

С.М. ОСТАПЧУК

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

Бухгалтерський облік використання земель сільськогосподарського призначення: сучасний стан та потенційні можливості його удосконалення

В статті проведено аналіз сучасного стану облікового забезпечення використання земель сільськогосподарського призначення аграрними підприємствами різних форм власності та розкрито потенційні можливості його вдосконалення.

З'ясовано, що більшість приватних аграрних підприємств не ведуть позабалансового обліку орендованих земель, які складають понад 95 % в структурі їх земельного фонду, а бухгалтери неоднозначно оцінюють доцільність постановки прав оренди на бухгалтерський баланс. Така ситуація обумовлена декларативним характером відповідальності керівництва за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, а також відсутністю запитів на облікову інформацію щодо землекористування з боку державних органів та інших користувачів. Крім цього, обґрунтовані науковцями переваги постановки прав оренди на баланс аграрних підприємств поки що не мають свого практичного вираження.

В державних підприємствах стан бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення значно кращий, проте також зустрічаються випадки невідповідності практики ведення обліку вимогам бухгалтерського законодавства. Виявлено, що відображення прав постійного користування земельними ділянками в бухгалтерському обліку не впливає на фінансовий результат діяльності державних підприємств, а тому облікова інформація про права користування фактично має довідковий характер.

Удосконалення бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення в приватних агроформуваннях можливе на основі впровадження підходів, характерних обліку фінансової оренди, та науково обґрунтованих механізмів облікового відображення прав оренди як нематеріальних активів. Однак напрацьовані наукою підходи стануть частиною практики ведення бухгалтерського обліку лише за умов наявності запитів на інформацію, сформовану за ними, та розуміння бухгалтерами доцільності таких нововведень.

Ключові слова: бухгалтерський облік, землекористування, землі сільськогосподарського призначення, фінансова оренда, право оренди, право постійного користування земельними ділянками, аграрні підприємства.

С.Н. ОСТАПЧУК

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», г. Киев, Украина)

Бухгалтерский учет использования земель сельскохозяйственного назначения: современное состояние и потенциальные возможности его усовершенствования

В статье проведен анализ современного состояния учета использования земель сельскохозяйственного назначения аграрными предприятиями различных форм собственности и раскрыты потенциальные возможности его совершенствования.

Установлено, что большинство частных аграрных предприятий не ведут внебалансового учета арендованных земель, которые составляют более 95 % в структуре их земельного фонда, а бухгалтеры не усматривают целесообразности в постановке прав аренды на бухгалтерский баланс. По мнению автора, такая ситуация обусловлена декларативным характером ответственности руководства за организацию бухгалтерского учета на предприятии, а также отсутствием запросов на учетную информацию о землепользовании со стороны государственных органов и других пользователей. Кроме этого, обоснованные учеными преимущества постановки прав аренды на балансы аграрных предприятий пока не имеют своего практического выражения.

В государственных предприятиях состояние бухгалтерского учета использования земель сельскохозяйственного назначения значительно лучше, однако также встречаются случаи несоответствия практики ведения учета требованиям бухгалтерского законодательства. Выведено, что отражение прав

постоянного пользования земельными участками в бухгалтерском учете не влияет на финансовый результат деятельности государственных предприятий, и поэтому учетная информация о правах пользования фактически носит справочный характер.

Усовершенствование бухгалтерского учета использования земель сельскохозяйственного назначения в частных аграрных предприятиях возможно на основе внедрения подходов, характерных учету финансовой аренды, и научно обоснованных механизмов учетного отражения прав аренды в качестве нематериальных активов. Однако наработанные наукой подходы станут частью практики ведения бухгалтерского учета только при условии наличия запросов на информацию, формирующуюся для их удовлетворения, и понимания бухгалтерами целесообразности таких нововведений.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, землепользование, земли сельскохозяйственного назначения, финансовая аренда, право аренды, право постоянного пользования земельными участками, аграрные предприятия.

S.M. OSTAPCHUK

(‘Institute of Agrarian Economics’ National Scientific Center, Kyiv, Ukraine)

Accounting for Agricultural Land Use: Present-Day State and Potential Possibilities of Its Improvement

The Article provides the analysis of present day accounting for agricultural land usage by agricultural enterprises of different types of ownership and highlights the potential possibilities of its improvement.

It has been found that most private agricultural enterprises do not maintain off-balance sheet accounting of the lands leased which total over 95% in their land fund structure and accountants do not find it reasonable to include the lease rights on accounting balance sheet. According to the author, this situation is the result of declarative nature of management responsibilities for the organization of accounting in the company and lack of requests for information on land use from the state agencies and other users. Besides, the scientifically grounded benefits of inclusion of leasing rights to agricultural company balance sheets are inaccessible in practice.

In the state-owned enterprises the status of accounting for agricultural land use is much better, yet there are cases of non-compliance of accounting practices with the accounting legislation requirements. It has been found that reflection of the right to permanent use of land plots in accounting does not affect financial performance of the state enterprises and, thus, account information on the rights of use actually is for reference purposes only.

Improvement of accounting for agricultural land use in private agricultural enterprises is possible through the implementation of specific approaches characteristic of finance lease accounting and scientifically grounded mechanisms of reflection of lease rights on accounts as intangible assets. However, the science approaches worked will become a part accounting practice only upon the availability of requests for information formed in accordance with them, and understanding of such innovations appropriateness by accountants.

Keywords: accounting, land use, agricultural land, finance lease, lease right, right to permanent use of land, agrarian enterprises.

Постановка проблеми. Асиметричність географічного розміщення природних ресурсів визначає місію кожної окремої держави на міжнародній арені та задає вектор її економічного розвитку. Вміння ефективно використовувати доступні країні природні ресурси стає ключем до забезпечення добробуту її громадян та зайняття державою достойного місця у системі зовнішньоекономічних відносин. Якщо економічну міць Російської Федерації значною мірою формує видобування та експорт природного газу, а країн Перської затоки – нафти, то стратегічно важливою складовою вітчизняної економіки є агропромисловий комплекс. Саме завдяки потужним земельним ресурсам, які є основою для розвитку сільськогосподарського виробництва, та раціональному їх використанню Україна здатна набути статусу житниці Європи. Зазначимо, що яких би масштабів розвитку не досяг технічний прогрес, землеробство ніколи не втратить своєї значимості, адже земля «щороку обдаровує людей своїми плодами. Ці плоди (особливо злаки) щорічно

збагачують нас енергією, котра забезпечує і працю, й саме існування людського суспільства» [17, с. 392].

В той же час на двадцять третьому році своєї незалежності наша країна залишається ще дуже далеко від бажаної мети – завершення земельних перетворень і побудови системи високоефективного землекористування. Переїнявшись лише питанням правового закріплення власності на землю, держава не забезпечила належного облікового відображення процесів використання сільськогосподарських земель, внаслідок чого останнім завдано значної шкоди. Спрощення обліку землекористування аграрними підприємствами лише до відображення придбання, наявності та передачі власних земельних ділянок призвело до того, що звітність таких суб’єктів господарювання не може бути ефективною інформаційною основою для управління земельними ресурсами, 95 % яких використовуються на правах оренди та не відображаються на балансах агроформувань.

Таким чином, хоча частка оціночної вартості земель сільськогосподарського призначення по відношенню до вартості всіх засобів та предметів праці, що є в розпорядженні вітчизняних аграрних підприємств становить понад 40 %, бухгалтерський облік їх використання залишається найслабшою ділянкою галузевої облікової системи, яка з ціллю удосконалення потребує об'єктивного вивчення.

Як показує **аналіз останніх наукових досліджень і публікацій**, окремі проблеми бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення у своїх працях намагаються вирішити Ю.С. Бездушна та В.М. Жук [1, 9], О.В. Вороновська, Н.О. Голуб, І.В. Замула, Н.М. Малюга, В.М. Хомка, В.О. Шевчук, а також ті, хто робить лише перші кроки у науці. Серед останніх варто відзначити Т.В. Машкову, С.В. Руденка [18], Е.О. Сисак. Дотичними до даної тематики є також дослідження В.С. Литвиненка, В.М. Метелиці, П.Т. Саблука, В.П. Ярмоленка. Методологічну основу для побудови галузевого обліку земель сільськогосподарського призначення як окремого виду біологічних активів у своїх дослідженнях заклад відомий український вчений – професор Г.Г. Кірейцев [6].

Поряд з науковим внеском вищезгаданих вчених у сфері бухгалтерського обліку землекористування доцільно відзначити також роботи правника Т.М. Лебедевої [7], в яких досить глибоко розкриті

правові аспекти організації обліку різних категорій земель. Результати таких досліджень, на наш погляд, мають бути прийняті до уваги з огляду на те, що правові особливості використання активів досить часто впливають на побудову їх обліку на підприємстві.

Сьогодні відсутність видимих зрушень в даній сфері вимагає продовження наукових досліджень. Передусім необхідно більш детально оцінити стан бухгалтерського обліку аграрного землекористування, так би мовити, «зі слів рядових бухгалтерів», виявити причини, що його обумовлюють.

Метою статті є аналіз сучасного стану облікового забезпечення використання земель сільськогосподарського призначення аграрними підприємствами різних форм власності та виявлення потенційних можливостей його удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Землі сільськогосподарського призначення – один із основних факторів розвитку аграрного сектору економіки. В Україні станом на 01.01.2013 року загальна площа сільськогосподарських земель становила 42756,0 тис. га, тобто 70,8 % усієї території країни. Половина площі продуктивної частини цих земель – сільськогосподарських угідь (20665,5 тис. га) – перебувала в користуванні всіх сільськогосподарських підприємств, включаючи фермерські господарства (рис. 1).

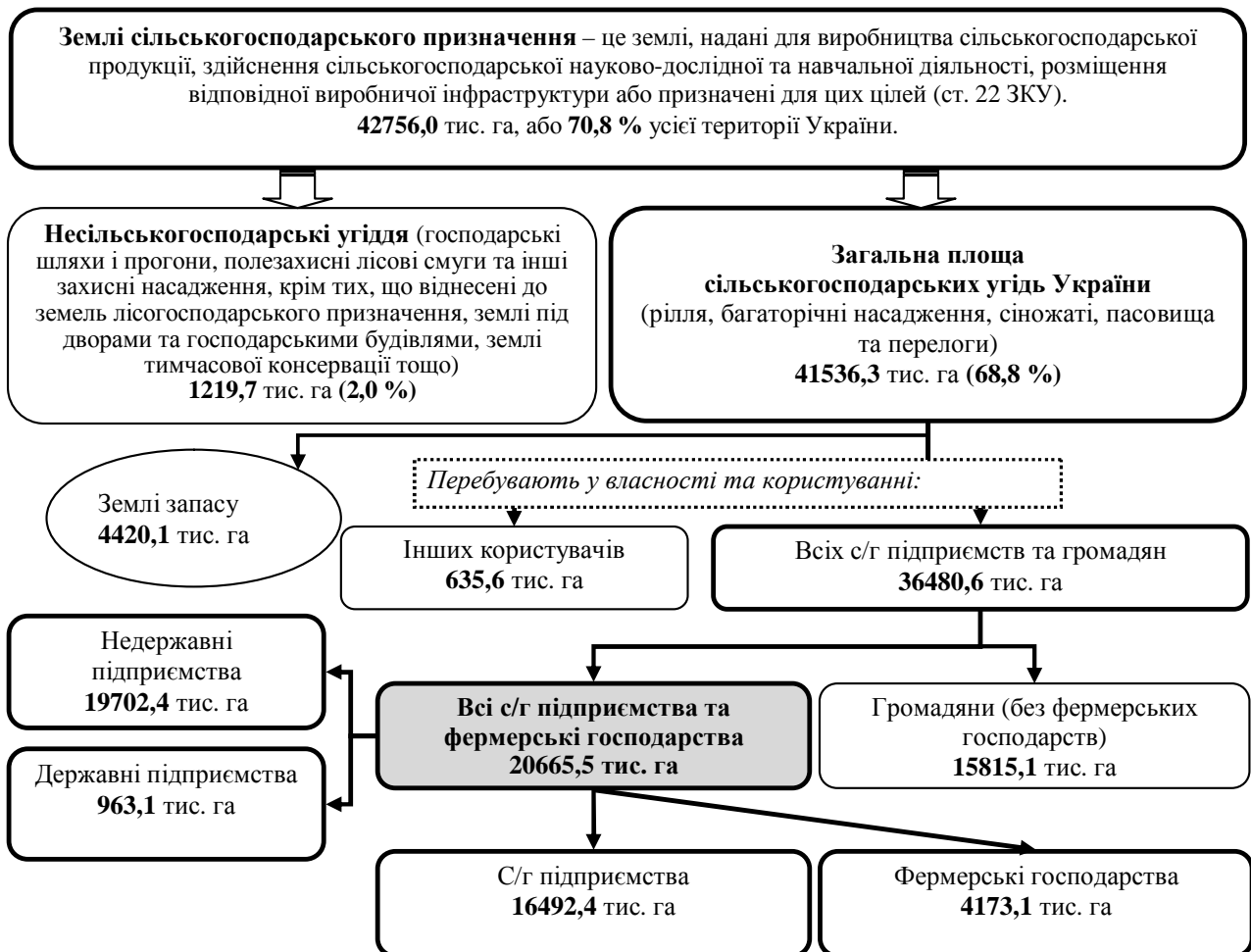


Рис. 1. Розподіл сільськогосподарських угідь за власниками і землекористувачами станом на 1.01.2013 (за даним форми статистичного спостереження № 6-зем.) [3]

Бухгалтерський облік

Попри те, що половина площ сільськогосподарських угідь перебуває у користуванні юридичних осіб, лише близько 5 % таких земельних ділянок є власністю аграрних підприємств. Згідно даних Державної служби статистики України, у 2012 році у користуванні сільськогосподарських підприємств перебувало 21232,5 тис. га сільськогосподарських угідь, з яких 19509,0 тис. га було взято в оренду [19].

У 2013 році виробництвом сільськогосподарської продукції займалося майже 56 тис. підприємств різних організаційно-правових форм господарювання, якими використовувалося близько 22 млн. га сільськогосподарських угідь. Більше половини цих угідь (11,2 млн. га), зосереджено в господарських товариствах, які, таким чином, формують групу найчисельніших землекористувачів (табл. 1).

Таблиця 1

Кількість діючих сільськогосподарських підприємств за організаційно-правовими формами господарювання та площа сільськогосподарських угідь, яка перебувала в їхньому користуванні

(станом на 1 листопада 2013 р.)

	Одиниць	У % до загальної кількості	Площа сільськогосподарських угідь, яка перебувала у користуванні, %
Усього	55630	100,0	100 <i>≈ 22 млн. га</i>
Господарські товариства	8245	14,8	50,9
Приватні підприємства	4095	7,4	15,6
Виробничі кооперативи	809	1,5	3,2
Фермерські господарства	40752	73,2	20,4
Державні підприємства	269	0,5	2,5
Підприємства інших форм господарювання	1460	2,6	7,4

Джерело: [19]

З ціллю виявлення сучасного стану облікового забезпечення процесів землекористування в березні 2014 року нами було проведено письмове анкетування 29 державних сільськогосподарських підприємств, розміщених в різних регіонах, та 50 приватних аграрних підприємств Київської області.

Відповідно до правового режиму використання землі визначеного чинним законодавством, земельні ділянки сільськогосподарського призначення приватних агроформувань поділяються на власні та орендовані. Як свідчать дані анкетування, земельний фонд лише 23 % агроформувань Київської області включає земельні ділянки сільськогосподарського призначення на правах власності, земельні ресурси решти підприємств повністю складаються з орендованих земель.

Згідно п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» (далі – П(С)БО 14) об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за

вартістю, вказаною в угоді про оренду [12]. В даному випадку йдеться про рахунок 01 «Орендовані необоротні активи», на якому обліковуються активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані підприємством на підставі договорів операційної оренди (лізингу) та обліковуються на балансі орендодавця [5]. Зазначимо, що орендодавці – фізичні особи бухгалтерського обліку не ведуть, тому облікова інформація щодо земель переданих в оренду формується лише в орендаря. Отже, в цілях контролю достовірності таких даних їх зустрічна перевірка є неможливою.

В той же час більшість опитаних приватних аграрних підприємств Київської області (понад 75 %) ігнорують вимогу п. 8 П(С)БО 14 та не ведуть позабалансового обліку орендованих у населення земельних ділянок сільськогосподарського призначення (табл. 2).

Таблиця 2

Стан бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення в досліджуваних приватних та державних аграрних підприємствах

(дані наведено у відсотках)

Аграрні підприємства	Відображення орендованих земельних ділянок на позабалансовому рахунку		Відображення прав користування земельними ділянками в бухгалтерському обліку*	
	так	ні	так	ні
Приватні	24	76	-	100
Державні	93	7	79	21

* Відображення прав оренди приватними агроформуваннями та прав постійного користування земельними ділянками державними підприємствами.

Джерело: Дані анкетування, проведеного автором.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу відповідно до законодавства та установчих документів. На ньому лежить відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій [14]. Як бачимо, задекларовані в законі норми на практиці не завжди виконуються. При цьому санкції щодо підприємства застосовуються переважно в частині ведення обліку нарахування та сплати податків, використання коштів цільового фінансування, а обов'язковий аудиторській перевірці підлягає лише фінансова звітність емітентів цінних паперів, інших фінансових установ, по відношенню до яких обов'язковий аудит передбачений законодавством України.

Відтак ведення бухгалтерського обліку на практиці, зокрема обліку використання земельних ділянок, значно відрізняється від положень цього процесу вписаних в науково-теоретичній площині та нормативних документах. Як наслідок, запропоновані науковцями механізми контролю раціонального землекористування, в умовах відсутності належного інформаційного забезпечення та лише задекларованої відповідальності власників підприємств за його формування, не знаходять свого практичного втілення. *Для самих підприємств, які сповідують філософію бізнесу та зорієнтовані на критерій прибутковості винятково в інтересах приватного власника, питання інформаційного забезпечення земельних орендних відносин не стоїть сьогодні в переліку актуальних.* Допоки підприємства не матимуть стимулів для взяття на облік орендованих земель та не відчують трансформації задекларованої відповідальності в реальну, очікувати кардинальних змін не варто, звичайно, якщо такий облік не буде нав'язаний директивно.

Покращити ситуацію з обліком орендованих земель сільськогосподарського призначення можна було б завдяки застосуванню порядку ведення бухгалтерського обліку, що характерний для фінансової оренди активів. Однак на даний час, відповідно до п. 2 ст. 3 Закону України «Про фінансовий лізинг», земельні ділянки та інші природні об'єкти не можуть бути предметом лізингу [16]. Така заборона зумовлена переходом права власності на об'єкт до лізингоодержувача по завершенню терміну фінансового лізингу. В умовах дії заборони на продаж даної категорії земель, перехід права власності на земельні ділянки сільськогосподарського призначення до підприємства є неможливим. Отже, ключовим питанням в даному випадку є перехід права власності, тобто правова специфіка земельних відносин.

Вважаємо, що діючі правові норми, які в нашій країні є досить мінливими, не повинні розглядатися як «табу» на дослідження облікових механізмів, які потенційно можуть покращити інформаційний сервіс

управління аграрною економікою. Часто, обмеживши свої дослідження рамками правових норм, дослідники можуть приходити до вкрай суперечливих висновків. Зокрема, аналізуючи підходи до відображення в обліку оренди земельних ділянок за міжнародними стандартами, що розкриті нами в попередніх дослідженнях [10], С.В. Руденко зазначає: «Права оренди земель сільськогосподарського призначення та емфітевзис вважаємо необґрунтованим обліковувати у складі фінансової оренди. Підтвердженням цього є невідповідність таких прав критеріям фінансової оренди ... Таким чином, в результаті оренди земельна ділянка не набуває навіть потенційної фізичної субстанції у підприємства, а залишається лише у вигляді нематеріальної вигоди, що робить можливим обліковувати її у складі нематеріальних активів» [18, с. 270-271].

Виникає запитання: *Що виступає фактором сільськогосподарського виробництва: конкретна матеріальна земельна ділянка чи нематеріальна правова категорія «право оренди»?* Згідно Закону України «Про оренду землі», оренда землі - це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності [15, ст. 1].

Отже, для здійснення своєї діяльності аграрному підприємству потрібен матеріальний актив – земельна ділянка, яка передається йому згідно договору оренди та буде використовуватися ним на праві оренди. *Саме пошуку механізмів облікового відображення фізичних земельних ділянок, які в процесі виробництва змінюють свій якісний стан, що і обумовлює необхідність контролю їх раціонального використання, мають бути присвячені дослідження наукової спільноти.* На цьому акцентує увагу і професор Г.Г. Кірейцев: «В даний час існує значний перелік природних ресурсів, що входять до економічного обороту, але їх не вимірюють прийомами економічної та бухгалтерської методології. Традиційними прийомами бухгалтерського обліку такі ресурси відображають частково. Одним із таких важливих ресурсів є земля як біологічний актив» [6, с. 65].

Надмірна орієнтація вітчизняних дослідників на діючі правові норми призводить до обмеження наукових пошуків певними рамками, вузькості та нерациональності наданих пропозицій. Звідси і виникає лише часткове відображення в бухгалтерському обліку землі та інших природних ресурсів. Вважаємо, існує необхідність застосування принципу переважання сутності над формою не лише бухгалтерами-практиками, але й в площині наукових досліджень з бухгалтерського обліку.

В своєму дослідженні після процитованих нами тверджень С.В. Руденко приходиться до висновку, що «земельну ділянку можна віднести до об'єкта фінансової оренди та обліковувати у складі основних засобів лише за існування повноцінного ринку землі, який дасть змогу реалізувати критерії цього виду оренди» [18, с. 273]. Як впливає з його роботи,

Бухгалтерський облік

дослідник має на увазі критерії, що стосуються переходу права власності та можливості придбання об'єкта оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання.

Відзначимо, що в бухгалтерському обліку оренда вважається фінансовою за наявності хоча б одного з критеріїв, що наведені в п. 4 П(С)БО 14 [12]. Виходячи з цього, можна довести, що оренду землі не лише можна, але й доцільно класифікувати як фінансову. Так, оренда вважається фінансовою, якщо «орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання» [12]. Цей критерій в першу чергу може бути застосований для класифікації оренди земель. По-перше, земельні ділянки сільськогосподарського призначення є особливим біологічними середовищем, незамінним фактором сільськогосподарського виробництва, а їх вартість не може бути амортизована. Ці та багато інших ознак вказують на особливий характер даного активу. По-друге, земельна ділянка сільськогосподарського призначення, залучена орендарем у виробничий процес, не може паралельно використовуватися іншими суб'єктами. По-третє, в звичайних умовах передані в оренду земельні ділянки як окремих актив не потребують модернізації, модифікації чи дообладнання. Зазвичай після прийняття орендарем вони вже готові до залучення у виробництво.

Таким чином, в площині бухгалтерського обліку існує реальна можливість відображення оренди земель в якості фінансової. В цьому випадку в обліку буде відображено конкретний необоротний матеріальний актив – земельну ділянку.

Якщо б державні органи були зацікавлені в тому, щоб орендовані сільськогосподарськими товаровиробниками землі сільськогосподарського призначення стали балансовим активом агроформувань, правові обмеження пов'язані з ринковим оборотом таких земель, не були б при цьому значною перешкодою. Можна було б розробити окремий розділ в тому ж Законі «Про фінансовий лізинг», в якому визначити особливі умови фінансової оренди земель сільськогосподарського призначення (повернення земельної ділянки її власнику по завершенні терміну оренди та ін.).

Дискусійним є також питання класифікації оренди. В бухгалтерському обліку оренда поділяється на операційну і фінансову; критерії такого поділу наведені в П(С)БО 14. Вище ми довели, що в цілях бухгалтерського обліку оренду земельних ділянок можна класифікувати як фінансову. При цьому слід звертати увагу на термін такої оренди. Як свідчать результати анкетування, майже 70 % приватних агроформувань укладають договори оренди земель сільськогосподарського призначення на досить тривалий термін – понад 5 років, решта – на термін від 3 до 5 років (табл. 3).

Таблиця 3

Строки укладання договорів оренди земель сільськогосподарського призначення аграрними підприємствами

(дані наведено у відсотках)

Аграрні підприємства	Термін укладання договору оренди земель сільськогосподарського призначення		
	до 3-х років	3-5 років	понад 5 років
Приватні	1	30	69
Державні	-	100	-

Джерело: Дані анкетування, проведеного автором.

Загалом по Україні помітна тенденція до зростання термінів оренди. Зокрема, частка договорів оренди землі строком на 1-3 роки скоротилась за останні 13 років з 45,7 % до 5,1 %. Натомість частка довгострокових договорів оренди впродовж 2001-2013 рр. значно зросла: з термінами на 6-10 років – з 11,3 % до 41,1 %; з термінами більше 10 років – від 1,8 % до 13,5 % [1, с. 36].

Таким чином, підприємство на досить значний термін встановлює контроль над земельними ресурсами та отримує економічні вигоди від їх використання протягом кількох операційних циклів, а тому орендовані земельні ділянки згідно п. 3 НП(С)БО 1 можна розглядати як активи, що перебувають у користуванні підприємства [8]. Це теж, на нашу думку, є аргументом на користь фінансової оренди. При цьому оренду земельних ділянок на строк від 1 до 3 років, вважаємо, доцільно класифікувати як операційну.

Згідно Земельного кодексу України оренда земельної ділянки може бути короткостроковою (не

більше 5 років) та довгостроковою (не більше 50 років) [4, ст. 93]. Інші нормативно-правові документами виділяють оренду і лізинг. В бухгалтерському обліку лізинг ідентифікується як фінансова оренда. Відповідно до цивільного законодавства лізинг – це окремий вид договірних відносин, якому характерні ознаки оренди. В Податковому кодексі України термін «лізинг» вживається в якості синоніма слова «оренда», а також наводяться критерії класифікації лізингу як операційного та фінансового [11]. Крім того, явним є дисонанс правових норм, що регулюють одне й те ж питання: якщо згідно п. 2 ст. 3 Закону України «Про фінансовий лізинг» земельні ділянки не можуть бути предметом лізингу [16] (при цьому тут не уточнено, що об'єктом фінансового лізингу, а лізингу взагалі – прим. авт.), то відповідно до п. 14.1.97 Податкового кодексу України лізингові (орендні) операції здійснюються у вигляді операційного лізингу (оренди), фінансового лізингу (оренди), зворотного лізингу (оренди), оренди житла з викупом, оренди

земельних ділянок та оренди будівель [11]. В той же час критерії класифікації оренди як фінансового лізингу (амортизація не менш як 75 % первісної вартості об'єкта лізингу протягом терміну такої оренди, зобов'язання орендаря придбати об'єкт лізингу та інші), наведені в п. 14.1.97 Податкового кодексу України [11], не можуть бути застосовані до оренди земельних ділянок. Отже, якщо врахувати, що терміни «лізинг» і «оренда» у Податковому кодексі ідентифікують один і той же процес, то відповідно до Закону України «Про фінансовий лізинг» оренда земельних ділянок є неможливою, що саме по собі являється парадоксом сучасного законодавства.

Неоднозначність та розмитість правових норм, що стосуються питань оренди нашою думкою, що саме класифікація оренди, наведена в П(С)БО 14 [12] з більш адекватними класифікаційними критеріями, може бути взята за основу для вдосконалення правових норм земельного, цивільного та податкового законодавства. Нагадаємо, що перехід права власності на об'єкт оренди не є ключовим критерієм класифікації оренди як фінансової в бухгалтерському обліку, що спростовує твердження про неможливість відображення орендованих земельних ділянок сільськогосподарського призначення як об'єктів фінансової оренди до зняття мораторію на їх продаж.

В останні роки в Україні спостерігається підвищений інтерес дослідників до питань організації бухгалтерського обліку прав оренди земельних ділянок. Постановка прав оренди на бухгалтерський баланс розглядається науковцями ННЦ «Інститут аграрної економіки» як механізм підвищення інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств та аграрної галузі в цілому [1, 9].

Згідно п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», право користування земельною ділянкою відповідно

до земельного законодавства є об'єктом бухгалтерського обліку нематеріальних активів [13], а тому повинно відображатись на відповідному субрахунку до рахунку 12 «Нематеріальні активи» [5]. Хоча така норма діє майже 15 років, як свідчать результати проведеного нами анкетування, бухгалтерського обліку прав оренди приватні агроформування практично не ведуть. Зустрічаються випадки, коли бухгалтери плутають право оренди із розрахунками з учасниками чи розрахунками по орендній платі, зазначаючи, що вони ведуть облік таких прав на 67 чи 68 рахунку. Це вказує на те, що бухгалтери не відчують різниці між договірними орендними відносинами та розрахунками з учасниками господарського товариства, слідує практиці обліку в радянські часи, коли результат діяльності колективного підприємства розподілявся між усіма колгоспниками. Сьогодні ж земельні ділянки, які використовує підприємство, не є його власністю, тому розрахунки з фізичними особами – власниками земельних паїв – це не розподіл прибутку між учасниками, а плата підприємства за використання земель.

На даний час в Україні присутні поодинокі випадки представлення орендованих земель в балансах. Це, як правило, агрохолдинги. Зокрема, у фінансовій звітності агрохолдингу «Мрія» за 2012 рік оцінені права оренди землі складають 99 млн. дол. Але для підвищення інвестиційної привабливості аграрної галузі, як вважають В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, О.С. Вдовенко, це мають зробити всі підприємства, які орендують земельні ділянки [1, с. 35].

Нами виявлено, що *наразі ставлення бухгалтерів приватних агроформувань до постановки прав оренди на бухгалтерський баланс є неоднозначним* (рис. 2).

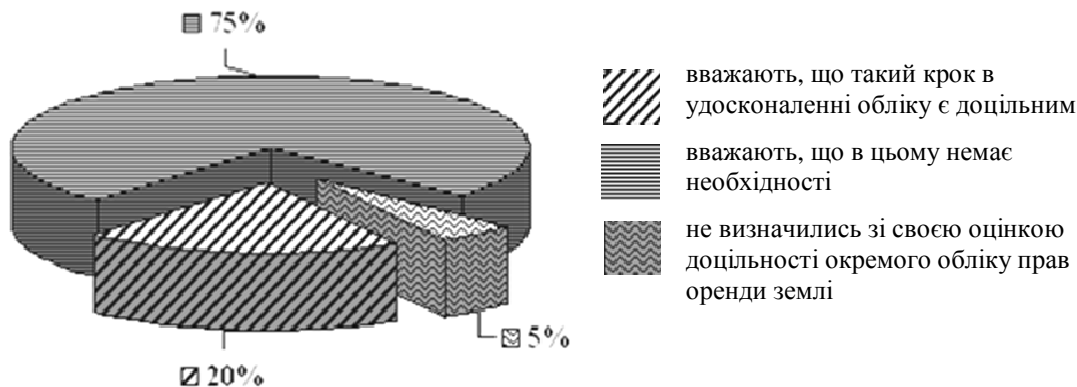


Рис. 2. Ставлення бухгалтерів приватних аграрних підприємств Київської області до постановки прав оренди на бухгалтерський баланс

Джерело: Дані анкетування, проведеного автором.

Так, 75 % опитаних працівників бухгалтерських служб не вбачають необхідності в запровадженні такого обліку, підтримують такий крок в напрямі удосконалення обліку процесів землекористування лише 20 % респондентів. На нашу думку, це, певною

мірою, розкриває причину низького рівня впровадження наукових розробок: якщо бухгалтер-практик не бачить доцільності практичного їх використання, то вони ризикують залишитися результатами наукових досліджень, але не більше.

Бухгалтерський облік

Хоча, безперечно, головним фактором розвитку обліку є запити на облікову інформацію, відсутність яких веде до відмирання тих ділянок обліку, які формують дані, незатребувані зовнішніми чи внутрішніми користувачами.

Як вважають окремі науковці [1, 18], постановка прав оренди на баланс: 1) підвищить інвестиційну привабливість підприємства й галузі в цілому; 2) дозволить залучити додаткові фінансові ресурси в аграрну сферу через механізм застави таких прав. Як свідчать реалії господарювання, ці переваги ще слід донести до рядових бухгалтерів, зробити їх доступними на практиці, також роз'яснити доцільність ведення такого обліку. А поки що наукові підходи до обліку прав оренди не знаходять свого практичного застосування.

Окремого розгляду потребує стан бухгалтерського обліку землекористування в державних підприємствах, які використовують землі на правах постійного користування. Таке право державні підприємства набувають згідно ст. 92 Земельного кодексу України [4]. Згідно даних анкетування, права постійного користування земельними ділянками відображені в бухгалтерському обліку майже 80 % підприємств.

Для відображення права в бухгалтерському обліку підприємство повинно оформити державний акт, який посвідчує право постійного користування земельною ділянкою, а також провести експертну грошову оцінку вартості такого права. Невиконання цих процедур є причиною невідображення прав у бухгалтерському обліку 20 % анкетованих державних підприємств.

Відмінність в налагодженості бухгалтерського обліку прав користування землею в державних і приватних підприємствах вимагає вивчення особливостей землекористування в державному секторі. Згідно Земельного кодексу України, право постійного користування, на відміну від права оренди, є безстроковим, а володіння і користування земельною ділянкою на основі такого права – безоплатним [4]. Держава виступає як власником земельних ділянок, так і власником підприємства, а тому зацікавлена, щоб надані в користування підприємству землі були відображені в балансі. При цьому, виходячи з безоплатності використання земель, а також невизначеного терміну дії права, відображення прав постійного користування земельною ділянкою в бухгалтерському обліку не впливає на фінансовий результат діяльності державних підприємств. Такі підприємства не нараховують амортизації на вартість права та плати за користування земельними ділянками. Отже, можна стверджувати, що відображена в балансі інформація щодо прав постійного користування має довідковий характер.

В бухгалтерському обліку державних підприємств теж не обходиться без помилок. Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5],

бухгалтерський облік прав постійного користування земельними ділянками повинен вестись на рахунок 122 «Права користування майном». Проте майже 40 % анкетованих державних підприємств, які ведуть облік прав, відображають їх на рахунок 101 «Земельні ділянки», що є порушенням. В даному випадку бухгалтери не враховують той факт, що право постійного користування земельною ділянкою згідно Земельного кодексу України (ст. 92) [4] не включає правомочності розпорядження землею, яка є власністю держави, а не власністю конкретного державного підприємства.

Цікаво те, що всі бухгалтери державних підприємств, які з тих чи інших причин не відобразили в обліку права постійного користування земельними ділянками, вбачають доцільним відображення їх в балансі.

Дані анкетування свідчать, що 31 % державних підприємств укладають договори оренди земель сільськогосподарського призначення з фізичними особами та органами місцевого самоврядування. В основному це середні і великі підприємства, земельний фонд яких становить понад 3 тис. га. Стан позабалансового обліку орендованих земель в державних підприємствах значно кращий, ніж у приватних агроформуваннях. Так, лише 7 % державних підприємств з тих, що орендують землі, не відобразили їх на позабалансовому рахунку. Для порівняння, серед приватних агроформувань цей показник сягає 77 %.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження, слід зазначити, що практика ведення бухгалтерського обліку процесів землекористування в агроформуваннях за останні десять років практично не зазнала змін, що вказує на низький рівень впровадження результатів наукових досліджень. В.М. Жук пояснює низьку ефективність реформ в бухгалтерській сфері ігноруванням філософії інституціонального забезпечення їх успішності. В прийнятих в Україні програмних документах увага концентрується на змінах в нижчих ступенях (формальних інститутах – «правилах гри») і регуляторних інституціях (Міністерство фінансів України). При цьому визначаючі успішність ступені (професійні організації та неформальні інститути) залишаються без уваги, що загалом і пояснює консервативність професії, і як наслідок низьку ефективність реформування національної системи бухгалтерського обліку. Ідентифікуючи мислення бухгалтерів як неформальний інститут, який досить важко реформувати, але який при цьому є визначальним в системі, вчений вказує на його залежність від стереотипів радянської системи обліку [2, с. 186-187].

На наш погляд, поряд з вищезазначеним більш конкретними причинами відсутності змін в бухгалтерському обліку землекористування є розмитість, а певною мірою і відсутність запитів від державних органів, керівництва агроформувань щодо показників землекористування, сформованих на основі даних бухгалтерського обліку. Сьогодні

основу державних заходів щодо використання й охорони земель становлять відомості земельно-кадастрового обліку. Нормативне визначення такого обліку в Земельному законодавстві України відсутнє. Як вважає Т.М. Лебедева, кадастровий облік земель – це дії уповноваженого органу державної влади із внесення в державний земельний кадастр, оброблення, систематизації та поновлення юридично значимих відомостей у системі державного земельного кадастру [7, с. 233]. Як відомо, інформація для потреб управління повинна бути актуальною, а тому облік повинен вестись безперервно, а не періодично. Критерій безперервності притаманний бухгалтерському обліку, проте його зв'язок з кадастровим обліком помітний лише в частині даних щодо площі сільськогосподарських угідь, наведених у формі № 50-сг. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» та інших формах статистичної звітності.

В наш час існує необхідність зміни критеріїв обліку земель. Як зауважує Б.В. Єрофєєв, «для земельно-правового регулювання важлива не стільки інформація про землю як про природне тіло, скільки знання про ділянку як про засіб виробництва. ... Дані критерії повинні відбивати комплекс показників, що мають екологічне, економічне, соціальне значення, які юридично значимі для земельно-правового регулювання, на підставі якого держава вправі втручатися в земельні правовідносини, якщо вони починають складатися в напрямку, шкідливому й небезпечному для національної безпеки» [7, с. 234]. Важко уявити виконання на практиці норм законодавства щодо охорони і стимулювання раціонального використання земель без аналізу державними органами інформації про заходи, пов'язані з використанням земель, зафіксованої в натуральних та вартісних показниках у бухгалтерському обліку підприємства-землекористувача.

Серед інших причин має місце і надмірна теоретичність результатів наукових досліджень, що зумовлено неврахуванням позиції бухгалтерів-практиків їх виконавцями, і як наслідок – невідповідність розроблених підходів реаліям практики.

Вважаємо, що дослідження бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення повинно охоплювати також питання поточних і капітальних витрат на поліпшення земельних ділянок, нарахування і виплати орендної плати та земельного податку. Однак, виходячи з обмеження обсягу статті, ми зосередили свою увагу на вивченні сучасного стану облікового відображення об'єктів, які репрезентують земельний капітал аграрних підприємств різних форм власності.

Висновки. Декларативний характер відповідальності керівництва за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, а також відсутність запитів на облікову інформацію щодо землекористування з боку державних органів,

управлінського персоналу та інших користувачів, призвели до того, що навіть визначені чинними бухгалтерськими стандартами положення не завжди виконуються на практиці. Зокрема, з'ясовано, що більшість приватних аграрних підприємств не ведуть позабалансового обліку орендованих земель, які складають понад 95 % в структурі їх земельного фонду, а бухгалтери не вбачають доцільності в постановці прав оренди на бухгалтерський баланс. Крім цього, обґрунтовані науковцями переваги постановки прав оренди на баланси аграрних підприємств поки що не мають свого практичного вираження (відсутній ринок прав оренди, не діють механізми їх застави).

Хоча в державних підприємствах стан бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення значно кращий, проте також зустрічаються випадки невідповідності практики ведення обліку вимогам бухгалтерського законодавства. Необхідно відмітити, що відображення прав постійного користування земельними ділянками в бухгалтерському обліку не впливає на фінансовий результат діяльності державних підприємств, а тому облікова інформація про права користування фактично має довідковий характер.

Удосконалення бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення в приватних агроформуваннях можливе на основі впровадження підходів, характерних обліку фінансової оренди, та науково обґрунтованих механізмів облікового відображення прав оренди як нематеріальних активів. Якщо в першому випадку труднощі впровадження пов'язані з правовими обмеженнями ринкового обороту сільськогосподарських земель, то в іншому – із складністю оцінки та амортизації вартості прав оренди, впливом цих процесів на фінансовий результат діяльності приватних аграрних підприємств.

Вважаємо, що напрацьовані наукою підходи можуть стати частиною практики ведення бухгалтерського обліку лише за умов наявності чітких запитів на інформацію, сформовану за такими підходами, та розуміння бухгалтерами доцільності цих нововведень, а також переваг, які вони надають підприємству.

4 Список використаних джерел

1. Жук В.М. Облікові технології у забезпеченні інвестиційної привабливості та фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств / В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, О.С. Вдовенко // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 32-38.
2. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013. – 408 с.
3. Звіт про наявність земель та розподіл їх за власниками землі, землекористувачами, угіддями та видами економічної діяльності станом на 01.01.2013 року: форма статистичного спостереження № 6-зем // Інформація Державної служби статистики України

Бухгалтерський облік

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

4. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

6. *Кірейцев Г.Г.* Розвиток бухгалтерського обліку: теорія професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. - Житомир: ЖДТУ, 2007. - 236 с.

7. *Лебедева Т.М.* Облік земель: правовий аспект / Т.М. Лебедева // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. - 2012. - № 2. - С. 229-236.

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

9. Облікове забезпечення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі: практичне керівництво / [В.М. Жук, Б.В. Мельничук, Ю.С. Бездушна та ін.]; За ред. В.М. Жука. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 88 с.

10. *Остапчук С.М.* Облік земельних ділянок і прав користування ними в системі Міжнародних стандартів фінансової звітності / С.М. Остапчук // Міжнародний науково-виробничий журнал «Економіка АПК». – 2013. - № 7. – С. 134-141.

11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

15. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.

16. Про фінансовий лізинг: Закон України від 16.12.1997 року № 723/97-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/723/97-вр>.

17. *Руденко М.Д.* Енергія прогресу. Гносис і сучасність Метафізична поема. Публіцистика. Поема / М.Д. Руденко. - К.: Журналіст України, 2008. – 716 с.

18. *Руденко С.В.* Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин та напрями його удосконалення в сільському господарстві / С.В. Руденко // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. - 2014. - Вип. 149. - С. 267-275.

19. Сільське господарство України у 2013 році // Інформація Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/2014/bl/04/dsg_2013.zip