

УДК 332.2:631.162

DOI: 10.37332/2309-1533.2022.4.17

JEL Classification: Q15, R52, M40, M41

Ємець О.І.,
канд. екон. наук, доцент,
доцент кафедри теоретичної та прикладної економіки,
Григорів О.О.,
канд. екон. наук,
доцент кафедри фінансів,
Чумичкіна Е.В.,
здобувач освітнього ступеня «бакалавр»
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника,
м. Івано-Франківськ

ОБЛІК ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК ТА РАЦІОНАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЛІ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Yemets O.I.,
and.sc.(econ.), assoc. prof.,
associate professor at the department of
theoretical and applied economics,
Hryhoriv O.O.,
and.sc.(econ.),
associate professor at the department of finance,
Chumyckina E.V.,
applicant for the educational degree "Bachelor"
of specialty 071 "Accounting and taxation",
Vasily Stefanyk Precarpathian National University,
Ivano-Frankivsk

ACCOUNTING OF LAND PLOTS AND RATIONAL USE OF LAND IN AGRICULTURE

Постановка проблеми. У сільському господарстві земля є найважливішим (універсальним) економічним ресурсом, який не може бути замінено іншими засобами виробництва та має довгостроковий (майже необмежені) термін використання. Особливості категорії «земельні ресурси» вимагають правильної організації їх бухгалтерського обліку, який дозволяє отримати інформацію про кількісні, якісні та вартісні характеристики земельних ресурсів, ефективність їх використання та витрати на поліпшення. Тому точне відображення інформації про земельні ділянки в головній системі первинного, синтетичного та аналітичного обліку і звітності має велике значення для підприємств різних галузей виробництва.

Також у нинішніх умовах максимальне використання аграрного потенціалу держави неможливе через різноманітні чинники та нераціональне використання земель, особливо через відсутність заходів щодо оптимізації розподілу та раціонального використання землі та ведення сільського господарства. У практичній діяльності вирішення цієї проблеми повною мірою не досягнуто, оскільки рівень і стан землекористування мають негативну тенденцію розвитку через те, що землевласники та землекористувачі намагаються отримати швидкий прибуток шляхом внесення в ґрунт шкідливих добавок, які значно погіршують їх стан.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань обліку земельних ділянок та їх раціонального використання представлені в працях провідних економістів, таких як: Н. Л. Правдюк [1], І. В. Ксьонжик [2], О. А. Подолянчук та І. М. Лепетан [3], М. С. Богіра та В. І. Ярмолюк [4], Г. В. Черевко та М. І. Яцків [5], С. М. Волков [6] та ін.

Так, Н. Л. Правдюк у своїх працях зазначає, що саме земельні ділянки виступають об'єктами будь-яких економічних відносин та є об'єктами обліку [1, с. 105].

І. В. Ксьонжик вважає, що питання організації обліку земель сільськогосподарського призначення суб'єктами аграрного землекористування та формування системи звітності і контролю щодо їх раціонального та ефективного використання на сьогоднішній день стоять гостро у зв'язку з відсутністю єдиного механізму методологічного забезпечення [2].

О. А. Подоляничук та І. М. Лепетан стверджують, що у сучасних умовах облік земель є невід'ємною складовою всієї системи господарського обліку будь-якого сільськогосподарського підприємства, основним завданням якого є формування достовірної інформації про земельні ділянки [3, с. 39].

Щодо раціонального підходу до використання земель, то М. С. Богіра та В. І. Ярмолук розглядають раціональне використання землі як продумане зі всіх сторін застосування, що включає в себе цільове призначення землі, її охорону, ефективність використання та поліпшення [4, с. 198].

Г. В. Черевко та М. І. Яцків раціональне використання землі тісно пов'язують із її охороною і розглядають ці поняття як два взаємозалежні процеси, що спрямовані на збільшення продуктивних сил землі та передбачають: раціональний поділ земельного фонду між усіма галузями національної економіки та його ефективне використання; удосконалення структури окремих видів земельних угідь; розробку і застосування в практиці раціональної системи землеробства; дослідження і впровадження економіко-екологічної оцінки земель, та застосування її для планування розміщення й підготовки сільськогосподарського виробництва та ін. [5, с. 98].

С. М. Волков зазначає, що раціональним можна вважати таке використання землі, при якому: здійснюється оптимальне поєднання суспільних, колективних та індивідуальних інтересів під час використання землі; забезпечується охорона та відтворення усіх корисних та продуктивних властивостей землі; досягається зростання ефективності виробничої та іншої діяльності; враховуються економічні, природні та інші умови та властивості усіх земельних ділянок як в загальному, так і конкретно по кожній ділянці [6, с. 202].

Наукові дослідження вищезазначених науковців стали основою під час вивчення питання обліку земельних ділянок та їх раціонального використання. Однак ще багато питань щодо організації обліку, удосконалення заходів щодо раціонального використання землі так і залишаються невирішеними та потребують подальшого дослідження.

Постановка завдання. Мета статті полягає у визначенні земельних ділянок як об'єкта бухгалтерського обліку, окресленні (обґрунтуванні тощо) напрямів раціонального використання сільськогосподарських угідь та формування фінансово-економічних заохочень для землекористувачів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як зазначають вчені, за своїми функціями земля є певним природним ресурсом планетарного значення. А тому він є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку, оскільки виконує певні функції, пов'язані з його використанням та обліком як самих об'єктів нерухомості, що знаходяться тут у вигляді майна (будівлі, споруди), так і землі, у складі біологічного та інтелектуального капіталу сільськогосподарської промисловості [7]. У системі бухгалтерського обліку науковці виділяють такі об'єкти земельних відносин: земельні ділянки; права землекористування; капітальні витрати на поліпшення земель [7].

Відповідно до наведених тверджень науковців, земельні ділянки належать до складу основних фондів та нематеріальних активів, що не викликає сумнівів. Однак немає поділу земельних ділянок в частині інвестиційної нерухомості (субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість»). Відповідно до П(С)БО № 7 «Основні засоби», земельні ділянки включаються до складу активів підприємства, тобто враховуються як основні засоби, але не підлягають амортизації [8]. Так, згідно з нормами П(С)БО 32, земельні ділянки залежно від цільового призначення можуть бути віднесені до інвестиційної нерухомості (субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість») або операційної нерухомості (субрахунок 101 «Земельні ділянки») [9]. Отже, цільове використання, спосіб використання та функціональне призначення є найважливішими характеристиками при визначенні земельної ділянки як об'єкта нерухомого майна.

Слід зазначити, що положення, висвітлені в П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», впливають на облік земельних угідь, які суб'єкт господарювання планує продати [10]. Ділянка, призначена для продажу, визнається у складі запасів і включається на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Але варто наголосити, що продаж землі можливий лише за наявності у суб'єкта господарювання права власності на неї.

З метою обліку операцій з оренди призначено позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи». Згідно із нормами П(С)БО 14 «Оренда», звичайні орендні відносини відносяться до операційних [11]. Документація є одним із основних складових методу бухгалтерського обліку, який забезпечує достовірність та оперативність відображених господарських даних. Тому після перевірки стану обліку необхідно розглянути основну облікову документацію земельних ділянок в сільськогосподарських підприємствах. Облік земель у агрофірмах необхідно здійснювати в Книзі обліку земельних ділянок, яка формується з окремих пунктів: землі сільськогосподарського призначення та землі несільськогосподарського призначення (рис. 1). У цій книзі мають бути

розглянуті власна та орендована земля. Книга має бути пронумерована, прошнурована та завірена печаткою [12, с. 93].

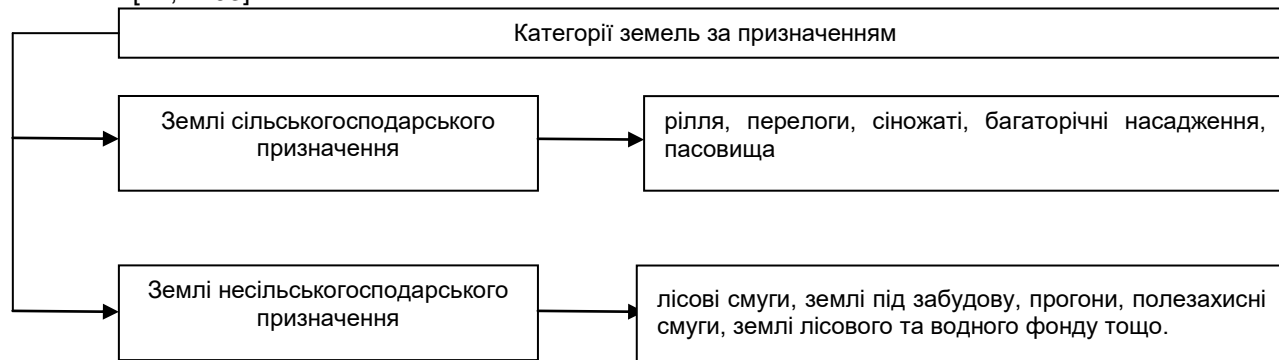


Рис. 1. Категорії земель за господарським призначенням

Джерело: розроблено авторами

Проведення експертної фінансової оцінки земельних ділянок та їх подальша постановка на баланс підприємств агропромислового комплексу потребує системи чіткого та достовірного інформаційно-облікового забезпечення. Існуюча на сьогодні інформаційна база в основному формується системою бухгалтерського обліку, яка, своєю чергою, не містить спеціальних даних, необхідних для оцінки земельних ділянок та їх подальшого відображення на рахунках у бухгалтерському обліку. Тому всім агропідприємствам необхідно запровадити таку систему обліку земельних ділянок, яка забезпечує збір і систематизацію спеціальних даних про кількість, якість і стан використання земель різного функціонального призначення [13, с. 179].

Таким чином, земельні ресурси представлені різними об'єктами обліку, які можна виділити за такими ознаками: власність і майно (власність, на правах постійного користування, оренда); право власності на такі ресурси у виробничому процесі (залучені у виробничий процес, незадіяні, під будівлями виробничого та невиробничого призначення, що утримуються з метою здачі в оренду чи продаж); істотність щодо характеру їх походження (власна земля, право користування ділянкою) тощо. Виходячи з цього, земельні ресурси та права власності і користування ними можна виділити в об'єктах бухгалтерського обліку наступним чином (рис. 2).

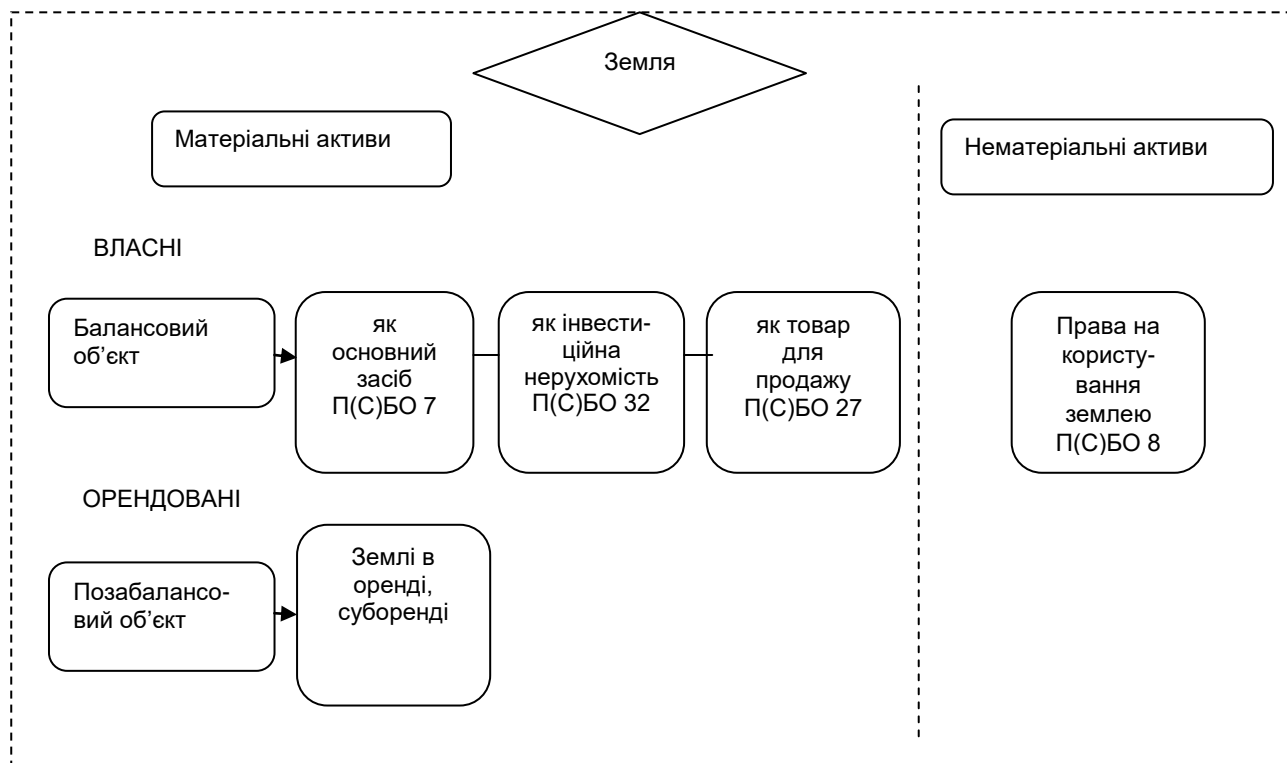


Рис. 2. Ідентифікація земель в бухгалтерському обліку

Джерело: розроблено авторами

Завданням обліку земельних ділянок є надання користувачам (як зовнішнім, так і внутрішнім) повної, неупередженої, актуальної, достовірної інформації про стан, кількість і якість земельних ресурсів, забезпечення їх ефективного використання. Необхідно постійно та своєчасно поповнювати національну базу даних про стан земель, здійснювати заходи з реєстрації земель та контролювати їх. При вирішенні проблеми капіталізації балансової вартості земельних угідь під час їх експлуатації слід звернути особливу увагу на те, що період найбільшого позитивного впливу цих витрат є меншим за період продуктивної експлуатації землі. Підвищення первісної вартості інших основних засобів за рахунок аналогічних витрат є доцільним, оскільки під час корисного використання вони розподіляють свою вартість, включаючи деякі витрати, на періоди, які можна вважати періодами отримання доходу від їх експлуатації. Тут будуть дотримані основні бухгалтерські принципи нарахування та узгодження. Враховуючи те, що земельна ділянка вважається об'єктом амортизації, збільшення її первісної облікової вартості на суму витрат на поліпшення в невизначений період її використання призведе до незрозумілих та значних величин.

Синтетичний облік земельних ділянок здійснюється в гривнях, без врахування копійок. Загальна сума копійок включається на витрати підприємства. Типові кореспонденції рахунків в обліку із придбання земельних ділянок відображені в табл. 1.

Таблиця 1

Типова кореспонденція рахунків обліку земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Придбання землі			
1.	Придбано земельну ділянку	152	631
2.	Відображено витрати, пов'язані із придбанням земельної ділянки	152	685
3.	Відображено ПДВ з вартості послуг	641	685
4.	Оприбутковано земельну ділянку	101	152
5.	Отримано земельну ділянку безоплатно	152	424
6.	Відображено витрати, пов'язані із придбанням земельної ділянки	152	685
7.	Оприбутковано земельну ділянку	102	152
8.	Отримано земельну ділянку за бартером	152	631
9.	Відображено вартість активів, переданих за земельну ділянку	377	701
10.	Відображено витрати, пов'язані із придбанням земельної ділянки	152	685
11.	Оприбутковано земельну ділянку	101	152
12.	Взаємозалік заборгованостей	685	377
Оренда землі			
1.	Отримано земельну ділянку в оренду: – операційну	01	-
	– фінансову	15	531
2.	Зараховано до складу основних засобів земельну ділянку, отриману у фінансову оренду	101	15
3.	Нарахована орендна плата на рахунки витрат, залежно від способу застосування	23, 91-94	685
4.	Виплачено орендну плату у грошовій формі	685	301, 311

Джерело: сформовано на основі [2].

Якщо звертати увагу на обмежений термін дії впроваджених методів покращення та відновлення стану земель, то неможливо надати інформацію для визначення її справжньої вартості, яку, згідно з чинними вимогами, слід вважати вартістю впроваджених поліпшень. Отже, витрати на впровадження методів поліпшення ґрунтів повинні виступати об'єктом амортизації.

Саме прагматична частина (для чого і для кого ведуться реєстри, з якою метою складається та оприлюднюється звіт) має бути на першому місці. Наступним за значенням є семантичний компонент. Він полягає в тому, що кожен, хто користується обліковою інформацією, повинен розуміти, який зміст вкладається у будь-яке поняття. Тобто сучасне реформування національної системи інформування про ефективність використання земельних ресурсів та управління сільськогосподарськими підприємствами ними має відповідати визначеним параметрам. Отже, для задоволення інформаційних потреб широкого кола зацікавлених суб'єктів необхідно долучити до форми статистичної звітності № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» додаткові показники. Адже структура вище зазначеної звітності про використання

земель національними підприємствами у звітному періоді передбачає зазначення бухгалтерами лише площі земельних ділянок за категоріями земель.

Таким чином, користувач бухгалтерських даних, який має безпосередній інтерес у визначенні ефективності використання земельних ресурсів, не знайде інформацію про площу земельних ділянок за формами землекористування (власна чи орендована). Для ефективного контролю необхідно включити балансову вартість землі. А це призведе до полегшення ведення бухгалтерського обліку, адже є можливість перевірити бухгалтерські дані фінансової звітності підприємства. При цьому слід додати відомості про площу земельних ділянок засновників бізнесу. Оскільки така інформація стане основою для чіткого контролю за покращенням та достовірністю розподілу доходів у компаніях.

Земельні ділянки є специфічним бізнес-активом, тому потребують особливої уваги та індивідуального підходу до вирішення проблем обліку. Для сільськогосподарського виготовлення благ використання земель на значних площах призводить до певних негативних наслідків. По-перше, це послаблення конкуренції в аграрному секторі, який є рушієм економічного зростання. По-друге, це порушення сівозміни, що призводить до зменшення родючості земель сільськогосподарського призначення. Аграрні підприємства спеціалізуються на вирощуванні культур, зокрема соняшнику та кукурудзи, які значною мірою знижують родючість ґрунтів.

Найважливішими напрямками раціонального землекористування мають бути: розробка та реалізація загальнодержавних і регіональних програм охорони ґрунтів і підвищення родючості ґрунтів; удосконалення засад впровадження еколого-ландшафтного землеустрою; удосконалення законодавчої бази щодо охорони земель сільськогосподарського призначення; ефективне використання землі шляхом впровадження сівозміни та науково обґрунтованого землевпорядкування.

Дотримання вищенаведених заходів раціонального використання сільськогосподарських угідь можливе при ефективному стимулюванні землекористувачів. Фінансово-економічне заохочення землекористувачів до ведення ефективного господарства повинно ґрунтуватися на методах прямого і непрямого стимулювання, а саме:

- виплати за проведені протиерозійні роботи в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь;
- відшкодування витрат, понесених у процесі здійснення меліоративних робіт;
- звільнення від сплати земельного податку або орендної плати землі, які перебувають на стадії поліпшення;
- відшкодування за втрачені доходи з площ сільськогосподарських угідь внаслідок низької урожайності;
- періодичні виплати за підвищення родючості органічним шляхом;
- часткове звільнення від податків сільськогосподарських товаровиробників, які ефективно займаються розв'язанням екологічних проблемних питань;
- надання пільгових кредитів землекористувачам для придбання спеціального обладнання: протиерозійного, меліоративного та іншої відновлювальної техніки.

Впровадження заходів із захисту навколишнього середовища пов'язане з витратами, але їх невиконання згодом також має свою ціну. З економічної точки зору впровадження ґрунтоохоронних заходів забезпечить високопродуктивне виробництво, підвищення родючості ґрунту, відновлення корисних властивостей землі та зменшить витрати господарської діяльності. Хоча дуже важливо виявляти причини та вирішувати проблеми зниження родючості сільськогосподарських угідь. Такі завдання лежать як на державній, так і на місцевій владі. Про це свідчить наявність загальнодержавних та місцевих програм розвитку земельних відносин. Проте в останні роки в нашій державі спостерігається нестача коштів через ряд соціально-економічних та політичних причин.

Висновки з проведеного дослідження. Земля виступає складним об'єктом обліку, а також характеризується цілісністю різноманітних властивостей, присутніх у всіх сферах діяльності, бере участь у виробництві екологічної продукції, виконує соціальні, економічні, політичні та правові функції. Проте в сфері бухгалтерського обліку доцільним є використання твердження «земельні відносини», оскільки вони є об'єктом усіх економічних відносин. Розмежування землі на об'єкти обліку залежить від права власності, права користування, з якою метою вони використовуються. Питання обліку земель вимагає детального вивчення та обґрунтування методики обліку за характером їх використання.

Раціональне використання сільськогосподарських угідь у господарській діяльності на місцевому рівні в агросфері має бути забезпечено за допомогою сучасних ресурсо- та енергозберігаючих технологій, інноваційних технологічних систем виробництва сільськогосподарської продукції та наукового підходу до удобрення ґрунтів. Дотримання вищезазначених заходів є необхідним для впровадження дієвого механізму землекористування, а саме: забезпечення цільового використання земель; збалансування екологічних та економічних вигод; впровадження інноваційних науково-технічних програм; чітке регулювання прав землевласників і землекористувачів.

Література

1. Правдюк Н. Л. Земельні ділянки як об'єкт обліку. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 12. С. 102-115.

2. Ксьонжик І. В. Організація обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення суб'єктами аграрного господарювання. URL: <https://webcache.googleusercontent.com/> (дата звернення: 01.12.2022).
3. Подолянчук О. А., Лепетан І. М. Облік та оподаткування земельних ділянок сільськогосподарського призначення. *Агросвіт*. 2022. № 2. С. 37-44.
4. Богіра М. С., Ярмолюк В. І. Землепорядне проектування: теоретичні основи і територіальний землеустрій. Київ : Аграрна освіта, 2011. 416 с.
5. Черевко Г. В., Яцків М. І. Економіка природокористування : навч. посіб. Львів : Світ, 1995. 208 с.
6. Волков С. Н. Землеустройство. Теоретические основы землеустройства. Москва : Колос, 2001. Т. 1. 496 с.
7. Подолянчук О. А. Організація обліку суб'єктами малого підприємництва. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL: <http://www.economy.nay&ka.com.ua/?op=1&z=5536> (дата звернення: 02.12.2022).
8. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 02.12.2022).
9. Інвестиційна нерухомість: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32, затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text> (дата звернення: 02.12.2022).
10. Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27, затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (дата звернення: 02.12.2022).
11. Оренда : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14, затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 02.12.2022).
12. Сисак Е. О. Бухгалтерський облік земельних ресурсів: міжнародний та національний досвід. *Науковий вісник Ужгородського нац. ун-ту*. Серія: Економіка. 2010. Спецвип. 29. Частина 1. С. 93-96.
13. Жук В. М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: теорія і практика. *Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету*. 2008. Випуск 5(20). Ч. 1. С. 179-185.

References

1. Pravdiuk, N.L. (2017), "Land plots as an object of accounting", *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, no. 12, pp. 102-115.
2. Ksionzhyk, I.V. "Organization of accounting of agricultural land plots by subjects of agricultural management", available at: <https://webcache.googleusercontent.com/> (access date December 01, 2022).
3. Podolianchuk, O.A. and Lepetan, I.M. (2022), "Accounting and taxation of agricultural land plots", *Ahrosvit*, no. 2, pp. 37-44.
4. Bohira, M.S. and Yarmoliuk, V.I. (2011), *Zemlevporiadne proektuvannia: teoretychni osnovy i terytorialnyi zemleustrii* [Land management design: theoretical foundations and territorial land management], Agrarna osvita, Kyiv, Ukraine, 416 p.
5. Cherevko, H.V. and Yatskiv, M.I. (1995), *Ekonomika pryrodokorystuvannia* [Economics of nature use], tutorial, Svit, Lviv, Ukraine, 208 p.
6. Volkov, S.N. (2001), *Zemleustroistvo. Teoreticheskie osnovy zemleustroistva* [Theoretical foundations of land management], Kolos, Moscow, Russia, Vol. 1, 496 p.
7. Podolianchuk, O.A. (2017), "Organization of accounting by small business entities", *Efektivna ekonomika*, no. 4, available at: <http://www.economy.nay&ka.com.ua/?op=1&z=5536> (access date December 2, 2022).
8. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Accounting Standard 7 "Fixed assets", Order dated 27.04.2000 no. 92, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (access date December 02, 2022).
9. Ministry of Finance of Ukraine (2007), "Accounting Standard 32 "Investment Property", Order dated 02.07.2007, no. 779, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text> (access date December 02, 2022).
10. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "Accounting Standard 27 "Non-current assets held for sale and discontinued operations", Order dated 07.11.2003, no. 617, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (access date December 02, 2022).
11. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Accounting Standard 14 "Rent" of 28.07.2000, no. 181, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (access date December 02, 2022).
12. Sysak, E.O. (2010), "Accounting of land resources: international and national experience", *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho nats. universytetu*. Serii: Ekonomika, Special issue 29, Part 1, pp. 93-96.
13. Zhuk, V.M. (2008), "Accounting of agricultural lands: theory and practice", *Zbirnyk naukovykh prats Luts'koho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu*, Issue 5(20), Part 1, pp. 179-185.