] «Основні засоби» і методичних рекомендаціях по обліку основних засобів в сільськогосподарських організаціях немає рекомендацій з обліку земель, що стосуються земель сільськогосподарського призначення, а даються тільки загальні положення. Немає рекомендацій і з питань віддзеркалення земельних ресурсів в звітності. Однак земля є особливим ресурсом та вимагає індивідуальних рекомендацій і вказівок в частині її обліку.

Згідно із ст. 1 Закону України «Про охорону земель» від 19 червня 2003 р. земля – поверхня суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом з нею [4].

Поряд з поняттям «земля» у земельному законодавстві використовується поняття «земельна ділянка».

Відповідно до ч. 1 ст. 79 Земельного кодексу України земельна ділянка – це частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами [5].

Разом з поняттями «земля» та «земельні ресурси» слід розглянути і таке поняття, як «земельний фонд».

Земельний фонд – сукупність земель у державі всіх форм власності і категорій. Відповідно до ст. 18 Земельного кодексу України до земель України належать усі землі в межах її території, в тому числі острови та землі, зайняті водними об'єктами [5].

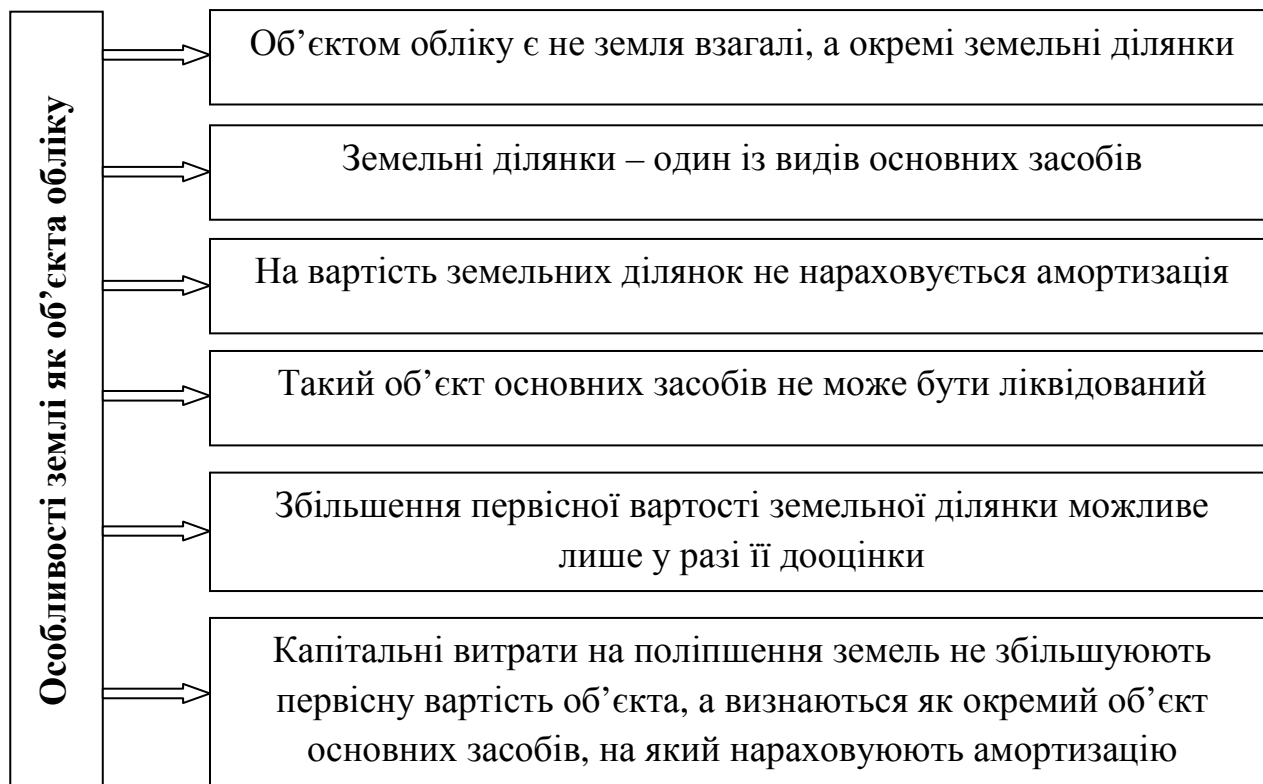
Для відображення на рахунках бухгалтерського обліку земельних ресурсів застосовується поняття «земельна ділянка», яка знаходиться у власності або користуванні суб'єкта господарювання. Одиницею обліку земельних ресурсів є окрема земельна ділянка певного виду, площі, якості та вартості. А поняття «земельні ресурси» за змістом є ширшим за «земельну ділянку» і включає всі земельні ділянки, які використовуються суб'єктом господарювання незалежно від способу залучення у господарську діяльність.

Так у нормативно-правових актах передбачено класифікацію земель лише за цільовим призначенням. Зокрема це:

- землі сільськогосподарського призначення;
- землі житлової та громадської забудови;
- землі природнозаповідного та іншого природоохоронного призначення;
- землі оздоровчого призначення;
- землі рекреаційного призначення;

- землі історико-культурного призначення;
- землі лісгосподарського призначення;
- землі водного фонду;
- землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення [5].

Організуючи облік земельних ділянок на підприємствах, слід враховувати основні особливості землі як об'єкта бухгалтерського обліку (рис. 1).



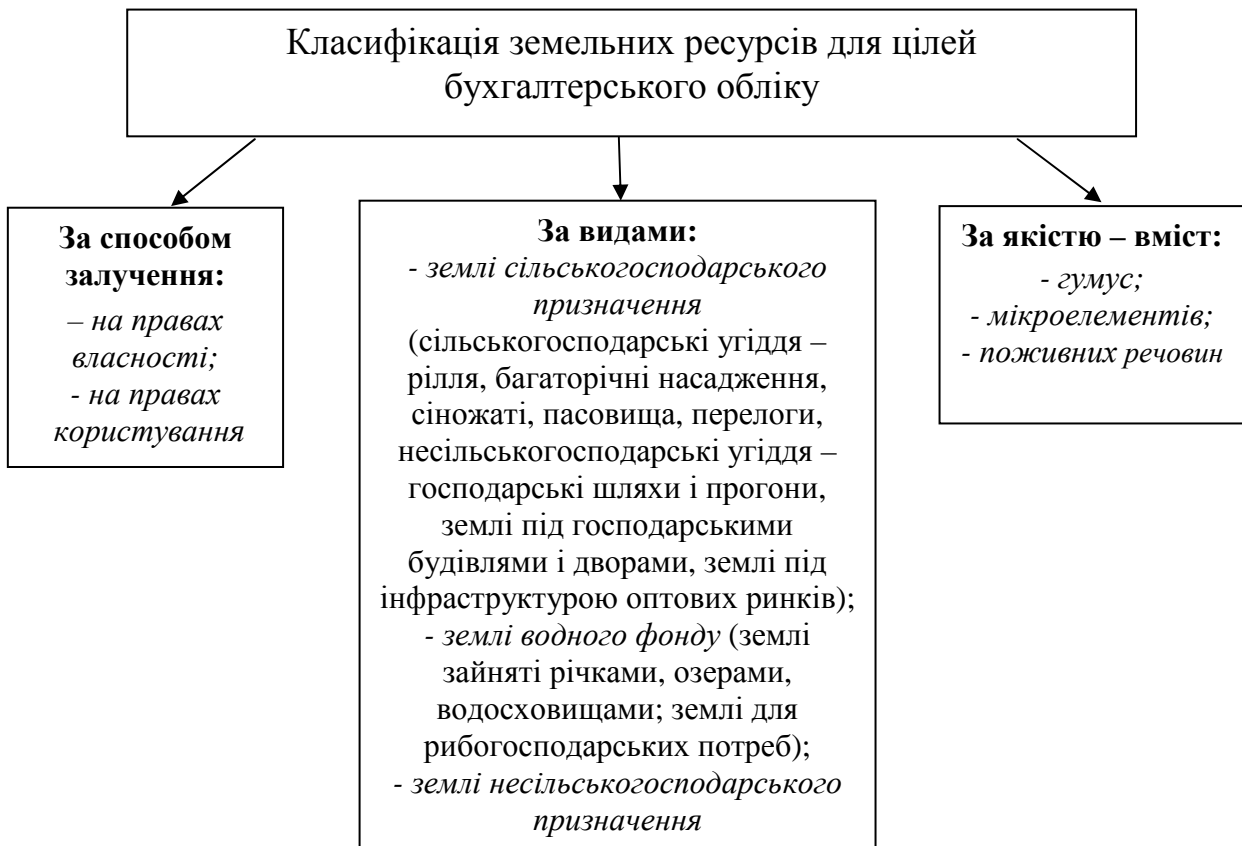
**Рис. 1. Особливості землі як об'єкта обліку [6]**

Враховавши той факт, що діяльність сільськогосподарських підприємств неможлива без наявності та використання земельних ресурсів, необхідно опрацювати їх класифікацію шляхом виокремлення певних класифікаційних ознак.

Проте цільове призначення земель перешкоджає достовірному відображенню операцій з використання земельних ресурсів на рахунках бухгалтерського обліку, оскільки не враховує потреб бухгалтерського обліку. Тому виникає необхідність уточнення класифікаційних ознак про стан, якість, вартісну оцінку земельних ресурсів для того, щоб користувачі могли оперуватись повною та правдивою інформацією.

На законодавчому рівні створено всі передумови для відображення таких земельних ділянок у бухгалтерському обліку. Так, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7], а також П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає обов'язкове відображення в бухгалтерському обліку операцій із земельними ділянками, а Закон України «Про оцінку земель» [8] визначає правові засади проведення оцінки земель.

Для цілей бухгалтерського обліку земельних ресурсів саме в сільськогосподарських підприємствах доцільно виокремити лише три такі класифікаційні ознаки: за видами, за якістю та за способом залучення (рис. 2).



**Рис. 2. Класифікація земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку**  
Сформовано автором на основі [9]

Згідно П(С)БО № 7 «Основні засоби» земельні ділянки визнаються активами та відображаються у складі основних засобів і при цьому не підлягають амортизації. Для обліку й узагальнення інформації про наявність та змін у складі земель підприємства передбачено у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291, субрахунок 101 «Земельні ділянки» у складі рахунка 10 «Основні засоби».

Для підвищення аналітичності інформації та, враховуючи потреби оподаткування, О. Кушніренко [10] пропонує субрахунок 101 назвати «Власні земельні ресурси», та відкрити до нього наступні субрахунки:

– 101.1 – «Сільськогосподарські угіддя, що включаються до розрахунку ФСП» (до запропонованого субрахунку доцільно відкрити і рахунки четвертого порядку: 101.1.1 – рілля, 101.1.2 – багаторічні насадження, 101.1.3 – сіножаті, 101.1.4 – пасовища та перелоги; 101.1.5 – землі водного фонду; 101.1.6 – землі закритого ґрунту);

– 101.2 – «Несільськогосподарські угіддя» (для обліку: господарських під'їзних шляхів, прогонів, ползахисних лісових смуг та інші насадження);

– 101.3 – «Землі під господарськими будівлями та дворами»;

– 101.4 – «Землі тимчасово законсервовані»;

– 101.5 – «Землі передані в оренду»;

– 101.6 – «Інші землі».

Землі, що орендуються підприємствами, відображаються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Для аналізу стану використання орендованих земель та їх оподаткування доцільно відкрити додаткові рахунки:

– «Земельні ділянки сільськогосподарського призначення»;

– «Земельні ділянки несільськогосподарського призначення»;

– «Земельні ділянки, що знаходяться в суборенді».

Ми погоджуємося з О. Кушніренко щодо такого виділення субрахунків і вважаємо, що такий поділ дозволить виділити необхідну для управління інформацію.

Оскільки у 2015 р. на зміну фіксованому сільськогосподарському податку прийшов єдиний податок 4 групи, то пропонуємо субрахунок 101.1 – «Сільськогосподарські угіддя, що включаються до розрахунку ФСП» замінити на «Сільськогосподарські угіддя, що включаються до розрахунку єдиного податку платників 4 групи».

Аналітичний облік земельних ділянок аграріїв має бути організований таким чином, щоб за кожною земельною ділянкою можна було отримати необхідну інформацію в розрізі власних, орендованих та у постійному користуванні земельних ресурсів. Окрім цього слід врахувати, що при організації аналітичного обліку обов'язково мають бути висвітлені питання щодо відображення в обліку кількісних та якісних характеристик землі [11].

Досліджуючи стан обліку, необхідно розглянути первинну документацію обліку земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах.

Документальне оформлення операцій з надходження власних і орендованих земельних ділянок та паїв у сільськогосподарських підприємствах здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, тобто за Наказом Міністерства аграрної політики України «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств і Методичних рекомендацій щодо їх застосування» від 27 вересня 2007 року № 701, відповідно до якого первинним документом, яким користуються сільгоспвиробники для оформлення операцій з надходження власних та орендованих земельних ділянок, є «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» ф. № ОЗСГ-1. Проте, цей документ не пристосований для відображення земельних ділянок, а тому представлені в ньому відомості не надають необхідну аналітичну інформацію про землю.

Узагальнюючим документом з обліку земель на підприємствах аграрної галузі, на нашу думку, має бути Книга обліку земельних ділянок підприємства. У складі пропонованої Книги потрібно виокремити такі розділи: землі сільськогосподарського і несільськогосподарського призначення.

Дуже важливою проблемою, яка постає перед обліком землі і земельних відносин є удосконалення нормативно-правової бази обліку ділянок, яка б мала бути чіткою, зрозумілою і доступною. Проте ні у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку і звітності, ні у вітчизняних облікових стандартах немає чіткої законодавчої регламентації обліку земельних ділянок, що мають різне цільове призначення, а також прав користування ними, віднесення їх до балансу підприємств та організацій різних форм власності.

Як стверджує С. Остапчук, «сьогодні існує два шляхи формування ефективної методології бухгалтерського обліку, яка б дозволила залучити землі сільськогосподарського призначення до економічного обороту та забезпечила пріоритетне висвітлення цінності земельного капіталу підприємств аграрної галузі: 1) внесення змін до МСФЗ; 2) розробка власного галузевого стандарту [12, с. 73].

**Висновки.** Отже, земельні ресурси є специфічною економічною категорією і об'єктом обліку. Операції з ними вимагають індивідуальних знань і підходів в економічних, бухгалтерських і правових питаннях. Земельні ділянки виступають окремим об'єктом в бухгалтерському обліку. Проте, система обліку землі на сьогодні ще не зовсім відпрацьована, не розроблені і не затверджені первинні форми документів для відображення земельних ділянок на бухгалтерських рахунках, обмежене коло операцій з землями сільськогосподарського призначення. В статті зроблені пропозиції по удосконаленню цілісної системи обліку земель.

#### Список використаних джерел.

1. Калетнік Г.М. Перспективи розвитку земельних відносин та ринку землі в Україні / Г.М. Калетнік, С.В. Козловський, В.М. Ціхановська. // Агросвіт. – 2012. – № 12. – С. 2-6.
2. Кірейцев Г.Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. – К.: Урожай, 1987. – 176 с.
3. П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000, № 92.
4. Про охорону земель: Закон України від 19.06. 2003 р. № 962-IV. Офіційний вісник України. 2003. № 29. Ст. 1431.
5. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768/III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/>.
6. Ціцька Н.Є. Актуальні питання обліку земель сільськогосподарського призначення / Н. Є. Ціцька. // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – №6. – С. 897-900.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – 1999. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
8. Про оцінку земель: Закон України за станом на 11 груд. 2003 р // Новітнє земельне законодавство України: Збірник нормативно-правових актів. - Харків: ТОВ «Одісей», 2004. – С. 321–334.
9. Юрченко Т. В. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку / Т.В. Юрченко. // Агросвіт. – 2017. – № 13. – С. 43-51.
10. Кушніренко О. А. Землі сільськогосподарського призначення як об'єкт обліку та оподаткування / О. А. Кушніренко. // Збірник наукових праць ВНАУ «Серія: економічні науки». – 2013. – № 3. – С. 158-169.
11. Коваль Л. В. Облік земель с.-г. призначення через призму чинної методології / Л.В. Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – №7. – с. 83-92.
12. Остапчук С.М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/standartizaciya-buhgalterskogo-obliku-zemel-silskogospodarskogo-priznachennya.html>.

### References.

1. Kaletnik, H.M. Kozlovskiy, S.V. and Tsikhanovska, V.M. (2012), "Prospects for Land Relations and Land Market in Ukraine", *Agrosvit*, vol. 12, pp. 2-6.
2. Kireitsev, H.H. (1987), *Oblik osnovnykh zasobiv u silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Accounting for fixed assets in agricultural enterprises], Urozhai, Kyiv, Ukraine, p. 176.
3. P (C) BO 7 "Fixed assets", approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 27.04.2000, No. 92.
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "On the protection of land", *Ofitsiyni visnyk Ukrainy*, vol. 29, art. 1431.
5. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), The Law of Ukraine " Land Code of Ukraine", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/>.
6. Tsitska, N.Ie. (2015), "Topical issues of accounting for agricultural lands", *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, vol. 6, pp. 897-900.
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine " On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", *Verkhovna Rada Ukrainy*, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "On land valuation", *Novitnie zemelne zakonodavstvo Ukrainy: Zbirnyk normatyvno-pravovykh aktiv*, TOV «Odisei», Kharkiv, Ukraine, pp. 321–334.
9. Yurchenko, T. V. (2017), "Land resources as an object of accounting", *Agrosvit*, vol. 13, pp. 43-51.
10. Kushnirenko, O. A. (2013), "Agricultural land as an object of accounting and taxation", *Zbirnyk naukovykh prats VNAU «Serii: ekonomichni nauky»*, vol. 3, pp. 158-169.
11. Koval, L. V. (2017), "Accounting for lands of agricultural land. appointment through the prism of the current methodology", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytatannia nauky i praktyky*, vol. 7, pp. 83-92.
12. Ostapchuk, S.M. "Standardization of accounting of agricultural land", [Online], available at: <http://magazine.faaf.org.ua/standartizaciya-buhgalterskogo-obliku-zemel-silskogospodarskogo-priznachennya.html>.

*Стаття надійшла до редакції 16.04.2018 р.*