

УДК 657:35.073.544

## **ОСОБЛИВОСТІ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ ЯК ОБ'ЄКТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

**Правдюк Н.Л.**, д.е.н., професор

**Іщенко Я.П.**, к.е.н., доцент

Вінницький національний аграрний університет

*Обґрунтовано виокремлення земель сільськогосподарського призначення як активів підприємства та як окремого об'єкта бухгалтерського обліку виходячи із їх специфічних біологічних, економічних та стратегічних особливостей та обґрунтовано використання методики оцінки прав використання землі.*

**Ключові слова:** земля, основні засоби, оренда, права користування, об'єкт обліку.

**Постанова проблеми** За останні роки в Україні накопичилися проблеми, які стримують подальший розвиток аграрного виробництва і ускладнюють соціально-економічну ситуацію у сільській місцевості. Для кардинальної зміни ситуації та втілення в життя завдань влади щодо виведення України до 2020р. до складу двадцятки найрозвиненіших країн світу, необхідно провести системну реформу аграрних відносин у державі, основою якої має стати реформа земельних відносин. Одним із ключових завдань земельної реформи є введення землі в економічний оборот.

Повне розкриття потенціалу сільськогосподарських земель стримується низкою факторів, серед яких не останню позицію займає проблема збору та обробки інформації щодо землекористування. Це особливо важливо підкреслити в умовах формування інституціонально-ринкових законодавчих і організаційних засад ринкового обігу землі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сучасні дослідники відзначають гостру потребу в інформації, яка характеризує процес використання земель та необхідна для оперативного управління земельними ресурсами. Так, на слуханнях у Верховній Раді України відмічено, що: «інформація майже про 70 % земельних ділянок, за якими зареєстровано правовстановлюючі документи в системі державного земельного кадастру відсутня»[10].

Облік земель сільськогосподарського призначення є об'єктом досліджень провідних науковців, що займаються методологічними проблемами обліку в аграрному секторі економіки, серед них Вороновська В.О., Гузар Б.С., Жук В.М., Кірейцев Г.Г., Сук Л.К. та інші. Питання ефективного землекористування і землеволодіння ґрунтовно висвітлено у працях Андрійчука В.Г., Саблука П.Т., Гайдуцького П.І., Калетніка Г.М. та інших провідних вчених економістів. Цими науковцями піднімалися питання

удосконалення інформаційного забезпечення системи ефективного державного управління земельними ресурсами.

Зокрема, Жук В.М. зазначає, що без удосконалення бухгалтерського обліку земельних ділянок, без пошуку найбільш раціональних та ефективних методів обліку і контролю не можуть бути успішно вирішені і завдання земельної реформи [2]. Саме цей автор пропонує триєдине тлумачення земельного капіталу в бухгалтерському обліку як господарського активу, національного багатства та планетарного природного ресурсу.

**Мета дослідження.** Метою публікації є обґрунтування виокремлення земель сільськогосподарського призначення як активів підприємства та як окремого об'єкта бухгалтерського обліку, виходячи із їх специфічних біологічних, економічних та стратегічних особливостей та обґрунтування методики оцінки прав використання землі.

**Виклад основного матеріалу.** Україна володіє одним із найпотужніших у Європі земельним потенціалом, ефективне використання якого є запорукою економічної та продовольчої безпеки держави. В загальній структурі земельних ресурсів України землі сільськогосподарського призначення займають 70,9 %, що становить 42,8 млн. га.

Вінницька область є однією із провідних аграрних областей України. Земельний фонд області складає 2649,2 тис. га, що становить 4,4 % від площі України. До основних земельних угідь, від стану та використання яких в значній мірі залежить економічна ситуація в області, відносяться землі сільськогосподарського призначення. Більша частина території Вінницької області (2065,7 тис. га) зайнята сільськогосподарськими землями, із них на частку сільськогосподарських угідь припадає 76,1 %. Переважна більшість сільськогосподарських угідь області (1471 тис. га, або 73 %) знаходиться у приватній власності.

Зважаючи на стратегічне значення земель сільськогосподарського призначення для економіки Вінницької області, серед пріоритетних напрямків розвитку земельних відносин області одним із основних виокремлено підвищення ефективності використання земель та забезпечення екологоорієнтованого використання земельних ресурсів [4].

Бухгалтерський облік як інформаційна система здатен посилити ефективну основу управління земельними ресурсами як на рівні держави, так і на рівні окремого суб'єкта господарювання. Забезпечити вирішення цих проблем, реалізацію законодавчих норм можна лише за умови визнання землі активом та об'єктом бухгалтерського обліку, розробки і впровадження обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин.

Розмір землекористування та ефективність її використання мають значний вплив на формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.

Основу формування розвитку земельних відносин складає право власності на землю. Складовими права власності є: право володіння, право користування та право розпорядження. На сьогоднішній день не кожне аграрне

підприємство має у користуванні певний розмір земельних угідь. В останні роки в Україні найбільш дієвим інструментом формування землекористування сільськогосподарських товаровиробників є оренда. Вона на сьогодні в Україні є основною формою реалізації економічних та юридичних прав на земельні ділянки, особливо сільськогосподарського призначення.

Відповідно до чинного в Україні законодавства 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. З іншого боку, земля для сільськогосподарських підприємств – це не звичайний актив, а основний засіб виробництва, без якого здійснення сільськогосподарської діяльності просто неможливе. Тому, на нашу думку, включення вартості земель або прав на їх використання у вартість майна сільськогосподарських підприємств є передумовою обґрунтованої оцінки активів.

За діючим бухгалтерським законодавством земля відноситься до об'єктів основних засобів і, відповідно, облік земельних ділянок за діючою методикою здійснюється аналогічно іншим об'єктам основних засобів.

Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку земля 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.

Зазначимо, що міжнародна методика обліку землі аналогічна вітчизняній. Згідно з п.37 МСФЗ 16 «Основні засоби» земля може бути віднесена до одного із виділених класів основних засобів: або до класу «Земля», або ж до класу «Земля та будівлі». Як слушно зазначає з цього приводу Жук В.М., земля та будівлі є окремими активами, що за своїми характеристиками значно відрізняються один від одного. Адже земля має необмежений строк корисної експлуатації і внаслідок цього не амортизується. Будівлі ж мають обмежений строк використання і, відповідно, на них нараховують амортизацію. Тому, землю та будівлі слід обліковувати окремо, навіть якщо їх придбали разом [3].

Отже в міжнародній та національній методиках обліку земля, в тому числі і сільськогосподарські землі, визначаються як один із видів основних засобів і обліковуються відповідно. Саме в цьому випадку є справедливим твердження Кірейцева Г.Г., який зазначає, що існує реальна загроза повної експансії принципів бухгалтерського обліку як передумови сприйняття та відображення його об'єктів, що сформовані в міжнародній практиці без належної їх адаптації до вітчизняних реалій [5].

Проте, земля – специфічний засіб виробництва, який має здатність відновлення родючості, використовується для вирощування біологічних активів і в якому також здійснюються біологічні перетворення. Крім того, цей актив має стратегічне значення для України. Тому, на нашу думку, необхідно

розробити методику відокремленого обліку наявності та використання землі як окремого специфічного об'єкту обліку.

За тлумачним словником об'єкт – це матеріальний предмет пізнання та практичного впливу з боку людини [6]. Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять, окреме як об'єкти, відображення в системі бухгалтерського обліку та представляють інформаційну цінність загалом для всіх користувачів, чи вибірково для їх груп чи індивідумів.

Під об'єктом обліку розуміють також конкретний засіб (майно), джерело його утворення та його рух в процесі відтворення. Об'єктом обліку є факти, дії і події господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів, процеси придбання засобів виробництва продукції та її збуту, розрахункові відносини підприємства з юридичними та фізичними особами, фінансовий стан та результати діяльності підприємства [1].

Земля є матеріальним об'єктом який, як ніякий інший зазнає практичного впливу з боку людини та представляє інформаційну цінність на всіх рівнях управління. Отже земля – це актив, який за всіма критеріями відповідає ознакам об'єкта обліку.

Відокремлене відображення активу в обліку та фінансовій звітності в значній мірі формує суспільну думку про важливість та значимість цього майна. Недостатня увага, що приділяється обліку землі у вітчизняній практиці призводить до неналежного інформаційного забезпечення управління цим стратегічним ресурсом та веде до його знецінення. Все це ще раз підтверджує необхідність виділення землі сільськогосподарського призначення в окремий об'єкт обліку.

Сільськогосподарські підприємства Вінницької області здійснюють свою діяльність на орендованих у власників земельних паїв земельних ділянках. Так із загальної кількості громадян області, які набули право на земельну частку (це 507,1 тис. осіб), передали земельні ділянки в оренду 421,4 тис. осіб [4].

Оренда землі - це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності.

Введення орендованих земель в економічний оборот сільськогосподарських підприємств слід здійснити через оцінку і взяття на баланс прав використання земель сільськогосподарського призначення.

Для включення в економічний оборот вартості прав 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 затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2011р. № 1248 [8].

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 [9].

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. Сторони можуть звузити межі цільового використання земельної ділянки, наприклад, зазначивши, що вона має використовуватися під рілля або багаторічні насадження тощо.

Відповідно до вищезазначеної методики оцінка права оренди земельної ділянки для орендаря або права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису для користувача визначається як поточна вартість додаткового доходу, розмір якого визначається як різниця між ринковим рівнем чистого операційного або рентного доходу та чистим операційним доходом від надходження плати, визначеної договором оренди земельної ділянки або договором користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису.

Для проведення оцінки права оренди земельної ділянки або права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису для орендаря земельної ділянки або користувача земельної ділянки, наданої на умовах емфітевзису, застосовуються такі методичні підходи:

- зіставлення цін продажу;
- капіталізація додаткового доходу орендаря земельної ділянки або користувача земельної ділянки, наданої на умовах емфітевзису від землі.

Оцінені за вказаною методикою права слід обліковувати на балансі сільськогосподарських підприємств-орендарів за методикою обліку нематеріальних активів. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Проте даний стандарт не визначає методики обліку набутих прав користування орендованими земельними ділянками. Справа в тому, що отримуючи земельні ділянки в оренду, підприємство автоматично набуває прав на користування ними. Тому пропонуємо відображати отримання такого нематеріального активу за дебетом субрахунку 122 «Права користування майном» та кредитом субрахунку 425 «Інший додатковий капітал», або кредитом окремого, спеціально визначеного для цих потреб у робочому плані рахунків, субрахунку до синтетичного рахунку 42 «Додатковий капітал». Первісною вартістю цього виду нематеріальних активів буде вартість, визначена за методикою, представленою нами вище. Щомісячно на права користування орендованими

земельними ділянками сільськогосподарського призначення, як і на будь які інші види нематеріальних активів, слід нараховувати амортизацію кореспонденцією: дебет рахунку 231 «Рослинництво» кредит рахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». Безоплатне отримання необоротних активів (в т.ч. і нематеріальних) не призводить до виникнення доходів в момент отримання. Дохід, як зазначається в Інструкції про застосування Плану рахунків, визначається в момент нарахування амортизації: дохід від безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається в сумі, пропорційній величині амортизаційних відрахувань з відповідних необоротних активів одночасно з нарахуванням амортизації і зменшенням залишку додаткового капіталу. Тобто з нарахуванням амортизації одночасно дебетується субрахунок 425 «Інший додатковий капітал» і кредитується субрахунок 745 «Дохід від безоплатно отриманих активів».

**Висновки з даного дослідження:** Визнання, облік та оцінка земель сільськогосподарського призначення повинна здійснюватись виходячи з того, що це особливий стратегічний актив, який є національним багатством, суспільним активом, основою абсолютної додаткової вартості, основою продовольчої та економічної безпеки країни.

Особливості земель сільськогосподарського призначення вимагають виділення їх в окрему групу активів та розроблення специфічної методики обліку вказаних активів, зокрема через розробку та прийняття стандарту та методичних рекомендацій з обліку земель сільськогосподарського призначення.

Нами обґрунтовано об'єктивну необхідність включення в економічний оборот підприємств прав на використання орендованих земель сільськогосподарського призначення, застосування методики їх оцінки та методичні прийоми їх обліку, що дозволить об'єктивно відобразити у звітності вартість активів сільськогосподарських підприємств та отримати релевантну інформацію щодо земель, що знаходяться у їх використанні.

---

### Література

1. Бухгалтерський облік в сільському господарстві: Навч. посібник / За ред. Ф.Ф.Бутинця. М.М. Коцупатрого. – Житомир : ПП “Рута”, 2003. – 512 с.
2. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648с.
3. Жук В.М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення / В.М. Жук // Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору. VII Міжнародна науково-практична конференція. ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН: збірник тез та виступів. – К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2011. – С.16-22.
4. Інформація Головного управління Держкомзему у Вінницькій області [Електронний ресурс] – Режим доступу.: <http://www.vinoblzem.gov.ua/>
5. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // Збірник наукових праць / За

редакцією доктора с.-г. наук, професора, академіка АН ВШ України М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С.22-29.

6. Новий тлумачний словник української мови у чотирьох томах: Т.2. – Т.4. – К.: Діамант – 2000. – С.942.

7. Остапчук С.М. Розширення змістовності земель сільськогосподарського призначення як об'єкта обліку / С.М. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. - №3. [Електронний ресурс] – Режим доступу.: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1152/35/> .

8. Про внесення зміни до Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок: Постанова Кабінету міністрів України від 16 листопада 2011 р. № 1248.

9. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV.

10. «Щодо першочергових напрямів розвитку системи управління земельними відносинами в аграрній сфері». Аналітична записка. [Електронний ресурс] – Режим доступу.: <http://www.niss.gov.ua/articles/648/>

### Summary

**Features agricultural land as object of accounting / Pravduyk N.L., Ishchenko Y.P.**

*Reasonable separation of agricultural land as assets of the company and as individual object accounting based on their specific biological, economic and strategic features and reasonable method of estimation of human land use.*

**Keywords:** land, fixed assets, lease, right to use the object records.

УДК 631.1 (346.1)

## **ОСОБИСТІ ГОСПОДАРСТВА НАСЕЛЕННЯ ЯК ВИЗНАЧАЛЬНИЙ ЧИННИК ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СПОЖИВЧИХ ПОТРЕБ НА РИНКУ ПРОДОВОЛЬСТВА**

**Колесов О.С.**, к.е.н., доцент

**Дармограй О.В.**, здобувач

Вінницький національний аграрний університет

**Поліщук О.А.**, к.е.н., доцент

Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

**Гавриш О.М.**, директор

Вінницький регіональний центр з інвестицій та розвитку

*Розглянуто значення особистих домогосподарств у забезпеченні споживчих потреб у продовольчих товарах. Встановлено перспективи та передумови їх ефективного розвитку.*

**Ключові слова:** продовольчий ринок, споживання, особисті господарства.