

Summary

The problems of institutionalization of Land Management as the main subject of rational use and protection of land. Definitely theoretical - methodological principles of formation of the structure of land management projects that are based on legal provisions and institutional development strategy for agricultural land use.

Keywords: competitiveness, institutions, institutionalization, institutional environment, agricultural land use, legislation, land management functions.

Список використаних джерел

1. Гендельман М. А. Внутрихозяйственное землеустройство колхозов степи / М.А. Гендельман, Е.Б. Житомирский. – М.: «Сельхозгиз», 1955. – 220 с.
2. Земельний кодекс України. Відомості Верховної Ради (ВВР), 2002. – № 3 – 4. – ст. 27.
3. Землеустроительное проектирование: [учебник] / Под ред. В.Д. Кирюхина. – М.: – «Колос», 1976. – 527 с.
4. Кирюхин Д. Д. Противоэрозионная организация территории / Д. Д. Кирюхин. – М.: «Колос», 1973. – 160 с.
5. Корчинська О. А. Ефективність використання сільськогосподарських угідь: теоретичний і практичний аспекти / О. А. Корчинська // Землеустрій і кадастр. – 2008. – №1. – с. 52 – 69.
6. Правила охорони електричних мереж. Постанова Кабінету Міністрів України від 04 березня 1997 року. – № 209. – Київ, 1997.
7. Третьяк А. М. Історія земельних відносин і землеустрою в Україні: [Навчальний посібник] / А. М. Третьяк, Т. М. Прядка, І. Г. Колчанова. – Херсон: ОЛДІ – ПЛЮС, 2013. – 352 с.
8. Удачин С. А. Научные основы землеустройства / С. А. Удачин. – М.: «Колос», 1965. – 272 с.
9. Управління землекористуванням: [Підручник] / В. В. Горлачук, О. М. Гаркуша, В. Г. В'юн, І. М. Песчанська, Д. М. Демченко: За ред. В. В. Горлачука. – Миколаїв: «Іліон», 2006. – 376 с.
10. Янчук В. П. Управління землями з обмеженим режимом землекористування: [Монографія] / В. П. Янчук. – Миколаїв: «Іліон», 2005. – 200 с.

УДК: 332:657

Белінська С.М.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЛІ

Постановка проблеми. В Україні відбуваються принципові зміни у формах власності на землю, що викликає суттєві перетворення у складі землевласників та землекористувачів. Запровадження в Україні приватної власності та особливості використання земель у виробничому процесі аграрних підприємств зумовили необхідність подальшого розвитку ефективних форм управління земельними відносинами та раціонального землекористування, що, в свою чергу, вимагає переосмислення економічної суті земельних ресурсів та включення їх до складу об'єктів бухгалтерського обліку.

Методика бухгалтерського обліку земельних ресурсів, що діяла в умовах адміністративно-командної системи, втратила свою значимість. Разом з тим, у державі ще не створено належної системи нормативного регулювання обліку земельних ресурсів, яка б дозволяла достатньою мірою формувати інформацію про їх якісні характеристики, оцінку та потенційні можливості використання земель в сучасних умовах. Отже, виникає потреба в розробці методичних основ інформаційного забезпечення суб'єктів господарювання щодо земельних ресурсів, що сприятиме проведенню контролю та економічного аналізу наявності і стану використання земельних ресурсів, пошуку резервів підвищення ефективності землекористування.

Аналіз останніх досліджень. У розробку теорії земельних відносин та практики обліку землі суттєвий внесок зробили такі вчені-економісти, як М.Я. Дем'яненко, В.М. Другак, В.М. Жук, О.М. Євстаф'єва, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, Ю.Я. Лузан, Б.В. Мельничук, В.Я. Месель-Веселяк, В.Б. Моссаковский, Ю.М. Осадча, А.І. Крупка, О.А. Петрова, О.Д. Радченко, П.Т. Саблук, В.Я. Соколов, І.Б. Садовська, Л.К. Сук, В.М. Трегобчук, А.М. Третьак, М.М. Федоров, В.П. Ярмоленко, В.К. Ярмолицький та ін.

Проте питання визначення подальших напрямів удосконалення системи бухгалтерського обліку земельних ресурсів залишаються відкритими. Насамперед, поглибленого дослідження вимагає порядок накопичення та узагальнення інформації про земельні ресурси в системі первинного, аналітичного, синтетичного обліку та звітності сільськогосподарських підприємств, визначення їх вартісної оцінки у складі інших необоротних активів.

Відсутність належного облікового забезпечення земельних ресурсів, невизначеність окремих теоретичних положень та потреба в практичних рекомендаціях щодо вирішення зазначених питань поки що не дає можливості говорити про вичерпну відповідь з цього питання.

Метою статті є теоретико-методичні засади та практичні заходи щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку землі.

Виклад основного матеріалу. Бухгалтерський облік здійснюється в усіх сферах економіки: в організаціях і підприємствах, установах як виробничій, так і невиробничій сфері і служить для спостереження та контролю за їхньою діяльністю. Він забезпечує отримання і опрацювання потрібної інформації на підставі безперервного документального відображення фактів господарської діяльності і є функцією управління [2, с. 13].

Господарські активи (засоби) й джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати є основними об'єктами бухгалтерського обліку [1, с. 23]. Господарські засоби – це майно підприємств, яке представлено засобами виробництва (засоби та предмети праці), засобами у сфері обігу (предмети обігу; кошти; кошти в розрахунках; засоби, що обслуговують обіг), засобами невиробничій сфері [4].

В аграрній сфері земельні ресурси є основним господарським засобом, тому важливим завданням є розкриття змісту землі як об'єкта бухгалтерського обліку. «Облік земель – це ціла система заходів щодо реєстрації інформації про землю кількісного, якісного та правового характеру» [6, с. 259].

Метою бухгалтерського обліку земельних ресурсів є отримання даних про землю, необхідних для зовнішніх (кредиторів, інвесторів) та внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення раціонального та ефективного використання земель.

До ключових завдань бухгалтерського обліку земельних ресурсів можна віднести:

- створення належної інформаційної бази щодо відображення фізичного стану земельної ділянки, ведення агротехнічних записів стану та змін по окремих земельних ділянках (сівозмінах) для систематичного контролю за збереженням якісних характеристик та ефективним використанням земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах;

- визначення об'єктивної вартісної оцінки землі (історичної, фактичної, справедливої);
- чітке документальне оформлення та своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з надходженням, вибуттям та використанням земельних ресурсів;
- відстеження змін щодо передачі прав на земельні ресурси, спостереження за рухом земель разом із будівлями та спорудами, відображення змін у складі та стані земельних угідь при переході від одного стану в інший;
- відображення та контроль за наявністю та рухом коштів, призначених для цільового фінансування витрат щодо покращення землі;
- накопичення відповідної інформації про власні та залучені земельні ресурси сільськогосподарських підприємств та правильне відображення її при складанні відповідної бухгалтерської звітності;
- контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків на землю та відображенням їх в обліку.

Документальне відображення земельних ресурсів в обліковій системі підпорядковане ряду нормативно-правових актів.

Документування земельних ресурсів в обліку здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, тому основними документами, що формують первинний та зведений облік землі, є акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів; акти приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів; акти на списання основних засобів; інвентарні картки обліку основних засобів тощо.

Оскільки земельні ресурси входять до складу основних засобів підприємства, обов'язковою процедурою є проведення *інвентаризації* площ земельних угідь. Для підтвердження правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку інвентаризації підлягають всі землі, що належать підприємству на правах власності, а також ті, що взяті на правах користування та оренди. Відповідно до Інструкції [3] та Методичних рекомендацій з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств [5] інвентаризація земельних ділянок проводиться в розрізі видів сільськогосподарських угідь (рілля, пасовища, сіножаті, ліси, водойми, землі запасів), а результати інвентаризації земельних угідь заносяться до інвентаризаційного опису. Проте там наводять лише узагальнені відомості про кількість та вартість земель, закріплених за окремими підрозділами, що, на наш погляд, значно знижує контрольну функцію обліку земельних ресурсів.

Узагальнення інформації про господарські операції з обліку земельних ресурсів в аграрних підприємствах здійснюється на підставі даних первинних документів та бухгалтерських довідок, дані з якого в кінці місяця переносять до Головної книги і формують звітну інформацію. Бухгалтерська звітність є заключним етапом узагальнення даних у системі рахунків і є невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку.

Важливою формою бухгалтерської звітності сільськогосподарського підприємства є Баланс. У зазначеній формі звітності підприємства приватної форми власності відображають вартість земельних ресурсів, що належать підприємству на правах власності та на умовах фінансового лізингу, разом з іншими засобами та необоротними матеріальними активами. Державні та комунальні підприємства наводять в Балансі по статті «Основні засоби» вартість майна, отриманого на правах господарського відання чи правах оперативного управління, у тому числі вартість земельних ділянок на правах постійного користування. Вартість земельних ділянок відображають окремим рядком. Проте відображення сукупної вартості земельних угідь у звітності без диференціації її за кількісними показниками не дозволяє користувачам отримати необхідну інформацію про якісну характеристику земельного потенціалу та ефективність його використання. Не

може забезпечити повноцінною інформацією й форма «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», в якій зазначаються виключно натуральні показники – загальна площа сільськогосподарських угідь та ріллі, що перебувала у користуванні підприємства протягом звітного року без земель, що були здані в оренду. Тому як фінансова, так і статистична звітність потребують удосконалення.

Отже, проведений аналіз сучасної методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів свідчить про її недостатню системність, а тому процеси реєстрації, збору та накопичення інформації про наявність і використання земельних ресурсів у процесі господарської діяльності вимагають удосконалення.

Досліджуючи ведення обліку землі в сільськогосподарських підприємствах різних форм власності виявлено, що сільськогосподарські підприємства під час здійснення господарської діяльності широко використовують як власні земельні ділянки (паї), так і орендовані, що перебувають у його користуванні. В пореформений період операційні орендні відносини набули домінуючого значення в аграрній сфері.

Виплату відповідних сум орендної плати підприємства здійснюють, як правило, за платіжними відомостями та видатковими касовими ордерами, накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей, актами виконаних робіт та наданих послуг. Ведення такого обліку абсолютно не суперечить існуючому законодавству, проте, у зв'язку відсутністю узагальненої інформації про кількісні та вартісні показники розмірів орендованих ділянок та здійснених виплат за них, значно ускладнює проведення оперативного аналізу ефективності використання орендованих земель.

Крім того, при використанні орендованих земельних ресурсів у виробничому процесі відбувається протиріччя між ефективним та екологічно обґрунтованим, раціональним використанням земельних ділянок, що перебувають у короткостроковій оренді. Орендар на відміну від власника не зацікавлений здійснювати капітальні вкладення у поліпшення земель. В обстежених аграрних підприємствах лише третина підприємств здійснює вкладення у поверхневе поліпшення орендованих сільськогосподарських земель.

Саме тому в бухгалтерському обліку орендованих земель слід подолати певні недоліки. Для цього необхідно забезпечити накопичення інформації про кількісні та якісні характеристики ділянок, про витрати підприємства, пов'язані з орендою земель та паїв, про фактичні доходи від їх використання, що дозволить розрахувати величину економічного ефекту від залучення додаткових капітальних інвестицій, спрямованих на поліпшення земель та залучення додаткових угідь.

Впорядкувати таку інформацію можна за допомогою правильно побудованого аналітичного обліку. Аналітичний облік земель включає облік кількості та якості земельних угідь та земельних ділянок у розрізі землевласників та землекористувачів. У подальшому його дані використовують для відображення вартості земельних угідь та прав користування у бухгалтерському обліку, визначення розміру земельного податку, доходів і втрат власників та землекористувачів і для інших цілей [7, с. 153].

Раніше земельний облік кожного сільськогосподарського підприємства був представлений у земельній шнуровій книзі, кадастрових картах, планах та графіках сівозмін, де накопичувалась інформація про якісні та кількісні характеристики земельних угідь. На сьогоднішній день зазначені книги практично не ведуться, а дані за складом угідь та їх площею відображають у журналах спеціалізованих форм або здійснюють певні групування за актами землеволодіння. Це, в свою чергу, перешкоджає проведенню взаємозвірки державних кадастрів та вихідних даних земельно-облікової системи сільськогосподарського підприємства.

Через відсутність належної організації аналітичного обліку в сільськогосподарських підприємствах державні служби здійснюють моніторинг земель, збираючи дані з районних земельних комітетів та сільських рад. Підприємства ж звітуються за категоріями угідь та їх площами у статистичній звітності за даними кадастрового обліку земель. Тому вважаємо, що управління земельними ресурсами буде

набагато ефективнішим, якщо показники державного земельного обліку на початковому етапі будуть накопичуватись на рівні конкретного підприємства на підставі первинних документів та даних аналітичного обліку, підтверджених відповідними висновками інвентаризаційних комісій.

Здійснення додаткового контролю за обліком земельних ресурсів з боку фінансово-облікової служби дозволить не лише виявити розбіжності між фактичною наявністю земель і обліковими даними, а й перевірити документальне оформлення прав власності на землю, постійного користування землею, оренди землі, здійснення її грошової оцінки. Як свідчить практика, в переважній більшості підприємств інвентаризація земель проводиться несвоєчасно, з відхиленнями в порядку заповнення інвентаризаційних відомостей, а акти інвентаризації не надають повної інформації про земельні ресурси. Тому за даними інвентаризаційних описів не виявляють порушення та неточності в облікових регістрах та супроводжувальній документації.

Висновки. Отже, земельні ресурси сільськогосподарського призначення, як об'єкт бухгалтерського обліку, – це вид активів з довготривалим строком використання, інвентарним об'єктом якого є окрема ділянка з фіксованими межами, площею та місцем розташування, що має кількісну, якісну та конкретну грошову оцінку і підпорядковується загальним методологічним підходам щодо відображення її в обліку.

Аналіз існуючого стану обліку землі дає підстави стверджувати про необхідність удосконалення діючої методики організації бухгалтерського обліку сільськогосподарських земель.

Анотація

В статті досліджено теоретико-методичні засади та практичні заходи щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку землі. Аналіз сучасної методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів свідчить про її недостатню системність, а тому процеси реєстрації, збору та накопичення інформації про наявність і використання земельних ресурсів у процесі господарської діяльності вимагають удосконалення. Обґрунтовано необхідність удосконалення бухгалтерського обліку землі.

Ключові слова: облік, бухгалтерський облік, земля, земельні ресурси, первинний облік, аналітичний облік, статистичний облік, земельні відносини.

Аннотация

В статье исследованы теоретико-методические основы и практические меры по совершенствованию организации и методики бухгалтерского учёта земли. Анализ современной методики бухгалтерского учёта земельных ресурсов свидетельствует о ее недостаточной системности, а потому процессы регистрации, сбора и накопления информации о наличии и использовании земельных ресурсов в процессе хозяйственной деятельности требуют усовершенствования. Обоснована необходимость совершенствования

бухгалтерского учёта земли.

Ключевые слова: учёт, бухгалтерский учёт, земля, земельные ресурсы, первичный учёт, аналитический учёт, статистический учёт, земельные отношения.

Summary

The paper investigates the theoretical and methodological foundations and practical measures to improve the organization and methods of accounting earth. Analysis of modern accounting methods of land resources shows its lack of consistency and therefore registration processes, gathering and storing information on the availability and use of land resources in the economic activities require improvement. The necessity to improve accounting earth.

Key words: accounting, accounting, land, land, primary accounting, analytical accounting, statistical records, land relations.

Список використаної літератури:

1. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / В.С. Білорусько, М.І. Беленкова; за ред. В.С. Білоуська. – К.: Мета, 2002. – 240 с.
2. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко та ін.]; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – К.: Вища освіта, 2003. – 800 с.
3. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 6 [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
4. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
5. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств: рекомендовані листом Міністерства аграрної політики України від 04.12.03 р. № 37-27-12/14023 [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
6. Облік у селянському (фермерському) господарстві (посібник) / за ред. М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ, 2001. – 403 с.
7. Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування / за ред. В.М. Жука, І.Б. Садовської // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 5. – С.71–162.

УДК: 332.2

Колосюк А.А.

**КРИТЕРІЇ НЕСУМІСНОСТІ ОЦІНЮВАННЯ ЗЕМЕЛЬ УКРАЇНИ
(У Т.Ч. ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ)
ТА ВИМОГ РИНКОВОЇ МОДЕЛІ ЕКОНОМІКИ**

Вихідні передумови. Тисячолітні досягнення культури суспільного співіснування пропонують людству єдину альтернативу насильницьким формам обміну активами. Зазначена альтернатива суспільних відносин отримала назву «ринкові відносини». Сучасні ринкові відносини сформовані на свідомих моральних основах та переконаннях більшості суспільства отримують подальший світовий розвиток та впровадження.

Ринок земель займає окреме місце у безлічі видів ринків. Особливості ринку земель, в першу чергу пов'язані із унікальними споживчими особливостями землі, як базового та обмеженого природного ресурсу. Вдало віддзеркалює постійне зростання споживчих властивостей та попиту на землю відомий вислів філософа та письменника ХІХ століття Марка Твена «купуйте землю – оскільки її вже більш ніхто не виробляє».

Земля у поєднанні із нерухомістю (та іншими її поліпшеннями) є обмеженим благом людства, яке має здатність до утворювання ренти – «ціни привілеїв», за теорією британського філософа та політичного економіста ХІХ століття Джона Стюарта Мілля [18].

Сучасна економічна система розвинених країн являє собою змішану економіку, з поєднанням приватної і державної форм власності, планових ринкових механізмів господарювання та регулювання соціальних проблем. Слід зазначити, що особливості