

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу

Сушло Юлія Романівна

Облік і контроль оренди землі в сільськогосподарських підприємствах /
Accounting and control of land lease at the agricultural enterprises

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового
бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка
групи ОПЗзм - 21
Ю.Р. Сушло

(підпис)

Науковий керівник:
к.е.н., доцент **Спільник І.В.**

(підпис)

Магістерську роботу допущено
до захисту:

Завідувач кафедри
Р.Ф.Бруханський
(підпис)

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

| | |
|---|------------|
| ВСТУП..... | 3 |
| РОЗДІЛ 1. РОЛЬ І МІСЦЕ ОБЛІКУ В ОРЕНДНИХ ВІДНОСИНАХ.. | 6 |
| 1.1. Поняття земельних правовідносин в Україні..... | 6 |
| 1.2. Сутність оренди землі сільськогосподарських підприємств..... | 15 |
| 1.3. Особливості обліку орендних відносин..... | 21 |
| Висновки до розділу 1..... | 34 |
| РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОРЕНДИ ЗЕМЛІ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ..... | 35 |
| 2.1. Обліково-правове забезпечення обліку оренди землі в сільськогосподарських підприємствах..... | 35 |
| 2.2. Земельний податок та орендна плата, особливості обліку..... | 51 |
| 2.3. Умови складання та подання звітності з оренди землі на сільськогосподарських підприємствах..... | 64 |
| Висновки до розділу 2..... | 70 |
| РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЬ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ФОРМУВАННЯХ.. | 71 |
| 3.1 Контроль орендних операцій у сільськогосподарських формуваннях..... | 71 |
| 3.2 Автоматизація обліку орендних операцій у сільськогосподарських формуваннях..... | 80 |
| Висновки до розділу 3..... | 86 |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ..... | 87 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 90 |
| ДОДАТКИ..... | 103 |

ВСТУП

Актуальність теми. Передумовами інноваційного вектора розвитку землекористування є глибокі зміни самої суті вітчизняного землекористування: створення нової системи земельних відносин на основі приватної власності на землю, збільшення кількості землекористувачів та землевласників, формування інфраструктури ринку землі й іпотечного кредитування та ін. Тому й виникає потреба у прийнятті нестандартних рішень, що вимагають високого рівня не стільки традиційного інтелекту, скільки креативності землевласників та землекористувачів.

Очевидним є те, що проблема оптимального поєднання процесів використання земельних ресурсів та їх охорони потребує системної орієнтації досліджень у контексті стратегії соціального та економічного розвитку держави. Ця стратегія повинна бути зорієнтована на ефективне використання земельно-ресурсного потенціалу та досягнення стандартів життя, що відповідають кращим зразкам світового досвіду. При цьому формування системи раціонального використання земельних ресурсів повинно передбачати якісну трансформацію накопичених знань у сфері землекористування.

У сучасних умовах оренда землі виступає основною складовою реалізації прав власності та формою землекористування, слугує для подальших трансакцій із земельними ділянками. Вона є і одним з основних джерел залучення майна до виробничої діяльності, як це відбувається в країнах з розвинутою ринковою економікою.

У цьому контексті відбувається уніфікація національної системи бухгалтерського обліку відповідно до положень міжнародних облікових стандартів, які передбачають регулювання обліку оренди. Здійснення цих заходів відбувається в умовах невирішеності багатьох питань, у тому числі щодо методологічного забезпечення обліку та контролю оренди землі у сільськогосподарських підприємствах.

Питання обліку оренди досліджували: Р.Ф. Бруханський, І.М. Белова, Т.В. Дідоренко, В.А. Дерій, О.П. Завитій, С. Ф. Голов, С. І. Головацька, К. Друрі, Х.

Л. Дюкарева, В. М. Жук, П. М. Іванченко, О. А. Зоріна, М. В. Корягін, Я. Д. Крупка, П. О. Куцик, О. П. Кундря-Висоцька, В. О. Ластовецький, Н. О. Лоханова, Д. Миддлтон, Л. Г. Медвідь, Л. В. Нападовська, Б. Нідлз, В. О. Озеран, та інші.

Однак, особливості формальних і неформальних інститутів у сільському господарстві України та їх зв'язок із розвитком відносин власності потребують постійного удосконалення стосовно організації та методів відображення в обліку оренди.

Мета і завдання дослідження полягає у розробці й обґрунтуванні теоретичних і методичних положень та практичних рекомендацій із удосконалення обліку і контролю оренди землі сільськогосподарських підприємств для потреб ефективного управління діяльністю.

Реалізація мети дослідження зумовила постановку та вирішення наступних завдань:

- аналіз генезису земельних відносин в Україні;
- визначення особливостей еволюції земельних відносин у світі під призмою змін форм власності на землю;
- дослідження особливостей обліку орендних відносин;
- вивчення обліково-правового забезпечення обліку оренди землі в сільськогосподарських підприємствах;
- визначення земельного податку та орендної плати, особливості їх обліку;
- аналіз умов складання та подання звітності з оренди землі на сільськогосподарських підприємствах;
- вивчення доцільності контролю орендних операцій у сільськогосподарських формуваннях

Об'єктом дослідження є облік та контроль оренди землі та майна в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних питань обліку та контролю оренди землі.

Методи дослідження. Методологічною основою є діалектичний метод пізнання, основні положення економічної теорії та теорії бухгалтерського обліку.

Використовуючи методи індукції та дедукції, визначено загальний напрям розвитку орендних відносин в Україні. Методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний застосовувались для уточнення класифікаційних ознак орендної плати та їх впливу на побудову обліку оренди. Методом порівняння було встановлено відмінності розвитку оренди та її обліку в Україні й інших країнах. Для досягнення поставленої мети у процесі дослідження використовувались також методи: опитування, монографічний, графічний, розрахунково-конструктивний та інші загальноприйняті статистичні методи.

Інформаційною базою послужили Закони України, Укази Президента України, матеріали Міністерства аграрної політики України, Державного комітету статистики України, Державного комітету України по земельних ресурсах, Державної податкової адміністрації України, звітність, розробки вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, оперативна інформація сільськогосподарських підприємств і особисті спостереження.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та контролю оперативної оренди в сільськогосподарських підприємствах України.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опубліковано 2 тези, за матеріалами конференцій які проводились кафедрою обліку та економіко-правового забезпечення АПБ, ФАЕМ .

РОЗДІЛ 1

РОЛЬ І МІСЦЕ ОБЛІКУ В ОРЕНДНИХ ВІДНОСИНАХ

1.1. Поняття земельних правовідносин в Україні

Сьогодні на етапі завершення земельної реформи в Україні з'являються нові види земельних правовідносин, оновлюються їх суб'єктно-об'єктний склад, зміст, підстави виникнення, зміни та припинення. Таким чином, відбувається переформатування земельних правовідносин і векторів їх розвитку.

У розвитку економіки України надзвичайно важливу роль відіграють земельні відносини. У Стратегії економічного розвитку України до 2020 р. земельну реформу віднесено до вектора розвитку нашої держави [1]. Відповідно до Стратегії національної безпеки України основним змістом економічних реформ є створення умов для подолання бідності й надмірного майнового розшарування в суспільстві, наближення соціальних стандартів до рівня держав Центральної та Східної Європи – членів Європейського Союзу, досягнення економічних критеріїв, необхідних для набуття Україною членства в Європейському Союзі [1].

Належним чином урегульовані відносини власності на землю як на основний економічний ресурс сприяють оптимізації всіх напрямів економічного розвитку. Реформування земельних правовідносин призводить до виникнення нових їх видів, зокрема консолідаційних і ринкових. Унаслідок процесу розпаювання земель відбулась надмірна парцеляція земель сільськогосподарського призначення, що досить ускладнює процес їх ефективного використання. Тому надзвичайно актуальною й важливою сьогодні є консолідація земель.

Консолідація земель сільськогосподарського призначення – це комплекс узгоджених організаційних, правових, землепорядних та інших заходів, що полягає в економічно обґрунтованому об'єднанні земельних ділянок сільськогосподарського призначення в масиви земель сільськогосподарського

призначення, місце розташування, розміри, конфігурація та склад яких забезпечують ефективно землекористування [39].

Однією з перешкод у розвитку права приватної власності на землю в нашій державі залишається мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, що звужує права громадян України та перешкоджає формуванню конкурентоспроможних господарств ринкового типу. Найбільшою перешкодою у відміні мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення залишається прийняття Закону України «Про обіг земель сільськогосподарського призначення». Необхідність прийняття цього нормативно-правового акта не викликає сумнівів, адже важливим складником змісту відносин права власності на землю є право розпорядження. Власник землі повинен мати змогу вирішувати її юридичну долю. Лише тоді можна вести мову про те, що селянин є справжнім господарем землі. За даними соціологічних опитувань, на Поліссі 50% респондентів негативно ставляться до відміни мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення. 57% респондентів – власників паїв не збираються продавати землю після скасування мораторію, хоча більшість власників паїв, а саме 69%, мають вік понад 50 років, не в змозі самостійно обробляти землю та здають її в оренду [43].

Згідно Земельного кодексу України, є землі в межах території України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї) [29]. На нашу думку, за наявності права спільної часткової власності на земельні ділянки, передбаченої ст. 86 Земельного кодексу України, варто віднести до об'єктів земельних правовідносин не лише земельні ділянки, а й їх частини. Однією з тенденцій розвитку земельних правовідносин в Україні є поява нових об'єктів земельних правовідносин. До них, зокрема, можна віднести земельні ділянки індустріальних парків, що мають специфічний правовий режим. В Україні процес створення індустріальних парків започатковано з прийняттям у 2006 р. Концепції створення індустріальних (промислових) парків в Україні та подальшим прийняттям у 2012 р. Закону України «Про індустріальні парки». Для надання державної підтримки функціонування індустріальних парків в

Україні створено Реєстр індустриальних (промислових) парків, до якого за заявою ініціаторів створення включаються індустриальні парки. Відповідно до даних зазначеного реєстру станом на 1 березня 2017 р. в Україні налічується 18 індустриальних парків. Законодавство щодо правового режиму земель індустриальних парків перебуває на етапі становлення та є недосконалим. Зокрема, з метою вдосконалення правового режиму земель індустриальних парків доцільне внесення змін до Земельного кодексу України та зменшення в ст. 661 мінімального розміру земельної ділянки для створення індустриального парку з 15 до 5 гектарів. Таким чином, можливості ініціатора створення або керуючої компанії купити чи орендувати земельну ділянку будуть розширені. Перспективним, на нашу думку, є надання земельних ділянок для створення індустриальних парків на умовах концесії. Сучасний соціально-економічний розвиток України вимагає нових форм використання земель комунальної й державної власності, які поєднували б у собі специфіку приватного землекористування та загальносупільний інтерес із метою залучення значних фінансових ресурсів для реалізації масштабних проектів в інтересах держави й усього суспільства. Для врегулювання цього питання, на наше переконання, доцільно, по - перше, внести зміни до Закону України «Про концесії» (визначивши як об'єкт концесії земельні ділянки), а по-друге, доповнити Земельний кодекс України ст. 94-1, у якій вказати види земельних ділянок, що можуть надаватись у концесію.

Слушною є думка П.Ф. Кулинича щодо віднесення до об'єктів земельних правовідносин властивостей земель, що відображають їхні якісні характеристики. Крім того, учений виділяє такі групи об'єктів правовідносин щодо охорони й використання сільськогосподарських земель:

- 1) об'єкти правової охорони земель сільськогосподарського призначення, які характеризують їх кількість (площа);
- 2) об'єкти, які характеризують якість сільськогосподарських угідь (грунтовий покрив, родючість);

3) об'єкти, які характеризують екологічну безпеку сільськогосподарського землекористування (земельні ділянки, зайняті полезахисними лісосмугами та іншими захисними лісовими насадженнями, агроландшафти);

4) об'єкти, які характеризують якість сільськогосподарської продукції (сільськогосподарські угіддя, на яких вирощується органічна продукція);

5) об'єкти, які характеризують розвиток науково-технічного прогресу в землеробстві (дослідні поля) [36].

На сучасному етапі розвитку відбувається також оновлення суб'єктного складу земельних правовідносин; відповідно, їх правовий статус має бути належним чином урегульовано в земельному законодавстві. До таких суб'єктів, зокрема, належать внутрішньо переміщені особи та об'єднання співвласників багатоквартирних будинків. Крім того, сьогодні реформується система судових і правоохоронних органів, що, безумовно, впливає на розвиток земельних правовідносин. Щодо реформування судової системи вважаємо за доцільне якщо не ввести спеціалізовані суди з розгляду земельних спорів, то принаймні запровадити відповідну спеціалізацію суддів. Сьогодні на тлі соціально-реформаційних подій у суспільстві простежується тенденція не сприйняття суддями загальної юрисдикції земельних злочинів як суспільно небезпечних, а віднесення їх до категорії кримінальних проступків, про що свідчить переважний характер майнових санкцій щодо правопорушників. Показовим є той факт, що кількість вироків суду за земельні злочини мізерна. Так, досліджуючи дані Єдиного державного реєстру судових рішень, ми встановили, що в 2013 р. було винесено 7 обвинувальних вироків за вчинення земельних злочинів, у 2014 р. – 13, у 2015 р. – 4, у 2016 р. – 4.

Вважаємо, що подібне завершення кримінальних проваджень не виконує ні превентивні, ні охоронні, ні відновлювальні функцій у сфері земельних правовідносин та свідчить про наявність організаційних і правових проблем розслідування злочинів та низький рівень державного контролю у сфері земельних відносин. Сьогодні поряд із юридичними фактами та складами, які є підставами виникнення, зміни й припинення земельних правовідносин,

досліджуються також великі фактичні системи. Ідеться про фактичну індивідуальну обстановку, що характерна для певного випадку правового регулювання. Це ситуація, що визначає необхідність правомірної поведінки; заборона певних дій; дозвіл особам вирішувати певні питання договірним шляхом; ситуація, що зумовлює адміністративну підлеглість.

Зміст поняття «земельні правовідносини» безпосередньо пов'язаний з визначенням предмета земельного права, котрий регулює сферу земельних відносин.

Земельні правовідносини являють собою суспільні земельні відносини, що виникають у сфері взаємодії суспільства з навколишнім природним середовищем і врегульовані нормами земельного права. Земельні відносини є особливим видом майнових відносин з приводу землі, які врегульовані земельним законодавством. Специфіка відносин, пов'язаних з землею, обумовлена особливостями предмета цих відносин - землі - як об'єкта природи, просторово-територіального базису, території й основного засобу сільськогосподарського виробництва.

Земельні відносини різноманітні як за суб'єктами, так і за предметом і змістом правовідносин. Для будь-яких земельних правовідносин обов'язковим об'єктом є земля; для всіх суб'єктів земельних правовідносин визначається комплекс прав і обов'язків, які мають універсальний характер; у земельних правовідносинах беруть участь не будь-які особи, а лише ті, які в установленому законом порядку можуть бути визнані суб'єктами земельних правовідносин. Ця обставина відрізняє майнові відносини від інших майнових відносин і обумовлює публічний характер їх регулювання. Земельні правовідносини є правовою формою відповідної сфери майнових земельних відносин.

На земельно-правові відносини поширюються загальні принципи, що стосуються суспільних відносин, урегульованих нормами права, здійснення яких забезпечується державою. Основою будь-яких правовідносин є визнання, що вони є вольовими суспільними відносинами між фізичними і юридичними особами, державою.

На основі загального поняття розкриваються специфічні риси, притаманні конкретним видам земельних правовідносин. Так, змістом конкретних земельних правовідносин буде сукупність прав громадянина, якому земельна ділянка передана у власність за цільовим призначенням для ведення фермерського господарства (Закон України «Про фермерське господарство» від 19 червня 2003 р., ст. 7). Інший зміст прав буде у громадянина, якому земельна ділянка передана у власності для будівництва та обслуговування житлового будинку (ЗК ст. 38, 91,81).

Земельні правовідносини можна класифікувати за інститутами земельного права та залежно від їхнього матеріального або процесуального характеру.

До першої групи (за інститутами) належать: земельні правовідносини у сфері права власності на землю; правовідносини, що виникають у зв'язку зі здійсненням права загального користування землею; правовідносини в сфері управління використанням і охороною земель.

Земельні правовідносини у сфері права власності на землю є основоположними. Установлення тієї чи тієї форми власності на землю здійснюється після приватизації державних або комунальних земель, укладання угод щодо землі, у разі конфіскації земель, продажу земельних ділянок на конкурентних засадах (Гл. 14 ЗК, ст.127, 129, 135).

Правовідносини з приводу прав на землю, похідних від права власності, виникають тоді, коли власник заінтересований у передачі прав на земельну ділянку іншим особам. У цьому разі між власником і такою особою виникають правовідносини землекористування, у межах яких обидві сторони беруть на себе взаємні права й обов'язки.

Ця група земельних правовідносини поділяється на дві підгрупи: правовідносини, що мають характер речових прав (право постійного користування земельними ділянками, земельний сервітут) і правовідносини, які мають зобов'язальний характер (оренда, застава (іпотека)).

Крім того, ці правовідносини можна класифікувати залежно від категорії земель на правовідносини щодо використання земель сільськогосподарського призначення і т. д.

Правовідносини, що виникають у зв'язку зі здійсненням загального користування землею, - користування вулицями, майданами, проїздами, шляхами. Користування цими землями здійснюється необмеженим колом осіб і не потребує наявності в них спеціальної правосуб'єктності.

Правовідносини в галузі управління використанням і охороною земель мають місце у випадках, коли держава і місцеві органи влади виконують відповідні функції, - надання у власність чи в користування земельних ділянок з видачею та реєстрацією відповідних документів, ведення державного земельного кадастру.

До другої групи (За ознаками регулятивного призначення) земельно-правові норми поділяються на норми земельного матеріального права і земельного процесуального права, тож земельно-правові відносини поділяються на земельні матеріальні правовідносини і земельні процесуальні правовідносини.

Земельні матеріальні правовідносини виникають і здійснюються згідно з земельно-правовими нормами, якими встановлюється, визначається право на землю чи на земельну ділянку. До них належать:

- правовідносини, які виникають і здійснюються щодо реалізації прав та обов'язків, передбачених нормами права про визначення (віднесення) земель до певної категорії (сільськогосподарського призначення, транспорту, промисловості, рекреаційного, оздоровчого призначення і т. д.);
- відносини права власності на землю чи земельну ділянку (державна, комунальна, приватна);
- відносини права землекористування (постійного, тимчасового, зокрема на умовах оренди);
- відносини щодо реалізації права на спадщину, заставу, сервітут, земельний пай;

- правовідносини, що виникають із земельних договорів: купівлі-продажу, дарування і т. д.;
- правовідносини, що стосуються правового режиму земель відповідної категорії, цільового використання та охорони, збереження її природних властивостей;
- правовідносини щодо плати за землю;
- правовідносини, що виникають з питань здійснення земельного кадастру і землеустрою.

Земельні процесуальні правовідносини складаються згідно з нормами, якими встановлюється порядок виникнення, зміни і припинення земельних матеріальних правовідносин, спосіб їх реалізації.

До земельних процесуальних правовідносин належать відносини, що складаються згідно з нормами права, якими встановлюється порядок:

- а) переведення земель з однієї категорії до іншої;
- б) проведення приватизації земельних ділянок, тобто зміни права державної власності на право приватної чи комунальної форми власності на землю;
- г) передавання земель у постійне чи тимчасове користування, у тому числі на умовах оренди;
- д) припинення права власності та права користування земельною ділянкою (гл. 22 ЗК, ст. 140);
- е) вилучення, викупу земельних ділянок з метою передавання їх у власність або в користування громадянам і юридичним особам;
- є) справляння плати за землю;
- ж) здійснення захисту прав власників земельних ділянок і землекористувачів;
- з) використання за цільовим призначенням ділянок, віднесених до різних категорій;
- й) відшкодування збитків власникам землі та землекористувачам втрат сільськогосподарського виробництва;

і) вирішення земельних спорів;

к) здійснення контролю за використанням і охороною земель, ведення державного земельного кадастру, здійснення землеустрою.

Однією з особливостей земельних правовідносин є те, що держава регулює земельні відносини перш за все як орган влади. До такого виду регулювання відносяться: обов'язкові приписи при веденні державного земельного кадастру, санітарні і ветеринарні правила, вимоги щодо охорони природи, земельно-планові обмеження і приписи й т. п. однак, будучи власником землі, держава виступає в ролі господарюючого суб'єкта, зацікавленого в найбільш продуктивному і раціональному використанні належної їй землі.

Таким чином земельні правовідносини – це суспільні відносини з приводу володіння, користування, розпорядження та управління землею на державному, господарському і внутрігосподарському рівнях як об'єктом господарювання, так і засобами виробництва у сільському господарстві. Поняття земельних правовідносин охоплює широке коло питань економічного(виробничого) і правового характеру. В основі земельних відносин полягає категорія власності на землю. Тому зміну і розвиток земельних правовідносин пов'язують зі зміною і розвитком форм власності на землю. Земельні відносини як складова виробничих відносин можуть бути як стимулюючим, так і стримуючим фактором у розвитку продуктивних сил.

Для подальшого розвитку системи ефективного управління земельними ресурсами в Україні необхідно створити повноцінне земельне законодавство, спрямоване на комплексне регулювання правових відносин щодо землі як об'єкта земельного права. Виходячи з особливостей цього об'єкта, можна виділити такі основні напрями у формуванні правової системи управління земельними та майновими ресурсами: правове регулювання земель як основного природного ресурсу; правове регулювання земель та майна як об'єкта права власності; правове регулювання земель як основи життя і діяльності народів, що проживають на території України. Створення повноцінного законодавчого забезпечення регулювання земельних відносин є необхідною умовою

функціонування ефективної земельної політики у країні. Комплекс заходів щодо регулювання земельно- майнової власності має бути спрямований на реалізацію державної політики та ефективне використання наявного земельно-майнового потенціалу країни.

В умовах завершення земельної реформи в нашій державі земельні правовідносини оновлюються та набувають специфічних ознак. Це стосується як їх суб'єктно-об'єктного складу, так і підстав виникнення та змісту. Отже, земельні правовідносини в Україні продовжують реформуватись. Для вдосконалення правового регулювання у сфері земельних правовідносин необхідне посилення державного контролю, запровадження ринку земель сільськогосподарського призначення, підвищення рівня правової освіти й культури населення.

1.2. Сутність оренди землі сільськогосподарських підприємств

Земельні відносини завжди перебували в центрі уваги громадськості, різних верств населення країни, незалежно від наявності чи відсутності у них земельних ділянок. В сучасних умовах їх актуальність значно підвищилась у зв'язку з проведенням земельної реформи, приватизації землі, розвитком багатоустрійної економіки на основі поєднання переваг колективної форми організації праці і приватної власності.

Держава за допомогою методів правового регулювання забезпечує необхідну поведінку людей як учасників правовідносин або впроваджує ті засоби регулювання, які в конкретних умовах (політичних, економічних, соціальних тощо) можуть дати максимальний очікуваний результат при здійсненні земельних реформ, вирішенні продовольчої кризи, становленні ринкових відносин тощо. Методи правового регулювання, що застосовуються у практиці правового забезпечення суспільних земельно-правових відносин,

містяться в законах та інших нормативно-правових актах, котрі є джерелом земельного права [55].

Під орендою землі розуміють договірне платне володіння та користування земельною ділянкою, що потрібна орендареві для проведення підприємницької або інших видів діяльності на певний термін.

Об'єктом оренди в цьому випадку є земельна ділянка, яка перебуває у власності громадян, юридичних осіб, комунальній або державній власності. Це можуть бути сільськогосподарські угіддя та ділянки виробничого, адміністративного чи іншого призначення.

Сторонами договору оренди є орендодавець і орендар. Орендодавцями земельних ділянок є громадяни та юридичні особи, у власності яких перебувають земельні ділянки, або уповноважені ними особи, а також органи виконавчої влади і місцевого самоврядування в межах повноважень, які відповідно до закону передають земельні ділянки у користування. Орендарями земельних ділянок є юридичні або фізичні особи, яким на підставі договору оренди належить право володіння і користування земельною ділянкою.

Відносини орендаря і орендодавця юридично підтверджуються договором оренди.

Договір оренди землі – це договір, за яким орендодавець бере на себе зобов'язання передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування за певну плату на визначений сторонами термін, а орендар бере на себе зобов'язання використовувати земельну ділянку відповідно до умов договору та вимог земельного законодавства.

У договорі оренди мають бути відображені такі істотні умови:

1) об'єкт оренди і його характеристика: кадастровий номер, місце розташування та розмір земельної ділянки. Об'єкт за договором оренди вважається переданим орендарю з моменту державної реєстрації права оренди, якщо інше не встановлено законом;

2) термін дії договору оренди. Варто зазначити таке: попри те, що термін дії договору визначається за згодою сторін, він не може бути більше 50 років.

При передачі в оренду земельних ділянок сільськогосподарського призначення для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства, особистого селянського господарства термін дії договору оренди землі визначається за згодою сторін, але також не може бути менше 7 років.

А якщо на таких землях проводиться гідротехнічна меліорація, термін дії договору оренди землі не може бути меншим 10 років. Якщо в договорі оренди передбачено або орендодавець дає письмовий дозвіл, то орендовану земельну ділянку або її частину орендар може передавати в суборенду без зміни цільового призначення. Але при цьому термін суборенди не може перевищувати строку, визначеного в договорі оренди землі;

3) розмір орендної плати, включаючи її індексацію із зазначенням способу і умов розрахунків, термінів, порядку її внесення і перегляду та відповідальності за її несплату. Аби забезпечити підвищення рівня соціального захисту сільського населення, в Указі Президента України «Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян – власників земельних ділянок та земельних часток (паїв)» від 02.02.2002 р. № 92/2002 було встановлено, що плата за оренду земельних ділянок сільськогосподарського призначення має бути не меншою за 3 % нормативної вартості земельної ділянки, земельної частки (паю).

У разі оренді земельної ділянки у орендодавця і орендаря виникають певні права та обов'язки (таблиця 1.1).

Типову форму договору оренди землі було затверджено постановою КМУ від 03.03.2004 р. № 220.

Договір оренди, як в більшості випадків і будь-який інший договір, може змінюватися, припинятися і відновлюватися.

Зміни в умови договору оренди землі в загальному випадку вносяться за взаємною згодою сторін. У разі недосягнення згоди щодо зміни умов договору оренди землі спір вирішується в судовому порядку.

Договір оренди землі припиняється в разі:

- закінчення терміну, на який його було укладено;
- припинення за згодою сторін;

- поєднання в одній особі власника земельної ділянки та орендаря;
- викупу земельної ділянки для суспільних потреб та примусового відчуження з мотивів суспільної необхідності в порядку, встановленому законом;
- смерті фізичної особи – орендаря, засудження його до позбавлення волі та відмови осіб від виконання укладеного договору оренди земельної ділянки;
- ліквідації юридичної особи – орендаря;
- в інших випадках, прямо передбачених законодавством.

Таблиця 1.1

Права та обов'язки сторін договору оренди

| 1. Орендодавець | |
|---|---|
| <p>Мас право</p> <ul style="list-style-type: none"> – використовувати земельну ділянку за цільовим призначенням за договором оренди; – дотримуватися правил екологічної безпеки землекористування та збереження родючості ґрунтів, додержуватися державних стандартів, норм і правил; – дотримуватися режиму водоохоронних зон, прибережних захисних смуг, зон санітарної охорони, санітарно-захисних зон, зон особливого режиму використання земель та територій, які підлягають ретельній охороні; – своєчасно проводити розрахунки з орендної плати | <p>Зобов'язаний</p> <ul style="list-style-type: none"> – передавати в користування земельну ділянку у стані, що відповідає умовам договору; – при передачі земельної ділянки в оренду забезпечувати відповідно до закону реалізацію прав третіх осіб щодо орендованої земельної ділянки; – не здійснювати дій, які б перешкоджали орендареві користуватися ділянкою; – відшкодовувати орендарю капітальні витрати, пов'язані з поліпшенням стану об'єкта оренди, якщо це було погоджено сторонами; – попереджати орендаря про особливості та недоліки земельної ділянки, які в процесі її використання можуть спричинити екологічно небезпечні наслідки для довкілля або погіршити стан самого об'єкта оренди |
| 2. Орендар | |
| <p>Мас право</p> <ul style="list-style-type: none"> – самостійно господарювати на землі з дотриманням умов договору оренди землі; – за письмовою згодою орендодавця зводити в установленому законодавством порядку жилі, виробничі, культурно-побутові та інші будівлі й споруди та закладати багаторічні насадження; – отримувати продукцію і доходи; – здійснювати в установленому законодавством порядку за письмовою згодою орендодавця будівництво водогосподарських споруд та меліоративних систем | <p>Зобов'язаний</p> <ul style="list-style-type: none"> – розпочинати використання земельної ділянки в строки, встановлені договором оренди, який зареєстровано в установленому законом порядку; – виконувати встановлені договором чи законом обмеження щодо об'єкта оренди; – дотримуватися режиму використання земель природно-заповідного, іншого охоронного, оздоровчого, рекреаційного та історико-культурного призначення; – у 5-денний термін після державної реєстрації договору оренди земельної ділянки державної або комунальної власності надати копію договору відповідному органу Державної фіскальної служби |

Доцільно звернути увагу, що ліквідація юридичної особи – орендодавця чи смерть громадянина – власника земельної ділянки не зазначено серед підстав припинення договору оренди. Отже, договір залишається чинним до закінчення терміну дії для спадкоємців чи інших осіб, яким перейде право власності на такі ділянки. Якщо тільки нові сторони не домовляться про інше.

На вимогу однієї із сторін договір оренди землі може бути достроково розірваний за рішенням суду в разі невиконання сторонами обов'язків, у разі випадкового знищення або пошкодження об'єкта оренди, яке істотно перешкоджає передбаченому договором використанню земельної ділянки, а також на підставах, визначених Земельним кодексом України та іншими законами України.

У разі розірвання договору оренди з ініціативи орендаря орендодавець має право на отримання орендної плати на землях сільськогосподарського призначення за 6 місяців, а на землях несільськогосподарського призначення – за рік, якщо тільки протягом зазначеного періоду не надійшли пропозиції від інших осіб на укладення договору оренди тієї самої ділянки на прийнятних умовах. Ці вимоги можуть не дотримуватися, коли розірвання договору було зумовлене невиконанням або неналежним виконанням орендодавцем договірних зобов'язань.

Договір оренди земельної ділянки державної або комунальної власності може бути розірваний у разі прийняття рішення про використання земельної ділянки для розміщення об'єктів, визначених у Законі України «Про відчуження земельних ділянок, інших об'єктів нерухомого майна, розміщених на них, які знаходяться в приватній власності, для суспільних потреб або з мотивів суспільної необхідності» від 17.11.2009 р. № 1559-VI.

Розірвання договору оренди земельної ділянки в разі прийняття рішення про надання її для суспільних потреб здійснюється за умови повного відшкодування орендарю і третім особам шкоди, спричиненої цим, зокрема витрат, пов'язаних з виділенням частини земельної ділянки в окрему земельну ділянку та укладенням нового договору оренди.

Після закінчення терміну, на який було укладено договір оренди землі, орендар, який належним чином виконував обов'язки за умовами договору, має переважне право перед іншими особами на укладення договору оренди землі на новий строк або поновлення договору оренди землі.

Орендар, який має намір скористатися переважним правом на укладення договору оренди землі на новий строк, зобов'язаний повідомити про це орендодавця до закінчення терміну договору оренди землі у строк, встановлений цим договором, але не пізніше ніж за місяць до закінчення терміну договору оренди землі.

У разі смерті орендодавця до закінчення терміну дії договору оренди землі орендар, який має намір скористатися переважним правом на укладення договору оренди землі на новий строк, зобов'язаний повідомити про це спадкоємця земельної ділянки протягом місяця з дня, коли йому стало відомо про перехід права власності на земельну ділянку. До листа-повідомлення про поновлення договору оренди орендар додає проект додаткової угоди.

У разі якщо орендар продовжує користуватися земельною ділянкою після закінчення строку договору оренди і за відсутності протягом 1 місяця після закінчення строку договору листа-повідомлення орендодавця про заперечення у поновленні договору оренди землі такий договір вважається поновленим на той самий строк і на тих самих умовах, які були передбачені в договорі.

В цьому випадку укладання додаткової угоди про поновлення договору оренди землі здійснюється з власником земельної ділянки або уповноваженим керівником органу виконавчої влади чи місцевого самоврядування без прийняття спеціального рішення про поновлення договору оренди землі.

Додаткова угода до договору оренди землі про його поновлення має бути укладена сторонами у місячний строк в обов'язковому порядку.

1.3. Особливості обліку орендних відносин

Всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність [20]. При цьому існує система критеріїв, які встановлюють межі предмета та визначають склад об'єктів бухгалтерського обліку.

Предметом бухгалтерського обліку є господарські операції, тобто дії, події, явища, які призводять до змін у структурі активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства, а також стан та використання ресурсів у процесі господарської діяльності. Варто зазначити, що предметом бухгалтерського обліку виступають не власне фізичні об'єкти, а інформація про них, необхідна для здійснення управління. Відтак, – предмет бухгалтерського обліку, у спрощеному розумінні, – це інформація про факти господарської діяльності підприємства, які характеризують стан та процес використання ресурсів.

На практиці не всі факти господарської діяльності підприємства можуть підлягати бухгалтерському обліку, тобто ідентифікуватися в межах предмета бухгалтерської науки. Як впливає з принципів бухгалтерського обліку, факт господарського життя можна відобразити в обліку, якщо він відповідає наступним критеріям:

- має вартісну оцінку (тобто до даного факту господарської діяльності можна застосувати грошовий вимірник);
- пов'язаний із ресурсами суб'єкта господарювання або джерелами їх утворення;
- на момент обліку вже фактично відбувся (часова ретроспектива).

Згідно діючого законодавства України, права користування земельними ділянками є одним із об'єктів бухгалтерського обліку земельних відносин (Рис.1.1).

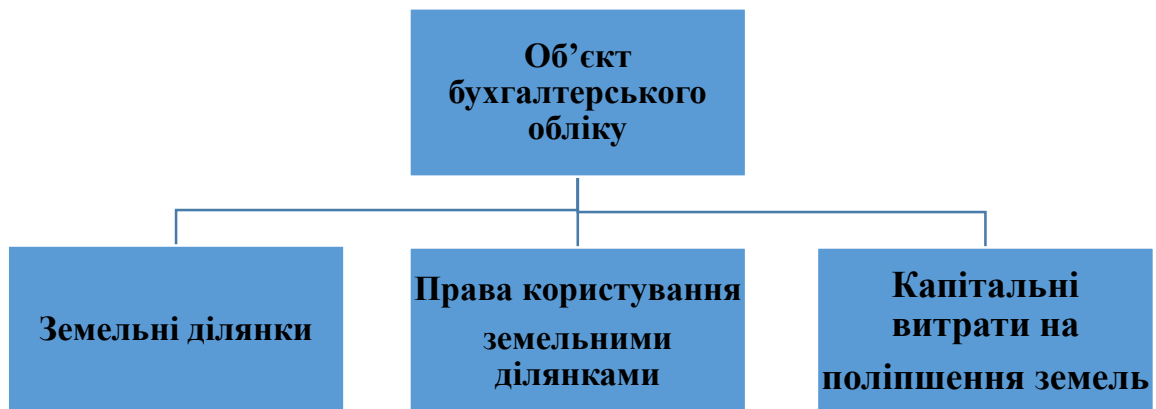


Рис.1.1. Об'єкти обліку земельних відносин

Організація бухгалтерського обліку орендних відносин регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”. Міжнародні принципи відображення орендних операцій регулює МСБО 17 “Оренда”.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” визначає загальні принципи організації бухгалтерського обліку орендних відносин. Однак, сучасні процеси постструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств зумовлюють виникнення специфічних моментів в організації та методиці обліку сільськогосподарської оренди, пов'язаних, передусім, із особливостями реалізації права приватної власності селян на землю й майно шляхом застосування оренди земельних і майнових часток (паїв).

Специфіка облікового відображення сучасних орендних відносин у сільському господарстві України полягає в наступному:

- 1) орендодавцем виступає не підприємство, а фізична особа;
- 2) фізичний обсяг конкретного майнового паю в більшості випадків фактично не визначено і не виділено в натурі, він розглядається лише як певна умовна частина колективного майна в грошовому еквіваленті, що значно ускладнює процедуру оформлення індивідуального договору оренди;

3) персональні земельні ділянки (паї) не всі розмежовані на місцевості, забезпечені в більшості випадків лише “правом володіння” без підтвердження реальної власності державним актом, тобто згідно чинного законодавства України не можуть вважатись реальним об’єктом оренди;

4) частина орендних угод носить груповий (колективний) характер, оскільки земельно-майнові ресурси сільськогосподарських підприємств не повністю розмежовані в натурі і не забезпечені реальним правом вільного розпорядження індивідуальною часткою колективної власності;

5) недостатньо відпрацьованою залишається методика розрахунку орендної плати за використання земельної і майнової власності;

6) економічні інтереси пайовика-орендодавця в більшості випадків виключають можливість безповоротного переходу прав власності на землю й майно орендареві. Ці особливості сільськогосподарської оренди з використанням земельних і майнових часток (паїв) важливо врахувати при побудові обліку в господарських формуваннях, які застосовують земельно-майнові орендні відносини.

Передусім необхідно визначити який вид оренди слід застосовувати у сільському господарстві. Оскільки після закінчення строку дії договору фінансового лізингу об’єкт оренди, переданий лізингоодержувачу згідно з договором, переходить у власність лізингоодержувача або викуповується ним за залишковою вартістю (п.1 ст. 4 Закону України «Про лізинг»), даний вид оренди, на нашу думку, є не зовсім прийнятним для застосування у сільському господарстві, зокрема, в частині операцій, пов’язаних з орендою земельних ділянок.

Основним аргументом у даному випадку є фактичне позбавлення в кінцевому результаті орендодавця можливості повернення належної йому земельної власності, що суперечить економічним інтересам власника-пайовика. Тобто, у діяльності реформованих сільськогосподарських підприємств з використанням оренди землі і майна більш виправданим є застосування операційного лізингу, який гарантує орендодавцю після закінчення терміну дії

орендної угоди право беззаперечного повернення власності, не виключаючи при цьому можливість продовження дії договору оренди або укладення лізингової угоди з іншим орендарем.

Однак, згідно Інструкції з бухгалтерського обліку орендних операцій передані в операційну оренду основні засоби рахуються на балансі орендодавця, що суперечить основним принципам здійснення сільськогосподарської оренди з використанням землі і майна, оскільки орендодавцем виступає не юридична, а фізична особа. До того ж Інструкція регулює бухгалтерський облік операцій, пов'язаних з передачею та одержанням “окремих інвентарних об'єктів” основних засобів, а на сучасному етапі сільськогосподарської оренди з використанням земельних і майнових часток (паїв) такі об'єкти фактично не визначені, оскільки фізичний обсяг конкретного паю розглядається лише як умовна частина колективної власності в грошовому еквіваленті, тобто існує лише “право власності”, яке згідно чинного законодавства України не може бути предметом оренди. Таким чином, з позицій бухгалтерського обліку сільськогосподарська оренда з використанням земельних і майнових паїв не може вважатись класичним операційним лізингом.

Особливості сільськогосподарської оренди з використанням нерозподілених в натурі земельних і майнових паїв вимагають застосування додаткових механізмів трансформації персоніфікованої власності, які враховуватимуть весь спектр специфічних моментів пайової сільськогосподарської оренди, формуючи систему майнових відносин власності між орендарями (власниками реструктуризованого підприємства) і орендодавцями (фізичними особами, які володіють правом на отримання майнового і земельного паїв).

Складність процедури виділення індивідуального паю в натурі і наступної його передачі в оренду породжує проблему невідповідності чинному законодавству України щодо оренди майна, оскільки фактично орендується не конкретний об'єкт індивідуального паю, а лише право на його володіння.

Вихід з даної ситуації уможлиблюється створенням групи співвласників (юридичної особи) і передачею в оренду реформованому підприємству цілісного майнового комплексу або його частини на підставі договору про спільне володіння, користування і розпорядження майном.

Основні засоби, взяті в оренду, можуть відображатися в бухгалтерському обліку на підставі договору (лізингової угоди), акту приймання-передачі основних засобів, інвентарних карток обліку основних засобів тощо. Оборотні засоби, незавершене виробництво, основне стадо з огляду на специфіку цього майна не можуть бути об'єктом оренди. Згідно Рекомендацій Інституту аграрної економіки про порядок залучення та використання майна новоствореними сільськогосподарськими підприємствами ці майнові об'єкти слід передавати на основі договорів купівлі-продажу або позики. Ряд об'єктів, що відносяться до основних засобів, але є непридатними для використання за призначенням, можуть передаватися юридичній особі в безоплатне користування за умови збереження таких об'єктів і підтримання в належному стані.

У порядку альтернативного проекту можна розглядати питання щодо передачі в оренду прав орендодавців на майнові паї одночасно з передачею в оренду земельних ділянок. При цьому рекомендується застосовувати термін оренди прав на майнові паї аналогічний строку дії договору оренди землі, тобто одночасно із підписанням договору оренди землі між орендарем і орендодавцями укладається угода про прийняття-передачу у використання майна вартістю, яка відповідає сумі індивідуальних майнових паїв орендодавців. До неї додаються відомість про склад майна (з відображенням вартості кожної інвентарної одиниці), інвентарні картки обліку основних засобів тощо, а також список осіб, які передають права на майнові паї у користування орендареві. В даній ситуації співвласники володіють вже не майновими паями, а частками у спільному майні.

З логічної точки зору для бухгалтерського обліку орендних відносин між реструктуризованим господарством і співвласниками майна, оренду доцільно визнавати операційною, оскільки право власності на майно по закінченні терміну договору оренди орендарю не передається, а строк оренди не перевищує періоду

повної амортизації основних засобів. Прийняті в операційну оренду основні засоби зараховуються на позабалансовий рахунок 01 “Орендовані необоротні активи” за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається у договорі операційної оренди. Однак, виникає певна нелогічність обліку однієї частини майнового об’єкта, яка відповідає частці майнового паю господаря, на рахунку 10, а решти – на рахунку 01. Сучасне уточнення категорії “активів” передбачає віднесення повного обсягу майна, яке контролюється підприємством (власні і залучені засоби), а джерелом створення цього активу можуть бути декілька статей пасиву.

Одним із найбільш суттєвих моментів в організації обліку орендних відносин є методика визначення орендної плати. Специфіка сільськогосподарської оренди з використанням земельної і майнової власності вимагає відокремленого розрахунку орендної плати на майно і землю. Найбільш прийнятним варіантом визначення розміру орендної плати за користування майновим об’єктом є методика сумарного поєднання двох структурних елементів: 1) відсотка на відтворення орендованого майна; 2) певної частини від вартості майна як винагороди за користування цим майном (в зарубіжній практиці нараховується на основі доходу від розміщення в банку суми, еквівалентної вартості майнового об’єкта).

Оскільки реструктуризовані підприємства не володіють можливістю виплачувати винагороду орендодавцю на рівні банківського відсотка (останній значно перевищує світовий рівень), відповідно частину орендної плати, яка є винагородою за користування майном, встановлюють у певному фіксованому розмірі за погодженням сторін. Критерії визначення орендної плати повинні диференціюватись залежно від фізичного стану, доцільності залучення та ефективності використання майнових об’єктів.

Специфічним і недостатньо відпрацьованим питанням сільгоспоренди є методика визначення орендної плати за використання земельної власності.

Теоретичною основою рентоутворення в аграрному секторі є три фундаментальних положення: обмеженість придатної для

сільськогосподарського виробництва площі земельних угідь; відмінність земельних ділянок за родючістю; відмінність земельних ділянок за місцезнаходженням та інфраструктурною облаштованістю (конфігурація полів, рель'єф місцевості, наявність під'їздних шляхів).

Наведені критерії економічної оцінки земельних ділянок дають підстави для висновку про неможливість встановлення абсолютного розміру орендної плати, навіть в межах одного господарства. З метою уникнення трудомістких питань локального розрахунку економічної оцінки земель і відповідно орендної плати за конкретну ділянку, в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах для визначення розміру орендної плати за земельну ділянку слід використовувати диференційовану вартісну оцінку одного гектара землі, визначену згідно Методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів. Орендна плата за користування конкретною земельною ділянкою в даному випадку визначається у певному процентному відношенні до грошової оцінки землі, тобто основою розрахунку орендної плати є вартість землі.

Розмір орендної плати в значній мірі залежить і від ефективності виробництва. Оскільки рентабельність конкретних сільськогосподарських підприємств різна, відповідно й величина орендної плати буде відрізнятись.

Додатковим чинником формування оптимального розміру орендної плати є конкуренція на ринку оренди землі, коли існує декілька суб'єктів підприємницької діяльності, що виявили бажання орендувати одну й ту ж ділянку землі.

При визначенні розміру орендної плати за використання земель в сільськогосподарських підприємствах часто застосовується методика, яка передбачає розрахунок суми орендної плати залежно від розміру доходу чи обсягу врожаю. Однак, пряма залежність орендної плати від чистого прибутку з економічної точки зору суперечить суті орендних відносин, оскільки орендна плата фіксується до передачі власності в оренду (з чистого прибутку виплачуються лише дивіденди). Аналогічна ситуація спостерігається і у випадку

визначення розміру орендної плати залежно від обсягу врожаю. Вважаємо, що орендна плата, обумовлена в договорі оренди, повинна бути фіксованою, орендодавець при цьому позбувається ризику недоотримання компенсаційних виплат. Якщо ж при розрахунку розміру орендної плати діловий ризик господарювання розподіляти між орендарем і орендодавцем, то величина компенсації за використання власності повинна бути значно вищою, ніж спостерігається зараз.

Таким чином, специфіка аграрної моделі орендних відносин полягає у паралельному співіснуванні двох об'єктів оренди: землі і майна, які потребують автономних підходів і принципів нарахування орендної плати.

Згідно Рекомендацій Інституту аграрної економіки за згодою співвласників частину орендної плати, що відповідає розміру амортизаційних відрахувань, орендар може не сплачувати протягом дії договору оренди. Акумулюючи дані суми, орендар володітиме можливістю планомірно здійснювати модернізацію, реконструкцію та придбання нових об'єктів.

У випадку застосування такої методики визначення орендної плати необхідно розробити й затвердити співвласниками Положення про формування і використання коштів на відтворення орендованих основних засобів. Частина орендної плати, що відповідає сумі винагороди за користування майном, повинна відшкодовуватись орендодавцеві незалежно від результатів господарської діяльності орендаря. Відшкодування може проводитись в різних формах: грошовій; натуральній; відробіткової; комбінованій.

Діяльність реструктуризованих сільськогосподарських підприємств свідчить, що найбільш розповсюдженими умовами сплати орендної плати, передбаченими в договорі, є наступні:

1) переважна більшість орендних договорів визначає лише кількість певної продукції, яка відноситиметься в рахунок орендної плати, без зазначення її розміру в грошовому еквіваленті;

2) в окремих договорах оренди встановлено розмір орендної плати в грошовому виразі, однак передбачено її видачу сільськогосподарською продукцією;

3) частина орендних договорів визначає фіксований розмір орендної плати в грошовому виразі, але не виключає можливості її видачі в натуральній формі за ринковими цінами;

4) незначна кількість договорів оренди передбачає комбінований варіант орендної плати, який поєднує натуральну, грошову й відробіткову форму розрахунків із застосуванням певного їх співвідношення;

5) найменш розповсюдженими є договори оренди, які встановлюють виключно готівкову форму орендної плати.

На нашу думку, найбільш вигідним для партнерів варіантом виплати орендної плати за користування земельно-майновою власністю пайовика є наступна комбінація форм розрахунків:

50% – грошова;

25% – натуральна;

25% – відробіткова.

Такий варіант оплати дозволить поєднати економічні інтереси партнерів: орендодавець – отримує додатковий готівковий дохід; володіє можливістю отримання певного обсягу продукції господарства; використовує технічні потужності підприємства для задоволення особистих потреб: обробіток присадибної ділянки, збирання врожаю, транспортні послуги тощо; орендар – зберігає для господарських потреб підприємства певну частину готівки; отримує додатковий канал реалізації продукції; підвищує коефіцієнт використання техніки.

У подальшій діяльності підприємств із застосуванням орендних відносин слід надавати перевагу готівковій формі сплати орендної плати, яка є найбільш широко застосовуваною у світовій практиці.

Таким чином, організація системи орендних відносин в сільському господарстві України з використанням земельних і майнових паїв вимагає

застосування науково обґрунтованого чітко сформованого економічно-правового механізму пайової оренди, який однозначно регламентуватиме характер взаємовідносин між партнерами. Без двосторонньої вигідності економічних відносин, тобто без стабільного зворотного зв'язку між орендарем і орендодавцем, економічний механізм оренди буде недієздатним.

Особливості вітчизняної сільськогосподарської оренди з використанням нерозподілених в натурі земельних і майнових паїв вимагають застосування додаткових механізмів трансформації персоніфікованої власності, які враховуватимуть специфічні моменти пайової сільськогосподарської оренди, формуючи систему майнових відносин власності між орендарями і орендодавцями.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 32, власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності, визнаються інвестиційною нерухомістю. Питання нарахування та сплати орендної плати визначено П(С)БО 14. Обліковують такі активи на рахунку 100 «Інвестиційна нерухомість». Дохід від здачі в оренду інвестиційної нерухомості відображають за рахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

В орендаря земельна ділянка за вартістю, визначеною у договорі, має відображатися на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

Суми нарахованої орендної плати обліковують на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Відповідно до абз. 2 пп. 14.1.97 ПКУ, оренда земельних ділянок в обліку прирівнюється до оперативного лізингу. Аналогічна норма міститься і в абз. 1 п. 153.7 ПКУ. А надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди) за своєю суттю є продажем результатів робіт (послуг) (пп. 14.1.203 ПКУ).

Передача земельної ділянки від орендодавця до орендаря і назад не змінює ПЗ жодної зі сторін. Така передача супроводжується актом приймання-передачі земельної ділянки за договором оренди.

Сума нарахованої орендної плати збільшує інший дохід орендодавця у місяці її нарахування (пп. 135.5.2 та п. 153.7 ПКУ).

Орендар збільшує суму витрат на суму нарахованої орендної плати за результатами місяця, в якому відбулося таке нарахування. Вид витрат визначається тим, як орендар використовує орендовану земельну ділянку: це можуть бути й інші прямі витрати із включенням їх до собівартості продукції (робіт, послуг) у звітному періоді їх реалізації, і загальновиробничі витрати, і адміністративні, і збутові, й інші операційні або ж інші витрати діяльності.

Якщо орендодавцем є нерезидент, суму орендної плати слід зменшити на 15% та сплатити утриманий податок одночасно з виплатою доходу нерезиденту (п. 160.2 ПКУ).

Відповідно до пп. 196.1.2 ПКУ передача земельної ділянки в оренду, її повернення орендодавцеві не є об'єктом оподаткування. Оподаткуванню підлягає тільки сума орендної плати. Датою виникнення ПЗ з ПДВ орендодавця вважається дата першої події: або аванс від орендодавця, або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання орендних послуг орендодавцем. У загальному порядку виписується ПН, дані якої переносяться до Реєстру виданих і отриманих ПН.

За умови використання земельної ділянки в оподатковуваних операціях госпдіяльності орендар на суму ПДВ у складі орендної плати має право на ПК. Підтвердженням такого права є отримана від орендодавця ПН. Дата виникнення права на ПК визначається датою першої події.

У разі коли орендодавець — нерезидент, орендар за правилом першої події нараховує ПЗ з ПДВ та відображає у власній декларації з ПДВ, а наступного місяця за виписаною ним самим минулого місяця ПН відображає ПК з ПДВ.

Не слід забувати, що є земельні ділянки, оренда яких ПДВ не оподатковується. Абзац 2 пп. 197.1.21 ПКУ визначає, що орендна плата за

земельні ділянки, що перебувають у власності держави або територіальної громади, якщо така орендна плата повністю зараховується до відповідних бюджетів, звільняється від оподаткування ПДВ.

Якщо орендодавцем є громадянин (не суб'єкт господарювання), то варто взяти до уваги норми пп. 164.2.5 ПКУ: дохід від надання майна у лізинг, оренду чи суборенду (строкове володіння та/або користування), визначений за п. 170.1 ПКУ, включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку.

Орендар у цьому разі виступатиме податковим агентом такого орендодавця, тож під час виплати доходу повинен буде нарахувати, утримати і перерахувати до бюджету податок із такого доходу в момент його виплати. Якщо ж орендна плата нарахована, проте не виплачена, строк сплати ПДФО — 30 днів після закінчення звітного місяця. Ставка оподаткування становить 15%, якщо дохід не перевищує 11470 грн (10 мінімальних заробітних плат у 2013 році). У разі якщо щомісячний дохід є більшим за таку суму, ставка оподаткування становить 17% від суми перевищення доходу над 11470 грн. ПСП до такого доходу не застосовується. У звіті за ф. №1ДФ суми таких доходів відображають із кодом «106».

Оскільки орендна плата не є за своєю суттю заробітною платою, ЄСВ тут не нараховується та не утримується. Крім того, орендна плата за земельну ділянку зазначена у Переліку №1170 як виплата, що не оподатковується ЄСВ.

Якщо ж орендодавцем є приватний підприємець на загальній системі оподаткування, то слід звернутися до норм п. 177.8 ПКУ — отримавши копію витягу із ЄДР від орендодавця чи оригінал витягу від держреєстратора, можна всю відповідальність за сплату ПДФО перекласти на орендодавця.

Якщо орендодавець - платник єдиного податку, достатньо отримати від нього копію свідоцтва платника єдиного податку, де можна дізнатися про види діяльності, які провадить контрагент у межах спрощеної системи оподаткування. Жодних утримань у такому разі робити не потрібно.

Якщо ж здавання в оренду в переліку видів діяльності у свідоцтві платника ЄП немає, ПДФО утримати доведеться. Крім того, виплату такого доходу слід буде показати у формі №1ДФ за кодом «157».

Отже, права користування земельними ділянками виступають об'єктом бухгалтерського обліку у складі нематеріальних активів, до яких можуть бути застосовані усі елементи методу бухгалтерського обліку [11].

Спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку реєструється в документах. Дані документів за допомогою оцінки перетворюються в єдину порівнянну інформаційну сукупність, яка знаходить відображення на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису. Отримані дані на рахунках бухгалтерського обліку є основою для складання бухгалтерського балансу та інших форм звітності. Інвентаризація уточнює показники рахунків бухгалтерського обліку.

Застосування всіх восьми елементів методу бухгалтерського обліку забезпечує повне і безперервне, об'єктивне та комплексне відображення прав користування землею в обліковій системі підприємства.

Водночас нерозвинутість методично-організаційних засад обліку прав користування земельними ділянками в системі нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку значно звужує можливості обліку таких активів на практиці.

Доведена нами можливість ідентифікації права користування землями сільськогосподарського призначення як окремого об'єкта бухгалтерського обліку в складі нематеріальних активів зумовлює необхідність розробки нових і вдосконалення існуючих організаційно-методичних засад обліку прав користування.

При цьому важливо врахувати економіко-правову сутність прав користування, що дасть змогу визнавати операції з речовими правами на землі сільськогосподарського призначення не як товарні операції, а як операції із необоротними активами, що відповідає їх економіко-правовій сутності [10].

Висновки до розділу 1

В умовах завершення земельної реформи в нашій державі земельні правовідносини оновлюються та набувають специфічних ознак. Це стосується як їх суб'єктно-об'єктного складу, так і підстав виникнення та змісту. Отже, земельні правовідносини в Україні продовжують реформуватись. Для вдосконалення правового регулювання у сфері земельних правовідносин необхідне посилення державного контролю, запровадження ринку земель сільськогосподарського призначення, підвищення рівня правової освіти й культури населення.

Під орендою землі розуміють договірне платне володіння та користування земельною ділянкою, що потрібна орендареві для проведення підприємницької або інших видів діяльності на певний термін.

Об'єктом оренди в цьому випадку є земельна ділянка, яка перебуває у власності громадян, юридичних осіб, комунальній або державній власності. Це можуть бути сільськогосподарські угіддя та ділянки виробничого, адміністративного чи іншого призначення.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ОРЕНДИ ЗЕМЛІ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Обліково-правове забезпечення обліку оренди землі в сільськогосподарських підприємствах

Сьогодні оренда є найпоширенішою формою реалізації земельних відносин у вітчизняному сільському господарстві. Механізм оренди землі забезпечує доступ потенційного землекористувача до використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в умовах, коли ринковий обіг останніх законодавчо обмежений. Цим пояснюється той факт, що кількість договорів оренди в сільському господарстві зростає з року в рік, а основну частку в угодах із землею займає оренда.

Станом на 01.01.2017 р. в Україні укладено 4,8 млн договорів оренди земельних часток (паїв), з яких із фермерськими господарствами – 0,73 млн договорів. Загальна площа цієї категорії сільськогосподарських земель становить близько 17 млн гектарів.

Досліджені нами сільськогосподарські підприємства провадять свою господарську діяльність здебільшого на орендованих землях, частка яких у їхньому загальному землекористуванні становить понад 93 %.

Право оренди земель сільськогосподарського призначення має характерні ознаки, що відрізняють його від оренди земель інших категорій та впливають з природних особливостей сільського господарства. До таких, зокрема, належать:

- використання земель як основного засобу виробничої діяльності;
- залежність результатів праці від природно-кліматичних умов;
- сезонний характер виробництва;
- підвищений виробничий ризик;
- тривалий проміжок часу між вкладенням капіталу та результатами.

Орендарі набувають права оренди земельної ділянки на підставах і в порядку, передбачених чинним законодавством та Договором оренди землі. Строк дії договору оренди землі визначається за згодою сторін, але не може перевищувати 50 років, а для сільськогосподарських земель не може бути меншим 7 років [39].

Земля сільськогосподарського призначення є головним козирем України в сучасній та особливо, майбутній геополітиці. Природо-земельний потенціал нашої держави становить 6 % території Європи з яких 42,8 млн. га займають сільськогосподарські землі з найкращими по Європі властивостями.

Економісти здавна акцентували увагу на важливості саме цього акту. Так у статті «Зерно» Ф. Кене визначає і першочергові об'єкти обліку і контролю в землеробстві: «Першочерговими благами, якими розпоряджається (читати «пiклується» - автор) держава, є люди, землі та худоба» [33, с. 151].

Досліджуючи праці ранніх фізіократів, не можна не звернути увагу, що ними вперше визначена потреба обліку і контролю направлення та використання частини доданої вартості на поліпшення землі: «що більше землеробство знаходиться в занепаді, тим більша частина витрат має бути присвячена йому з метою його відновлення». За фізіократами, обов'язкові витрати на поліпшення землі мають нести як фермери, так і землевласники [33, с. 357].

Отже, важливість облікового забезпечення державного управління земельними відносинами та ресурсами доведена часом та практикою у розвинутих країнах.

Подібно – виважений підхід, але з особливостями планової економіки, був у Радянському Союзі. У СРСР облік земель, як один з передових видів народногосподарського обліку, слугував для організації планового і раціонального використання земель, а також для охорони виняткової власності держави на землю і встановлених прав землекористування [35].

У сфері вітчизняного аграрного землекористування відбулися радикальні перетворення інституційного характеру, що полягають у формуванні земельного ринку, введенні інституту приватної власності на землю, створенні умов для

розвитку підприємництва. Все це потребує організації обліку земель сільськогосподарського призначення суб'єктами аграрного землекористування та формування системи звітності і контролю щодо їх раціонального та ефективного використання.

Однак, до цього часу не вирішено питання облікової методології цього питання. М.Д. Руденко, не будучи фахівцем з бухгалтерського обліку, переконував опонентів, що вони не бачать джерела багатства через відсутність в "бухгалтерських книгах" землі як капіталу.

Отже, 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.

Важливим є привабливе представлення вітчизняного аграрного капіталу на світовій мові бізнесу, якою є бухгалтерський облік. А з другого боку, не менш важлива місія бухгалтерського обліку у нелегкій справі збереження для українського народу його сільських громад, безцінного вітчизняного земельного капіталу. Звідси справедливим є триєдине тлумачення земельного капіталу в бухгалтерському обліку як господарського активу, національного багатства та планетарного природного ресурсу. Не менш важливою є його роль, як просторової умови існування людей, сільських громад.

Розвиток методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення потребує трійстого відображення їх природи та першочергової уваги як до найбільш значимого в аграрній економіці активу. Останнє має бути в основі нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки.

При цьому, якщо перший рівень представлення земельного капіталу – як господарського активу, має винятково комерційний характер (в цьому зацікавлений власник), то функція обліку землі як природного ресурсу та національного багатства має глобальне значення. Вирішення цих питань потребує передусім адекватного наукового забезпечення побудови нової методології бухгалтерського обліку земельного капіталу.

Задля цього потребують обґрунтування такі методологічні завдання:

- визначення унікальної сутності земельного капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку та відображення його особливостей при розробці методологічних засад МСФЗ та галузевих стандартів бухгалтерського обліку;
- відображення впливу земельного капіталу у господарських процесах і явищах та формування на основі бухгалтерської звітності державної сільськогосподарської політики;
- організація аналітичного обліку всіх (в т.ч. і орендованих у фізичних осіб) земельних ділянок на підприємствах аграрного сектору економіки.

Вітчизняні наукові погляди на проблему постановки земель на облік розділились – від гострого заперечення потреби визнання сільськогосподарських земель у бухгалтерському обліку з одного боку, до обґрунтування необхідності в цьому – з іншого.

У зв'язку з цим, першочергового вирішення потребує питання визначення відповідальності за організацію такого обліку. Згідно з чинним законодавством таку відповідальність мав би нести власник. Однак селяни, як фізичні особи, такого обліку zorganizувати не можуть. Об'єднання співвласників земельних часток (з метою спільної передачі землі в оренду) також не мають юридичного статусу та й інших можливостей для запровадження бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення їх членів.

З другого боку, для орендарів такий актив не є їх власністю, а, відтак, ніхто не зобов'язує їх вести навіть позабалансовий облік орендованих земель. Більше того, за методологією МСФЗ та і вітчизняних П(С)БО не існує методичних підходів до організації саме такого обліку.

Відтак, перед галузевою наукою з бухгалтерського обліку постає завдання обґрунтування та розробки методологічних підходів постановки на баланс землекористувачів всіх (власних та орендованих) земель сільськогосподарського призначення. Ці завдання і є основою формуванню підходів до розробки галузевого стандарту з обліку земель сільськогосподарського призначення.

Головним в такому обліку вбачаємо потребу суспільного контролю за використанням та поліпшенням земель сільськогосподарського призначення. Виходячи з теорії фізичної економії, а також з розрахунків Ф. Кене, землі має бути віддана належна їй частина створеного і за її участю багатства.

На нашу думку, ця частина має мати як мінімум дві складові: органічні добрива та природоохоронні поліпшення. Останні мають бути окремими об'єктами обліку в доповнення до системного обліку витрат на вирощування сільськогосподарських культур (мінеральні добрива, іригація, меліорація тощо).

Дослідженнями встановлено, що землі, як специфічному виду фізичного капіталу, притаманні важливі методологічні особливості, які слід обов'язково враховувати при організації її облікового забезпечення. Зокрема:

- об'єктом обліку є не земля взагалі, а окремі земельні ділянки;
- земельні ділянки для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один з об'єктів основних засобів;
- на вартість земельних ділянок не нараховується амортизація;
- такий об'єкт основних засобів не може бути ліквідований;
- збільшення первісної вартості земельної ділянки можливе лише у разі її дооцінки;
- капітальні витрати на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи) не збільшують первісну вартість об'єкта, а визнаються як окремий об'єкт основних засобів.

З метою узагальнення принципів бухгалтерського обліку важливо сформулювати цілі і завдання обліку земельних ділянок.

Метою бухгалтерського обліку земельних ділянок є надання відомостей про землю, необхідних для зовнішніх користувачів, з метою задоволення запитів суспільства щодо стану цієї частки національного багатства, кредитної та інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств та запитів внутрішніх користувачів для управлінських рішень, спрямованих на забезпечення раціонального і ефективного використання земель.

Виходячи з мети, завдання бухгалтерського обліку земельних ділянок можуть бути такими:

- забезпечення документального оформлення і своєчасного відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження, трансформації, продажу земельних угідь, а також інших операцій із землею;
- створення умов та інформаційної бази для систематичного контролю за збереженням і поліпшенням якісних властивостей ґрунту, ефективністю використання земельних ділянок підприємства;
- контроль своєчасності і повноти відображення в облікових регістрах усіх господарських операцій, пов'язаних з наявністю і якістю земельних ділянок, а також щорічними вкладеннями в капітальне поліпшення земель;
- забезпечення об'єктивною інформацією для заповнення форм бухгалтерської звітності;
- контроль правильності сплати земельного податку і відображення цього в обліку.

Врахування цих особливостей та виконання поставлених вище завдань вимагає постановки земельних ділянок на баланси підприємств АПК та наявності системи чіткого і достовірного інформаційно-облікового забезпечення.

Інформаційна база, що існує сьогодні, формується переважно системою бухгалтерського обліку, яка в свою чергу не містить спеціальних даних, потрібних для проведення оцінки земельних ділянок та подальшого відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Однією з передумов реалізації вищезазначених пропозицій є необхідність запровадження єдиних методологічних засад аналітичного обліку земельних ділянок.

Потреба у веденні такого обліку очевидна, оскільки дані аналітичного обліку є основою у складній системі використання землі підприємствами, яка зводиться до наявності взаємозв'язку окремих процедур наступного виду (рис. 2.1).

Необхідність організації аналітичного обліку земельних ділянок зумовлена насамперед потребою у наявності чіткої і розгорнутої інформації на другому етапі облікових процедур – при проведенні їх оцінки.

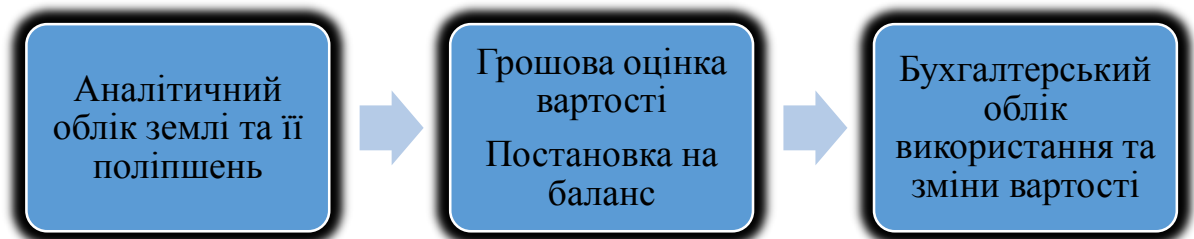


Рис. 2.1. Взаємозв'язок облікових процедур щодо використання земельних ділянок у господарському обороті підприємств АПК

Передача об'єкта оренди орендарю здійснювалася орендодавцем за актом приймання-передачі у строки та на умовах, визначених у договорі оренди землі (ст. 17 Закону № 161) [39]. Проте, розділ «Умови і строки передачі земельної ділянки в оренду» виключено з Типового договору оренди землі на підставі Постанови Кабінету Міністрів України від 23.11.2016 р. № 843 [39]. На сьогодні, згідно зі змінами законодавства, земля вважається переданою орендарю орендодавцем із моменту державної реєстрації права оренди у Державному реєстрі прав.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 14 «Оренда» [17]. На основі аналізу положень п. 4 П(С)БО 14 щодо класифікації видів оренди можна зробити висновок, що оренда земельних ділянок є операційною орендою, при якій орендар повинен відобразити об'єктоопераційної оренди на позабалансовому рахунку за вартістю, зазначеною в угоді про оренду (п. 8 П(С)БО 14) (або на балансі – при фінансовій оренді).

Облік отриманих в операційну оренду земельних ділянок здійснюється в розрізі окремих ділянок. Такі активи зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, що зазначається в договорі

операційної оренди. На вартість отриманих в оренду земельних ділянок збільшується залишок за рахунком 01 і зменшується при їх поверненні орендодавцю або у випадках перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендовані земельні ділянки на баланс.

Орієнтація бухгалтерського обліку на отримання інформації у вартісному виразі привела до всеосяжного характеру процесів оцінювання і значного підвищення їх ролі в обліковій системі, де найбільш складним об'єктом оцінки виступають земельні ділянки, що зумовлено: специфікою даного об'єкта; недостатньою розробленістю нормативно-правової бази; нерозвиненістю земельного ринку в Україні.

Важливою відмінністю сучасних тенденцій розвитку МСФЗ є поступове витіснення історичної вартості оцінкою за справедливою вартістю. Проте в МСФЗ для земельних ділянок як справедлива вартість може виступати ринкова вартість, яка встановлюється незалежними оцінювачами на основі даних бухгалтерського обліку та незалежних інформаційних джерел.

Проте, більшість інформаційних джерел для оцінки потребують наявності спеціальних знань про певні якості та умови використання земельних ділянок. Саме з цієї причини постає необхідність у систематизації інформації про кількість та стан наявних земель, що може бути досягнуто шляхом організації аналітичного обліку земельних ділянок у системі бухгалтерського обліку підприємства.

Не менш важлива місія аналітичного обліку, що полягає в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень щодо землекористування (рис. 2.2).

Облік кількості земель відображає інформацію, яка характеризує кожну земельну ділянку за площею і складом угідь та їх підвидами відповідно до класифікації, затвердженої центральними органами виконавчої влади з питань статистики та земельних ресурсів.

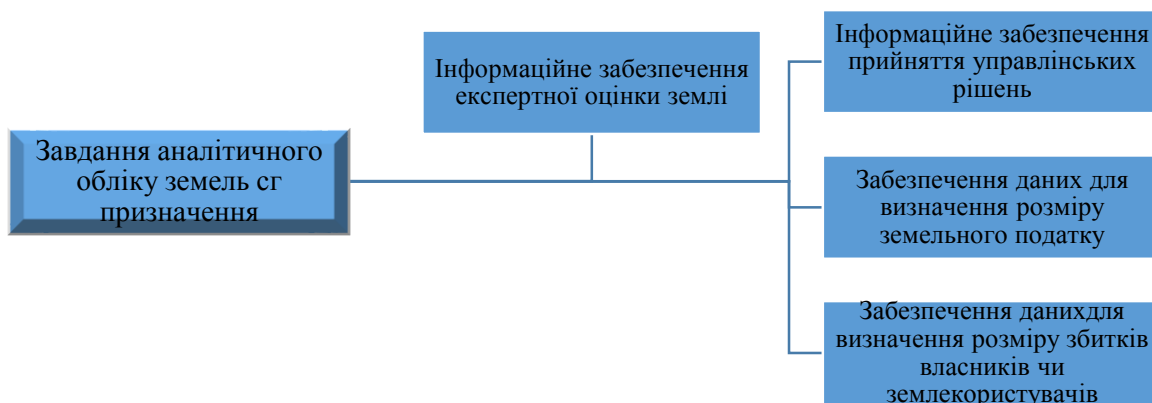


Рис. 2.2. Методологічні завдання аналітичного обліку земель сільськогосподарського призначення.

Зміст об'єктів аналітичного обліку земельних ділянок визначений статтею 203 Земельного кодексу України та зводиться до обліку кількості і якості земель (рис. 2.3).

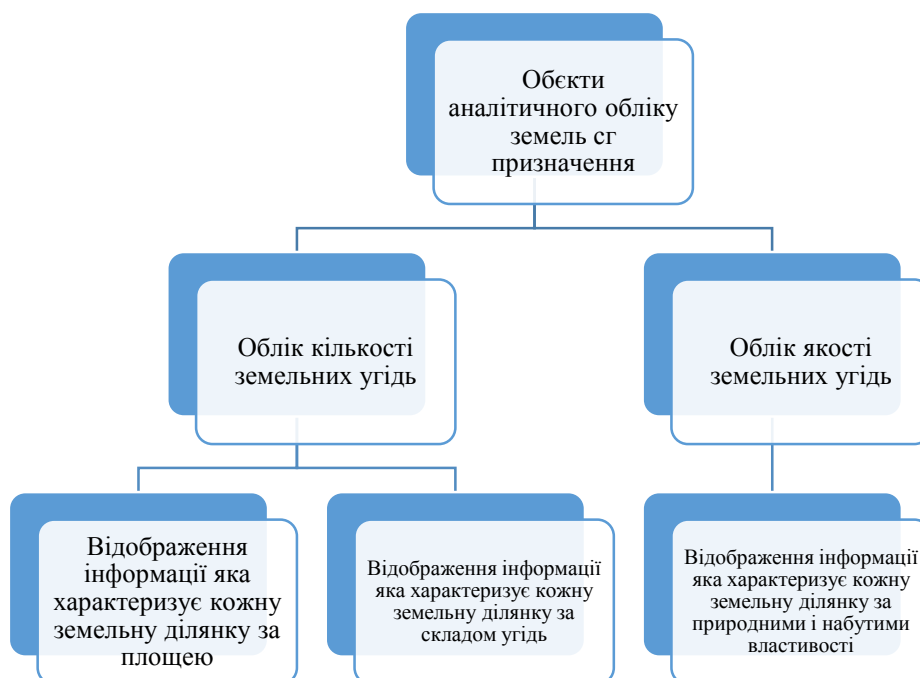


Рис. 2.3. Об'єкти аналітичного обліку земель сільськогосподарського призначення за Земельним кодексом України

Облік якості земель відображає інформацію, яка характеризує земельні угіддя за природними та набутими властивостями (в тому числі поліпшеннями), що впливають на їх продуктивність, економічну цінність, а також за ступенем забруднення.

Предмет та об'єкти аналітичного обліку земельного капіталу доцільно згрупувати у п'ять категорій: облік земель за термінами користування; облік кількості земель за видами угідь; облік якісного стану земельних угідь; облік особливо цінних земель; показники для оцінки земель.

Методика аналітичного обліку сільськогосподарських угідь покладена в основу розробленої за участю автора Книги кількісного та якісного обліку земель, форма якої викладена в Порядку аналітичного обліку земель в наукових установах, підприємствах та організаціях УААН, затвердженому постановою Президії УААН від 26 серпня 2004 р.

Викладені методологічні та методичні засади обліку земельних ділянок, їх оцінки й організації аналітичного обліку забезпечать збір та систематизацію особливих даних про кількість, якість та стан використання земель різного функціонального призначення, що знаходяться у підприємства на правах власності чи користування.

У момент отримання земельної ділянки в оренду орендар має відобразити її на забалансовому рахунку Дт 01 «Орендовані необоротні активи» за нормативною грошовою оцінкою на дату початку оренди без наступної переоцінки упродовж чинності договору, навіть якщо ця оцінка переглядалась та індексувалась.

Орендна плата може виплачуватися в грошовій, натуральній або у відробітковій формі у розмірі, не меншому за 3 % нормативної вартості земельної ділянки.

Плата за оренду земельних паїв включається до собівартості реалізованої продукції у складі інших прямих витрат або у складі загальновиробничих витрат з подальшим розподілом на виробничі пропорційно до площі посівів.

Загалом оренда паю у фізичних осіб має певні особливості, на які треба зважати в організації системи обліку, а саме на:

- нерегулярність і часто непередбачуваність часу і форми виплати;
- необхідність рівномірного віднесення орендних платежів на витрати;
- необхідність утримання ПДФО та військового збору на дату виплати, а якщо є затримка з розрахунком – до 30 числа наступного місяця;
- можливість часткових або повних розрахунків у натуральній формі;
- значну кількість пайовиків з різними датами договорів;
- необхідність розділяти передоплати, сплачені на довгострокову і поточну частини;
- необхідність відслідковувати стан розрахунків на будь-яку поточну дату і суму до виплати до кінця року;
- можливість звернень орендодавців за виплатами на кілька місяців, а то й років вперед;
- необхідність контролювати нарахування і виплату протягом терміну дії договору.

В таблиці 2.1 наведено нові субрахунки, які б ми рекомендували запровадити для розрахунків з оренди земельних паїв.

Таблиця 2.1

Субрахунки, рекомендовані для обліку земельних паїв

| № субрахунку | Назва субрахунку |
|--------------|--|
| 185 | Довгострокова дебіторська заборгованість з оренди |
| 392 | Витрати по оренді до розподілу |
| 686 | Поточні розрахунки з оренди включаючи субрахунки 2-го рівня: |
| 6861 | Поточні розрахунки з оренди – планові |
| 6862 | Поточні розрахунки з оренди – фактичні |

Алгоритм обліку розрахунків з пайовиками, який враховує наведені вище особливості, такий:

1. На початку кожного календарного року (або від дати укладення договору в поточному році) доцільно провести нарахування планової суми орендної плати до кінця календарного року (або дати закінчення договору, якщо вона настає раніше). Бухгалтерське проведення Дт 392 «Витрати по оренді до розподілу» Кт 6861 «Поточні розрахунки з оренди – планові».

2. У міру звернення пайовиків за орендою протягом року проводиться списання планових сум орендної плати на суму наступних виплат з урахуванням податків. Проведення Дт 6861 «Поточні розрахунки з оренди – планові» Кт 6862 «Поточні розрахунки з оренди – фактичні».

3. Нараховані до виплати суми підлягають оподаткуванню ПДФО та військовим збором по Дт 6862 «Поточні розрахунки по оренді – фактичні» Кт 641 «Розрахунки за податками», після чого здійснюється виплата.

4. Коли виплата здійснюється у натуральній формі чи шляхом надання послуг, орендарі – платники ПДВ нараховують податкові зобов'язання з ПДВ на вартість такого продажу в рахунок оренди.

5. Якщо на кінець календарного року залишилося кредитове сальдо за субрахунком обліку планових нарахувань, їх треба оподаткувати, після чого за першої нагоди розрахуватися з пайовиком.

6. Якщо за погодженням сторін пайовик отримав у поточному році кошти наперед за період після поточного року, перевищення фактичних виплат над плановим слід віднести на субрахунок довгострокової дебіторської заборгованості. Проведення Дт 185 «Довгострокова дебіторська заборгованість з оренди» Кт 6862 «Поточні розрахунки з оренди – фактичні».

7. З настанням нового календарного року треба буде перенести відповідну частину довгострокової дебіторської заборгованості (меншу з двох сум: дебетове сальдо за субрахунком 185 чи суму виплат за відповідний рік) в рахунок погашення планових нарахувань такого періоду. проведення Дт 6861 «Поточні розрахунки з оренди – планові» Кт 185 «Довгострокова дебіторська заборгованість з оренди».

8. Принцип рівномірності віднесення витрат буде дотриманий завдяки щомісячній амортизації рахунку 392 «Витрати по оренді до розподілу», що дасть можливість відносити витрати на оренду за період до збирання врожаю кожної культури поточного року на собівартість відповідних культур, а після їх збирання – накопичувати під нові врожаї.

Вартість ділянок потрібно щороку індексувати на річний індекс інфляції. Наприклад, якщо в 2016 р. земельний банк обліковувався за нормативною грошовою оцінкою, проіндексованою станом на 01.01.2016 р., то станом на 01.01.2017 р. його слід проіндексувати на індекс інфляції 2016 р. — 1,124 (листи № 22-28-0.22-443/2-17 та № 31-11150-09-10/1342). А ділянки, які додаватимуться до земельного банку в 2017 р., вже враховуватимуться за проіндексованою нормативною грошовою оцінкою станом на 01.01.2017 р.

Заборгованість за нарахованою орендною платою відображається за Кт субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і Дт рахунку обліку витрат (про це йтиметься далі). Виникає питання: в який момент відобразити нарахування. Як уже зазначалося, визначається така дата згідно з умовами договорів з орендодавцями.

Щодо моменту нарахування існує думка, начебто нарахування слід відображати помісячно в розмірі 1/12 річного платежу, яка обґрунтовується нормою п. 8 ПБО 16, а саме: якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами. Тобто місяць прирівнюють до звітного періоду і на цій підставі здійснюють щомісячне нарахування орендної плати. Але згідно з п. 1 ст. 13 Закону про бухоблік звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Тому в п. 8 ПБО 16 йдеться про розподіл витрат між звітними роками, а не місяцями.

Згідно з п. 14 ПБО 16 плата за оренду земельних і майнових паїв у складі інших прямих витрат включається до виробничої собівартості продукції. А виробнича собівартість обліковується на рахунку 23 «Виробництво». Тож за

загальним правилом нарахована орендна плата відображається за Дт рахунку 23. У ПБО 16 зазначено про земельні паї, а не земельні ділянки. Але на момент затвердження цього ПБО існували земельні паї, земельні ділянки ще не виділялися в натурі. Отже, отримані фізичними особами в результаті розпаювання земельні ділянки є « правонаступниками » земельних паїв. Для цілей обліку це те саме.

На земельних ділянках вирощуються різні культури, наприклад, минулого року могли вирощувати пшеницю, цього року - соняшник і кукурудзу. Таким чином, сума нарахованої орендної плати минулого року повинна включатися до собівартості пшениці. Орендна плата цього року за ділянки, на яких вирощується соняшник, - до собівартості соняшника, а на яких вирощується кукурудза, - до собівартості кукурудзи. Водночас технічно це не завжди можливо зробити.

Наприклад, комп'ютерна програма для ведення обліку може не передбачати налаштування нарахування орендної плати на різні субрахунки витрат. Тому на практиці доречніше скористатися нормою п. 15.4 ПБО 16 (витрати на операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення), включивши нараховану орендну плату до загальновиробничих (постійних) витрат (рахунок 91). А в кінці року такі витрати слід розподілити на виробничу собівартість пропорційно площі ділянок, зайнятих під відповідними культурами.

Умовний приклад.

Земельний банк підприємства формують орендовані у фізичних осіб земельні ділянки - 3 тис. га. У 2017 р. засіяно соняшником 2 тис. га, кукурудзою 1 тис. га. Нарахована за рік орендна плата становить 9 млн грн і відображена у складі загальновиробничих витрат на рахунку 91.

Розподіляється орендна плата на збільшення виробничої собівартості соняшнику (Дт 23 «Соняшник» Кт 91 «Орендна плата») 6 млн грн (9 млн грн: 3 тис. га × 2 тис. га), кукурудзи (Дт 23 «Кукурудза» Кт 91 «Орендна плата») 3 млн грн (9 млн грн: 3 тис. га × 1 тис. га).

Далі наведемо приклади відображення нарахування і виплати орендної плати в бухгалтерському обліку.

Сільгосп підприємство нарахувало орендну плату за землю фізичній особі - орендодавцю в сумі 15 000,00 грн. Утримано: ПДФО 18 % - 2 700,00 грн, військовий збір 1,5 % - 225,00 грн. Підлягає виплаті готівкою 12 075,00 грн (15 000,00 грн – 2 700,00 грн – 225,00 грн), з яких виплачено з каси 5 000,00 грн, перераховано на банківський рахунок орендодавця 7 075,00 грн.

Таблиця 2.2

Нарахування і виплата орендної плати коштами

| N П/П | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|----------|---|-------------------------|-----|
| | | Дт | Кт |
| 1 | Нараховано орендну плату | 23(91) | 685 |
| 2 | Утримано ПДФО | 685 | 641 |
| 3 | Військовий збір | 685 | 642 |
| 4 | Виплачено орендну плату з каси | 685 | 301 |
| 5 | Перераховано орендну плату на банківський рахунок орендодавця | 685 | 311 |
| 6 | Перераховано до бюджету: ПДФО | 641 | 311 |
| 7 | Військовий збір | 642 | 311 |

Початкові дані попереднього прикладу. Собівартість виданих відходів — 1 500,00 грн.

Таблиця 2.3

Виплата орендної плати в натуральній формі (продукцією)

| N П/П | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|----------|---|----------------------------|-----|
| | | Дт | Кт |
| 1 | Передано орендодавцеві відходи кукурудзи в рахунок орендної плати | 685 | 701 |
| 2 | Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ | 701 | 641 |
| 3 | Віднесено дохід від продажу на фінансові результати | 701 | 791 |
| 4 | Перераховано до бюджету: ПДФО | 641 | 311 |
| 5 | Військовий збір | 642 | 311 |
| 6 | Списано собівартість переданої кукурудзи | 901 | 27 |
| 7 | Віднесено собівартість реалізації на фінансові результати | 791 | 901 |
| 8 | Відображено нарахування орендної плати | 23(91) | 685 |
| 9 | Утримано: ПДФО | 685 | 641 |

Виходячи із вищенаведеного маємо такі висновки:

- методологію обліку земель сільськогосподарського призначення слід формувати виходячи із доктрин сучасних економічних теорій, теорії фізичної економії, Концепції сталого розвитку, а також тенденцій змін МСФЗ за наслідками глобальних економічних криз;
- існуючі в МСФЗ та П(С)БО підходи до обліку земельних ділянок як об'єктів нерухомості не можуть бути взяті за основу побудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, оскільки для останніх має застосовуватись методологія, характерна для "живого" типу економіки;
- предметом обліку земель сільськогосподарського призначення є господарські, соціальні та екологічні процеси, що формують відповідні об'єкти бухгалтерського обліку, виходячи із запитів, які розглядають землю як господарський актив, національне багатство та природний ресурс планетарного значення;

- теоретико-методологічною основою запровадження бухгалтерського стандарту з обліку земель сільськогосподарського призначення має бути їх окреме балансове узагальнення та розширення показників звітності за господарським, національним та планетарним значенням використання цього активу;

- розроблені методичні підходи до організації обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення, поряд з теоретичним обґрунтуванням методології побудови такого обліку, є передумовою розробки галузевого стандарту з бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення.

2.2. Земельний податок та орендна плата, особливості обліку

Сьогодні оренда є найпоширенішою формою реалізації земельних відносин у вітчизняному сільському господарстві. Механізм оренди землі забезпечує доступ потенційного землекористувача до використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в умовах, коли ринковий обіг останніх законодавчо обмежений. Цим пояснюється той факт, що кількість договорів оренди в сільському господарстві зростає з року в рік, а основну частку в угодах із землею займає оренда.

Станом на 01.01.2017 р. в Україні укладено 4,8 млн договорів оренди земельних часток (паїв), з яких із фермерськими господарствами – 0,73 млн договорів. Загальна площа цієї категорії сільськогосподарських земель становить близько 17 млн гектарів.

Досліджені нами сільськогосподарські підприємства провадять свою господарську діяльність здебільшого на орендованих землях, частка яких у їхньому загальному землекористуванні становить понад 93 %.

Право оренди земель сільськогосподарського призначення має характерні ознаки, що відрізняють його від оренди земель інших категорій та впливають з природних особливостей сільського господарства. До таких, зокрема, належать: використання земель як основного засобу виробничої діяльності; залежність

результатів праці від природно-кліматичних умов; сезонний характер виробництва; підвищений виробничий ризик; тривалий проміжок часу між вкладенням капіталу та результатами.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 14 «Оренда» [156]. На основі аналізу положень п. 4 П(С)БО 14 щодо класифікації видів оренди можна зробити висновок, що оренда земельних ділянок є операційною орендою, при якій орендар повинен відобразити об'єкт операційної оренди на позабалансовому рахунку за вартістю, зазначеною в угоді про оренду (п. 8 П(С)БО 14) (або на балансі – при фінансовій оренді).

Облік отриманих в операційну оренду земельних ділянок здійснюється в розрізі окремих ділянок. Такі активи зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, що зазначається в договорі операційної оренди. На вартість отриманих в оренду земельних ділянок збільшується залишок за рахунком 01 і зменшується при їх поверненні орендодавцю або у випадках перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендовані земельні ділянки на баланс (табл. 2.4).

Таблиця 2.4.

**Порядок відображення оренди землі в обліку
аграрних підприємств - орендарів**

| № | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку | |
|---|--|--|---------------------------------------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | Отримано земельну ділянку в операційну оренду | 01 «Орендовані необоротні активи» | – |
| 2 | Нараховано орендну плату і віднесено на рахунки витрат | 23 «Виробництво» / 91 «Загальновиробничі витрати» | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» |
| 3 | Утримано податок з доходів фізичних осіб при виплаті орендодавцеві орендної плати (або її частини) у грошовій або негрошовій формі | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 641 «Розрахунки за податками» |
| 4 | Сплачено орендну плату (з каси підприємства) | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 301 «Готівка в національній валюті» |
| 5 | Повернено земельну ділянку власнику після завершення терміну операційної оренди | – | 01 «Орендовані необоротні активи» |

Як правило, договори оренди земельних ділянок (паїв) мають довгостроковий характер. В такому випадку об'єктом обліку слід визнавати права оренди земельних ділянок.

Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», право оренди земельної ділянки, набуте на підставі договору оренди, підлягає відображенню у складі нематеріальних активів, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Руденко С. В. підкреслює, що отримання економічних вигод від прав оренди чи користування можливе лише за умови їх використання більше 1-го року або операційного циклу. Таким чином, цей актив належить до складу необоротних.

Право користування земельною ділянкою відображається у складі нематеріальних активів у групі «Права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)» за відповідності наступним ознакам: довгостроковий характер договору оренди (більше 1 р.); можливість відчуження права оренди чи емфітевзису; наявність достовірної оцінки.

Одиницею обліку прав користування земельними ділянками є окремий договір оренди земельної ділянки.

Слід зазначити, що право оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку не відображають 66 % опитаних нами аграрних підприємств. Серед тих, які ведуть такий облік, 64 % підприємств відображають права оренди на субрахунку 122 «Права користування майном», інші – на субрахунках 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» та 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» [31].

Також результати анкетування свідчать, що лише 19 % бухгалтерів оцінюють переваги обліку прав оренди та ознайомлені з методичними засадами обліку прав користування землею, 53 % бухгалтерів не визначилися щодо

доцільності запровадження обліку прав користування землею на їхніх підприємствах, а 28 % не бачать доцільності у доповненні переліку об'єктів бухгалтерського обліку правами користування. Така ситуація, на наш погляд, є наслідком відсутності чіткого регламентування облікової політики в частині прав користування землею.

Так, у публікації В. М. Жука, Ю. С. Бездушної [4, 27] розкривається порядок обліку придбання прав оренди підприємством на ринку (табл. 2.5.).

Таблиця 2.5

Відображення прав користування земельними ділянками (у складі нематеріальних активів) орендаря

| № | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку | | Оцінка земельної ділянки |
|---|---|--|--|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| Придбання права користування земельною ділянкою | | | | |
| 1 | Відображено вартість права користування земельною ділянкою | 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» | 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» | Вартість згідно з договором |
| 2 | Включено ПДВ до податкового кредиту | 641 «Розрахунки за податками» | 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» | - |
| 3 | Відображено витрати, пов'язані з отриманням права користування земельною ділянкою | 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | Фактична сума оплачених витрат |
| 4 | Відображено суму ПДВ з вартості робіт | 641 «Розрахунки за податками» | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | - |
| 5 | Відображено право користування земельною ділянкою у складі нематеріальних активів | 122 «Права користування майном» | 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» | Вартість прав на ділянку згідно з договором і фактичні витрати, пов'язані з доведенням її до стану, придатного для використання |

У публікації С. М. Остапчука і Л. Р. Воляк обґрунтовується порядок обліку первинного визнання права оренди на основі укладання договору оренди підприємства з фізичною особою. Дослідники вбачають джерело такого активу в структурі довгострокових зобов'язань та пропонують відкрити спеціальний

субрахунок 533 «Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення» до рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» (табл. 2.6.).

Таблиця.2.6

Порядок обліку первинного визнання права оренди на основі укладання договору оренди підприємства з фізичною особою

| № | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку | |
|---|--|--|--|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | Відображення суми зобов'язань перед орендодавцем при укладені договору оренди | 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» | 533 «Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення» |
| 2 | Відображення права оренди у складі нематеріальних активів | 122 «Права користування майном» | 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» |
| 3 | Відображено амортизацію права оренди | 23 «Виробництво» / 91 «Загальновиробничі витрати» | 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» |
| 4 | Відображено орендний платіж, нарахований згідно договору оренди у звітному періоді | 533 «Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення» | 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» |
| 5 | Нараховано ПДФО | 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» | 641 «Розрахунки за податками» |
| 6 | Виплачено орендну плату орендодавцю | 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» | 301 «Готівка в національній валюті» / 311 «Поточні рахунки в національній валюті» |

Запропонований підхід усуває проблему подвоєння витрат, що виникають при паралельному обліку права оренди та орендних платежів, шляхом відображення права оренди як активу, а зобов'язань із орендної плати – як джерела утворення такого активу.

Ільчак О. В. для ідентифікації прав оренди пропонує відобразити останні в бухгалтерському обліку, відкривши субрахунок 128 «Права користування земельними ділянками на умовах оренди», та вбачає відображення джерела

утворення цих прав на рахунку зобов'язань, пропонуючи відкриття субрахунка 533 «Зобов'язання з операційної оренди земель».

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [39], уведення в господарський оборот прав користування земельними ділянками (в тому числі й оренди), їх інвентаризація, виведення (списання) з господарського обороту та ведення аналітичного обліку супроводжується оформленням типових форм первинного обліку, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732.

Договором оренди встановлюється строк, на який земельна ділянка передається у користування, а тому цей термін може розглядатися як строк корисного використання для цілей бухгалтерського обліку. Отже, на такий об'єкт може нараховуватися амортизація у порядку, передбаченому П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Підприємство самостійно обирає метод амортизації нематеріального активу, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умови визначити неможливо, амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». Суму нарахованої амортизації відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

На сьогодні одним із найважливіших структурних елементів орендних відносин та головним об'єктом обліку виступає орендна плата за користування земельними ділянками – платіж який орендар сплачує орендодавцю за користування земельною ділянкою незалежно від результатів своєї господарської діяльності (ч. 1 ст. 21 Закону № 161, ч. 1 ст. 286 ГКУ) [39].

Розмір, форма і строки внесення орендної плати за землю встановлюються в договорі оренди за згодою сторін (ст. 21 Закону № 161). Разом із тим у типовому договорі оренди земельної частки (паю) передбачено, що розмір орендної плати визначається за домовленістю між сторонами, але не може бути меншим від розміру, встановленого чинним законодавством. На сьогодні такий

розмір становить 3 % вартості орендованої земельної частки (паю) (п. 1 Указу Президента від 02.02.2002 р. № 92/2002 «Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян – власників земельних ділянок та земельних часток (паїв)» (далі – Указ № 92/2002)).

Як зазначено у ст. 21 Закону № 161, обчислення розміру орендної плати за землю на дату виплати здійснюється з урахуванням індексів інфляції, якщо інше не передбачено договором оренди, тобто розмір орендної плати може коригуватися на індекс інфляції місяців, наступних після укладення договору оренди.

Перегляд розміру орендної плати за земельні ділянки, які перебувають у власності фізичних осіб, допускається за погодженням сторін (орендаря і орендодавця).

Розмір виплачуваної фізичній особі-орендодавцю орендної плати вказується в гривнях, при її виплаті в натуральній формі – у кількості продукції (урожаю), а при відробітковій формі – у послугах або роботах, наданих або виконаних для орендодавця. Орендна плата за земельні частки (паї) установлюється найчастіше у грошовій формі. За добровільним рішенням власника земельної частки (паю) орендна плата може виплачуватися у натуральній формі.

Обов'язковим додатком до договору є умови виплати орендної плати: форми і періоди її виплати. Як правило, орендна плата виплачується один раз на рік за підсумками роботи сільськогосподарського підприємства, але можлива й інша періодичність виплати – щомісячно, щоквартально або з іншою періодичністю. Якщо в договорі не зазначена періодичність здійснення платежів, орендна плата повинна виплачуватися щомісячно (ст. 762 ЦКУ).

Якщо договором передбачено відробіткову або натуральну форму орендної плати, необхідно зробити його перерахунок у грошову форму, виходячи із собівартості визначених договором видів продукції, робіт (послуг), яка склалася у господарстві за минулий рік (Постанова № 672).

Чимало суб'єктів господарювання для забезпечення своєї діяльності отримують у користування на умовах оренди землі державної та комунальної власності. Орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності – це обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (пп. 14.1.136 ПКУ).

Тобто у випадку оренди земель державної та комунальної власності орендна плата є платою за землю – загальнодержавним податком – та регулюється Податковим кодексом України. Відповідно, орендар у випадку оренди земель державної та комунальної власності сплачує лише орендну плату, і плата за землю як податок окремо не сплачується. Як і будь-який інший податок, орендна плата за земельні ділянки справляється виключно у грошовій формі.

Відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом

Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (далі – Рекомендації № 132) [39], орендну плату за земельні ділянки та земельні частки (паї) відносять до складу інших прямих витрат.

При визначенні періоду, в якому орендну плату необхідно визнати витратами, слід керуватися п. 8 П(С)БО 16: «Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації між відповідними звітними періодами), тобто орендну плату включають щомісяця до витрат в розмірі $1/12$ суми оренди за рік, передбаченої в договорі оренди».

Зазвичай аналітичний облік розрахунків з орендної плати підприємство здійснює у «Відомості нарахування та виплати орендної плати за майно та землю», в якій зазначається сума нарахованої орендної плати, сума податку з доходів фізичних осіб, а також кредиторська заборгованість підприємстваземлекористувача перед власником земельної ділянки. Крім цього,

при виплаті орендної плати у грошовій формі бухгалтер формує Платіжну відомість, в якій відображається виплата за кожним орендодавцем. Копію платіжної відомості передають уповноваженій особі орендодавця.

На загальну суму виданих грошових коштів, згідно платіжної відомості, складають видатковий касовий ордер. Виплата належної суми орендної плати, що здійснюється шляхом безготівкових розрахунків, оформляється платіжним дорученням. У бухгалтерському обліку ця операція відображається за дебетом субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредитом рахунків 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках» [31].

Виплата належної суми орендної плати може проводитися шляхом видачі продукції власного виробництва, матеріалів, сировини, МШП, шляхом надання послуг, виконання робіт тощо. При відпуску готової продукції, виробничих запасів, МШП тощо оформляється накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей; при виконанні робіт, наданні послуг – акт виконаних робіт, наданих послуг, які складаються у двох примірниках. Один примірник видається власнику майнового (земельного) паю, другий – залишається у матеріально відповідальній особі підприємства чи керівника підрозділу. Видачу кожному орендодавцю оформляють відомістю, де вказують суму, кількість і вид продукції, що видається. Отримання продукції орендодавці підтверджують своїми підписами. Надання послуг оформляють актом виконаних робіт, який підписує орендодавець.

Порядок відображення виплати орендної плати на рахунках бухгалтерського обліку (грошовими коштами, продукцією, товарами, роботами і послугами) подано у таблиці 2.7. Зокрема, розрахунки продукцією власного виробництва, виробничими запасами слід відображати за дебетом субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредитом субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції» або 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів». Нарахування суми податку на додану вартість з доходів від реалізації відображається за дебетом відповідного рахунку доходів та кредитом рахунка 641 «Розрахунки за податками».

Таблиця 2.7

**Облік орендної плати у орендаря в залежності від виду права власності
орендодавця на земельну ділянку**

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку | |
|---|--|-------------------------|
| | Дебет | Кредит |
| Оренда земельних ділянок, власниками яких є фізичні особи | | |
| <i>Нарахування орендної плати</i> | | |
| Нараховано орендну плату і віднесено на рахунки витрат відповідно до використання об'єктів орендованого майна (землі) | 23, 91 | 685 |
| Утримано податок з доходів фізичних осіб-орендодавців (18 %) | 685 | 641 |
| <i>Виплата орендної плати грошовими коштами</i> | | |
| Отримано грошові кошти в касу для виплати орендної плати | 301 | 311 |
| Перераховано податок з доходів фізичних осіб до бюджету (наступного банківського дня) | 641 | 311 |
| Виплачено орендну плату грошовими коштами | 685 | 301 |
| <i>Виплата орендної плати продукцією, товарами, послугами</i> | | |
| Видано продукцію, товари, послуги в рахунок орендної плати | 685 | 701-703 |
| Нараховано ПДВ на реалізовані продукцію, товари, послуги | 701-703 | 641 |
| Перераховано податок з доходів фізичних осіб до бюджету (наступного банківського дня) | 641 | 311 |
| Списано собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг | 901-903 | 20,21,22, 23, 27, 28 |
| Віднесено на фінансові результати: | | |
| - дохід від реалізації; | 701-703 | 791 |
| - собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг | 791 | 901-903 |
| Оренда земельних ділянок державної і комунальної власності | | |
| Нараховано плату за землю державної і комунальної власності | 23, 91 | 641 |
| Сплачено плату за землю | 641 | 311 |

Розрахунки шляхом надання послуг, виконання робіт в обліку найбільш доцільно відображати за дебетом субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Нарахування суми податку на додану вартість з доходів від реалізації послуг (виконання робіт) відображається за дебетом субрахунка 703 та кредитом субрахунка 641 «Розрахунки за податками».

Невиплачена орендарем орендна плата відображається у формі 1 «Баланс» фінансової звітності підприємства-орендаря у складі інших поточних зобов'язань (рядок 1690 «Інші поточні зобов'язання» Розділу III «Поточні зобов'язання і забезпечення» пасиву балансу).

Доходи від реалізації орендодавцю продукції, товарів, послуг (при натуральній і відробітковій формі орендної плати) включаються до складу доходів (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – рядок 2000 форми 2 «Звіт про фінансові результати», собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) відображається у рядку 2050 форми 2.

На рис. 2.4 уточнено порядок відображення прав оренди в обліку залежно від виду права власності орендодавця на земельну ділянку (приватна / державна, комунальна).

Ключовими моментами при відображенні прав оренди в бухгалтерському обліку орендаря є наступні:

- 1) При оренді земельних ділянок державної і комунальної власності орендна плата є податковим платежем. Так, орендна плата за земельні ділянки, які перебувають у державній або комунальній власності, є загальнодержавним податком, тому земельний податок за такі земельні ділянки не сплачується, а здійснюється виплата лише орендної плати. Річна сума цього платежу визначається податковим законодавством, згідно з яким не може бути меншою: для земель сільськогосподарського призначення – розміру земельного податку, що встановлюється розділом XIII Податкового кодексу України; для інших категорій земель – трикратного розміру земельного податку, що встановлюється цим же розділом.

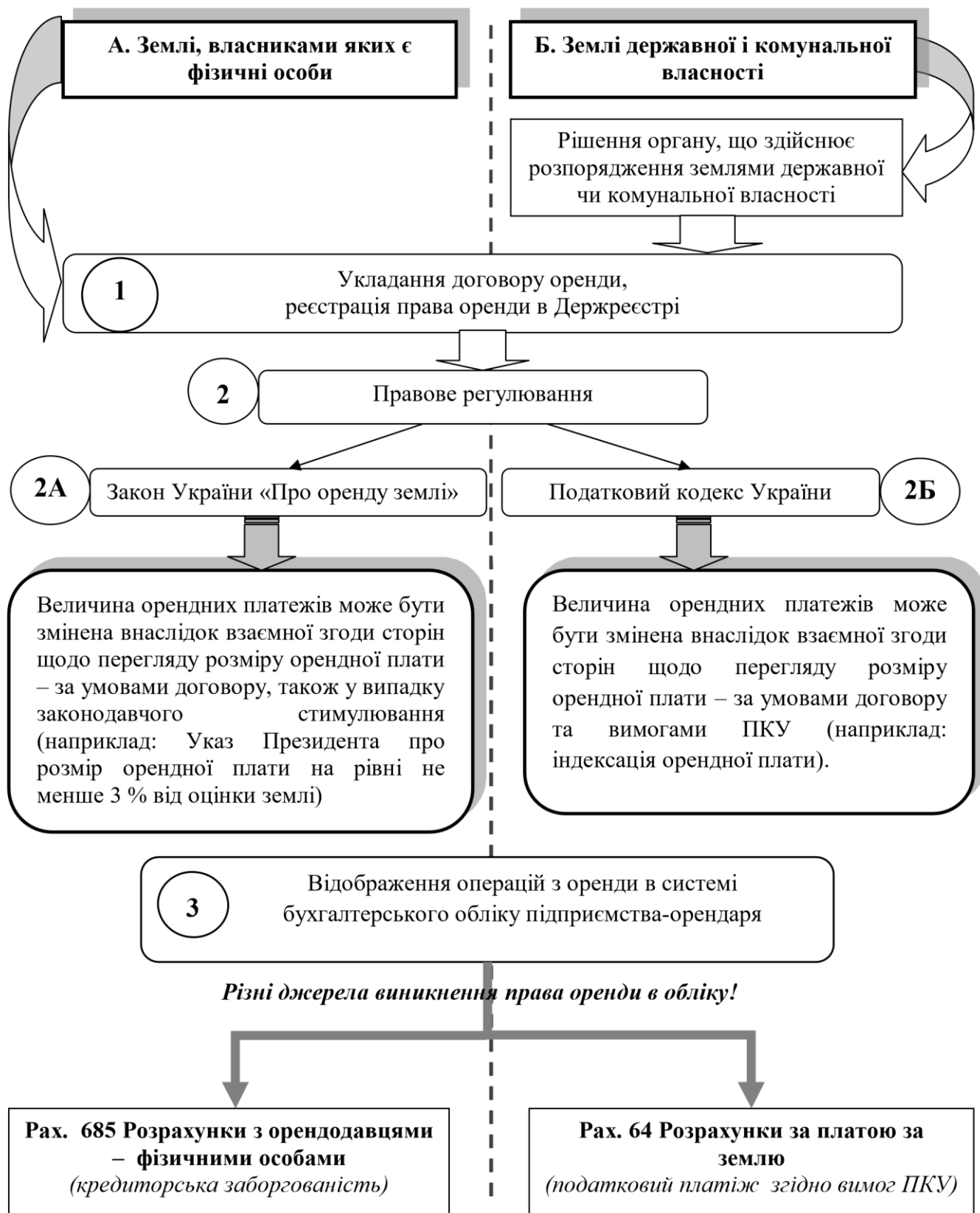


Рис. 2.4. Уточнений порядок відображення прав оренди в бухгалтерському обліку орендаря залежно від виду права власності орендодавця на земельну ділянку (приватна / державна, комунальна)

У цьому випадку для розрахунків зі сплати орендних платежів за земельні ділянки підприємство-орендар використовує рахунок бухгалтерського обліку 64 «Розрахунки за податками і платежами».

2) При оренді земельних ділянок, власниками яких є фізичні особи, виплачується орендна плата, яка виступає кредиторською заборгованістю перед орендодавцями. При укладенні договору оренди з фізичними особами розмір, форма і строки внесення орендної плати за землю встановлюються в договорі оренди за згодою сторін [48]. Разом з тим у типовому договорі оренди земельної частки (паю) передбачено, що розмір орендної плати визначається за домовленістю між сторонами, але не може бути меншим від розміру, встановленого чинним законодавством. На сьогодні такий розмір становить 3 % від вартості орендованої земельної частки (паю) [48].

Для розрахунків за орендною платою з орендодавцями – фізичними особами підприємство використовує рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме – субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Проте варто відзначити, що орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності не зумовлює виникнення додаткового податкового зобов'язання, адже є податковим платежем і виплачується тільки у грошовій формі, а у випадку оренди земель у фізичних осіб, окрім грошової, можливе поєднання натуральної та відробіткової форм орендної плати.

При розрахунках з орендодавцями-фізичними особами у останніх виникає податкове зобов'язання, базою для обчислення якого є сума орендної плати, оскільки орендна плата за земельні ділянки та паї для орендодавця (фізичної особи) включається до загального місячного оподаткованого доходу (пп. 5 п. 2 ст. 164 ПКУ) і підлягає оподаткуванню.

У випадку, коли дохід (винагорода) за договором оренди землі виплачується орендодавцю грошовими коштами, об'єкт оподаткування (операція постачання продукції або послуг) відсутній, тому податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються. При виплаті винагороди за договором оренди у натуральній формі або у вигляді послуг має місце постачання продукції

або послуг, тому така операція є об'єктом обкладення ПДВ (ст. 185 ПКУ). При цьому базою обкладення ПДВ є договірна (контрактна) вартість товарів/послуг, але не нижча за звичайні ціни, визначені відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України.

У більшості випадків орендна плата за землі виплачується орендодавцям – власникам землі (фізичним особам – платникам ПДФО) у негрошовій або у змішаній формі. Орендна плата – це дохід орендодавця, який підлягає включенню до його сукупного оподаткованого доходу. Відповідно ж до п. 164.5 Податкового кодексу України, «під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування ПДФО є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами...».

Отже, незалежно від того, у кого (своїх працівників, працюючих громадян, пенсіонерів, неповнолітніх тощо) підприємство орендує землю, при нарахуванні орендної плати воно має утримати з орендодавців податок з доходів фізичних осіб (пп. 1 п. 1 ст. 168 ПКУ). Цю обставину варто обумовити у договорі оренди, аби заздалегідь зняти непорозуміння з орендодавцями.

Таким чином, ведення обліку розрахунків з орендної плати за землю з урахуванням того, хто виступає орендодавцем, дозволяє посилити аналітичність облікових даних та мінімізувати затрати на відповідну звітність і контроль розрахунків із орендодавцями.

2.3. Умови складання та подання звітності з оренди землі на сільськогосподарських підприємствах

Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2017 № 9 «Про внесення змін до форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)», зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16.02.2017 за №225/30093 (далі – Наказ № 9), який набрав чинності 21.03.2017, внесено зміни до форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата

за земельні ділянки державної або комунальної власності) (далі – декларація), затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2015 № 560, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 03.07.2015 за № 783/27228 (далі – Наказ № 560). Цей Наказ опубліковано в бюлетені «Офіційний вісник України» від 21.03.2017 № 23.

Відповідно до внесених змін наказом № 9 в декларації слід відображати:

- місяць і рік, а також дату державної реєстрації прав на земельну ділянку, а також дати документа, що засвідчує/підтверджує право оренди землі;
- площу земельної ділянки не лише в га, а також і в кв. м;
- нормативну грошову оцінку одиниці площі земельної ділянки.

Крім того, при уточненні податкових зобов'язань більше не потрібно буде розмежовувати суми збільшення/зменшення податкових зобов'язань на ті, за якими ще не настав строк сплати, і на ті, за якими строк сплати вже минув.

Враховуючи норми пункту 46.6 статті 46 Податкового кодексу України звітувати за новою формою декларації потрібно буде в травні за квітень 2017 року.

Податкова декларація може бути не визнана контролюючим органом як податкова декларація, якщо в ній не зазначено обов'язкових реквізитів, її не підписано відповідними посадовими особами, не скріплено печаткою платника податків (у суб'єктів господарювання - фізичних осіб, за наявності такої). Податкова декларація орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності, що подається до органів державної податкової служби, подається без підчисток, дописок, закреслень слів (цифр) із заповненням усіх обов'язкових реквізитів (кодів, дат, підписів і т. д.).

Декларація орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності може бути заповнена від руки чорнильною, кульковою ручкою або віддрукованою (заповнення олівцем не припускається), без виправлень і помарок; у рядках, де відсутні дані для заповнення, має бути проставлена риска. Сума орендної плати у податковій декларації проставляється в гривнях, з копійками, з відповідним округленням за загальновстановленими правилами.

Платники орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності (крім громадян) самостійно обчислюють суму орендної плати щороку за станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік.

Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день.

подається до 1 лютого поточного року за місцезнаходженням земельної ділянки з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій.

Нова звітна (річна) податкова декларація подається до 1 лютого поточного року за місцезнаходженням земельної ділянки з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями.

Нова звітна (щомісячна) податкова декларація подається протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. Подання такої декларації не звільняє від обов'язку подання податкової декларації до 1 лютого поточного року.

Нова звітна податкова декларація (у разі виникнення обставин, що призвели до зміни податкового зобов'язання).

подається протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця, у якому виникли такі зміни.

Якщо після подання декларації за звітний період платник подає нову звітну податкову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання звітної декларації за такий самий звітний період - штрафи не застосовуються. При цьому, раніше подана звітна податкова декларація залишається в органах державної податкової служби.

Звітна податкова декларація за новоукладеними договорами подається протягом місяця з дня виникнення права на нововідведену земельну ділянку відповідно до частини другої статті 14 Закону України "Про плату за землю" від

03.07.92 р. N 2535-XII (далі – Закон № 2535). Нагадаємо, що у частині другої статті 14 Закону № 2535 зазначено, що платник податків має право подавати щомісячно нову звітну податкову декларацію за нововідведені земельні ділянки, що не звільняє від обов'язку подання податкової декларації протягом місяця з дня виникнення права на нововідведену земельну ділянку, протягом 20 календарних днів місяця наступного за звітним.

Органи державної податкової служби здійснюють контроль за тим, саме з якого числа звітного місяця укладено договори за нововідведені земельні ділянки.

При поданні уточнюючої декларації, уточненні податкових зобов'язань орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності у складі звітної або нової звітної декларації платником складається додаток 2 «Перерахунок податкового зобов'язання орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності», який подається платниками орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності до органів державної податкової служби разом зі звітною або новою звітною податковими деклараціями лише у випадку уточнення у складі таких податкових декларацій показників за відповідний податковий звітний період. Додаток 2 складається і подається за кожний відповідний податковий (звітний) період або за рік, що уточнюються, окремо, на підставі даних договору оренди землі на відповідну земельну ділянку за відповідний період.

Відмітимо, що у разі, якщо платник орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності має декілька земельних ділянок на території однієї сільської, селищної або міської ради (код органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням земельної ділянки за КОАТУУ один і той же), по яких окремо укладені договори оренди землі, то таким платником може подаватися до відповідного органу державної податкової служби одна узагальнена податкова декларація орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності, яка відображає загальну суму орендної плати за такі земельні ділянки згідно укладених договорів оренди землі.

Важливе значення в методології обліку земель сільськогосподарського призначення відводиться фактору звітності.

Земельні ділянки вже зараз є об'єктом річної бухгалтерської звітності. Інформація про наявність земель у фізичних величинах (га) міститься у формі державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств», зокрема у розділі 4 форми «Землекористування протягом звітного року». Даний розділ заповнюють на основі Акта на право користування землею, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди земельних паїв та даних державного обліку земель.

Земельні ділянки у вартісному виразі містяться у Балансі та Примітках до фінансової звітності. Зокрема, в Балансі у розділі 1 "Необоротні активи" у рядку 031 разом із даними про інші основні засоби підприємства. У Примітках до фінансової звітності у розділі 2 «Основні засоби» – рядок 100 «Земельні ділянки» та рядок 110 «Капітальні витрати на поліпшення земель». За даними групами розгорнуто відображається залишок на початок року, надходження, переоцінка, вибуття та залишок на кінець року.

Останнє засвідчує важливість для держави обліку земельних ділянок та певні успіхи науки щодо побудови статистичної звітності із землекористування в аграрній сфері економіки. Проте це слід розглядати як перші кроки у справі формування методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення та підготовки відповідного стандарту.

Орендарі земельних ділянок можуть сплачувати такі податки у зв'язку з об'єктом оренди чи розрахунками за ним:

- Податок на прибуток. Підприємства, частка сільськогосподарського товаровиробництва яких перевищує 75 %, мають право вибору: залишатись платником податку на прибуток чи перейти на спрощену систему оподаткування. Для платників податку на прибуток плата за оренду земельних паїв включається до складу витрат за правилами бухгалтерського обліку, зменшуючи прибуток до оподаткування. У разі розрахунків за оренду земельного паю в негрошовій формі виникає дохід від реалізації товарів або надання послуг, який відповідно до

Податкового кодексу України (ПКУ) треба включити до складу доходу, що враховується при визначенні об'єкта оподаткування. Датою збільшення доходу при відвантаженні продукції в рахунок оплати за оренду є дата переходу орендодавцеві права власності на такий товар, а при наданні послуг – дата складання акта або іншого документа, що підтверджує виконання робіт або надання послуг.

- Єдиний податок 4 групи. Сільськогосподарські товаровиробники, які відповідають наведеним вище критеріям та прийняли рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, податок на прибуток не сплачують. Тому розмір та форма орендної плати за паї не несе для них жодного податкового навантаження. Однак об'єкт орендної плати, тобто самі земельні ділянки, є об'єктом єдиного податку 4 групи за ставками, зазначеними у п. 293.9 ПКУ.

- Податок на додану вартість. Податкове зобов'язання з ПДВ виникає у орендаря лише при здійсненні розрахунків за оренду земельного паю у негрошовій формі, що розглядається як звичайна операція купівлі-продажу.

Податок на доходи фізичних осіб та військовий збір. Дохід від надання в оренду включається до оподатковуваного доходу орендодавця. Податковим агентом платника податку – орендодавця щодо його доходу від оренди є орендар, відповідно він утримує 18 % ПДФО та 1,5 % ВЗ з такого доходу. База оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше мінімальної суми орендного платежу, встановленої законодавством з питань оренди землі (3 %).

Звертаємо увагу, що натуральний коефіцієнт для визначення суми податків (п. 164.5 ПКУ) застосовуємо, лише коли в договорі чітко визначено кількість зерна чи іншої продукції, що має бути видана в рахунок орендної плати. Коли ж у договорі передбачено певну суму орендної плати за рік, виплата продукції в рахунок оренди відбувається вже після утримання податку, і натурального коефіцієнта не потребує. Утриманий ПДФО та ВЗ сплачуються не пізніше дня виплати орендної плати у безготівковій формі або впродовж 3-х банківських днів після виплати у негрошовій формі чи готівкою з каси (пп. 168.1.4 ПКУ).

Висновки до розділу 2

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.

Важливим є привабливе представлення вітчизняного аграрного капіталу на світовій мові бізнесу, якою є бухгалтерський облік. А з другого боку, не менш важлива місія бухгалтерського обліку у нелегкій справі збереження для українського народу його сільських громад, безцінного вітчизняного земельного капіталу. Звідси справедливим є триєдине тлумачення земельного капіталу в бухгалтерському обліку як господарського активу, національного багатства та планетарного природного ресурсу. Не менш важливою є його роль, як просторової умови існування людей, сільських громад.

Розвиток методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення потребує трійстого відображення їх природи та першочергової уваги як до найбільш значимого в аграрній економіці активу. Останнє має бути в основі нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки.

Важливе значення в методології обліку земель сільськогосподарського призначення відводиться фактору звітності.

Земельні ділянки вже зараз є об'єктом річної бухгалтерської звітності. Інформація про наявність земель у фізичних величинах (га) міститься у формі державного статистичного спостереження № 50-ст "Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств", зокрема у розділі 4 форми "Землекористування протягом звітного року".

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЬ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ФОРМУВАННЯХ

3.1 Контроль орендних операцій у сільськогосподарських формуваннях

Формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств значною мірою залежить від розміру землекористування та ефективності її використання. Протягом останніх років найбільш дієвим інструментом формування землекористування підприємств сільського господарства була і залишається оренда, як основна форма реалізації юридичних та економічних прав селян на землі сільськогосподарського призначення. Загальні принципи організації та обліку оренди в Україні регламентують П(С)БО 14 «Оренда» [48] та МСБО 17 «Оренда» [49].

Однак, при організації обліку, аналізу, контролю та аудиту орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах слід враховувати специфіку сільськогосподарської оренди, яка полягає у паралельному співіснуванні двох об'єктів оренди - землі і майна, що вимагає різних підходів до формування їх обліково-контрольного забезпечення.

Особливості земельних орендних відносин обумовлюють необхідність використання сільськогосподарськими товаровиробниками оперативної оренди земельних ділянок, яка гарантує орендодавцю після закінчення терміну дії договору оренди право беззаперечного повернення власності.

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.

Земельні ділянки можуть передаватися як у короткострокову оренду (терміном не менше 7 років), так і довгострокову, але не більше 50 років [34, 36].

Мета контролю оренди земель сільськогосподарського призначення полягає у висловленні контролером незалежної професійної думки щодо законності, достовірності та правильності відображення в обліку та звітності інформації щодо оренди землі та її якісного стану. До основних завдань контролю оренди земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах можна віднести:

- підтвердження юридичного статусу оренди земельних ділянок сільськогосподарським підприємством;
- контроль за дотриманням діючого законодавства відносно оренди земельних ділянок;
- перевірку реальності існування об'єктів оренди земельних ділянок та оцінку їх якісного стану;
- перевірку правильності розрахунку орендної плати та своєчасності її сплати;
- перевірку наявності контролю за збереженням та раціональним використанням орендованих земельних ділянок;
- перевірку правильності документального оформлення та відображення в обліку операцій, пов'язаних з орендою землі;
- розробку рекомендацій щодо забезпечення охорони земельних ділянок та покращення їх використання.

Виконання поставлених завдань вимагає чіткого визначення об'єктів аудиторської перевірки. Виходячи з мети, яку необхідно досягнути аудиторів при проведенні перевірки операцій з оренди землі, об'єктами аудиту слід вважати: правову основу оренди землі; орендовані земельні ділянки, їх якісний стан та вартісну оцінку; операції, пов'язані з орендою землі; орендну плату; операції, пов'язані зі збереженням та використанням орендованої землі; бухгалтерське оформлення орендних операцій. Підґрунтям аудиту оренди земельних ділянок виступає інформаційне забезпечення перевірки.

При формуванні методики аудиту конкретного об'єкту діяльності підприємства насамперед необхідно визначити напрями його проведення. Слід

відзначити, що серед науковців відсутня єдина точка зору щодо вирішення цього питання [1–8].

Аналіз та узагальнення існуючих підходів до проведення аудиту свідчить, що визначення напрямів аудиторської перевірки, як правило, здійснюється на основі наступних ознак: в залежності від рівня агрегування інформації про об'єкт перевірки; в розрізі дій аудитора, спрямованих на підтвердження передумов формування фінансової звітності; за видами операцій, які пов'язані з об'єктом аудиту; в розрізі етапів аудиторської перевірки, що традиційно виділяються. Вважаємо, що більш доцільним при формуванні програми перевірки є використання комбінованого підходу, який передбачає суміщення декількох зазначених ознак.

Форми та зміст робочих документів визначені з урахуванням специфіки окремих питань з контролю оренди землі сільськогосподарського призначення. Склад основних показників робочих документів дозволяють визначити характер порушення (помилки) за кожним напрямом перевірки, передбачених методикою, зробити їх нормативно-правове обґрунтування та встановити вплив на показники фінансової, податкової та статистичної звітності.

Використання запропонованої робочої документації контролера забезпечує необхідний рівень обґрунтованості аудиторського висновку та контроль за виконанням усіх запланованих процедур з перевірки орендних операцій.

Враховуючи специфіку орендних земельних відносин, до найбільш важливих питань основного етапу контролю оренди земельних ділянок слід віднести: підтвердження законності земельних орендних відносин на сільськогосподарському підприємстві (правовий аудит оренди земельних ділянок), перевірку обґрунтованості визначення розміру орендної плати, оцінку ефективності заходів орендаря щодо збереження родючості землі та раціонального її використання.

Правовий аудит оренди землі передбачає:

- встановлення відповідності договору оренди вимогам земельного законодавства (об'єкт оренди, строк дії договору оренди, орендна плата із зазначенням її розміру, індексації, способу та умов розрахунків, строків, порядку її внесення і перегляду та відповідальності за її несплату, порядок відшкодування витрат з поліпшення земель);

- підтвердження правового статусу орендодавця (перевірку наявності та правильності оформлення правовстановлюючих документів на землю та землевпорядної документації, дотримання процедур їх видачі та реєстрації, перевірку існуючих обмежень щодо використання земельної ділянки);

- перевірку наявності і оцінки якісного стану землі (агрохімічного та еколого-агрохімічного обстеження землі) при передачі в оренду.

Контроль операцій з розрахунку орендної плати за орендовані земельні ділянки включає наступні процедури:

- оцінку обґрунтованості визначення нормативної грошової оцінки земельної ділянки;

- перевірку відповідності застосованих ставок орендної плати вимогам законодавства;

- перевірку правомірності та правильності індексації величини орендної плати.

При цьому аудиторів необхідно врахувати наступні положення:

- нормативна грошова вартість орендованої земельної ділянки встановлюється відповідно до вимог законодавства та фіксується у технічній документації з нормативної грошової оцінки земель орендодавця;

- величина орендної плати за оренду земельної ділянки, враховуючи несплачену, підлягає індексації на дату її виплати відповідно до рівня інфляції;

- ставка орендної плати повинна знаходитись у визначених законодавством межах;

- форма платежу орендної плати (грошова, натуральна) визначається умовами договору оренди.

При цьому розрахунок у натуральній формі має відповідати грошовому еквіваленту вартості товарів за ринковими цінами на дату внесення орендної плати.

Проведення аудиторських процедур щодо виконання сільськогосподарським підприємством встановлених режимів охорони та використання орендованої землі спрямована на забезпечення збереження її якісного стану. Тому, результати перевірки відповідають інтересам як орендодавця, так і орендаря, та сприяють підвищенню зацікавленості їх у більш дбайливому ставленні до орендованої землі. Крім того, оцінка впливу діяльності сільськогосподарських підприємств на стан орендованих земельних ділянок дозволяє встановити пріоритетність у їх розвитку та привабливості інвестицій.

Результати проведеного дослідження є підґрунтям для подальшого поглиблення методичної складової аудиту оренди землі в частині розробки конкретних аудиторських процедур та методів їх реалізації за визначеними напрямками аудиторської перевірки, а також, для удосконалення організаційного та інформаційного забезпечення даного виду аудиту.

Запропонований методичний підхід до проведення незалежного аудиту є також передумовою розробки та впровадження системи внутрішнього аудиту орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах як гаранту ефективного контролю за їх діяльністю.

Сучасний стан розвитку земельних відносин в Україні обумовлює необхідність аудиту оренди земель сільськогосподарського призначення, як одного з дієвих засобів підвищення ефективності управління земельними ресурсами на сільськогосподарських підприємствах.

Ефективність аудиторської перевірки залежить від обґрунтованості визначення напрямів її проведення. З урахуванням особливості сільськогосподарської оренди запропонована методика аудиту операцій з оренди земельних ділянок, яка на відміну від існуючих підходів, передбачає проведення правового аудиту орендованих земельних ділянок, оцінку діяльності сільськогосподарських підприємств в галузі їх охорони та використання,

надання рекомендацій по формуванню обліково-контрольного забезпечення орендних операцій.

Реалізація рекомендованого методичного підходу до проведення аудиторської перевірки дозволяє отримати усі необхідні та достатні аудиторські докази для формування аудитором висновку щодо законності орендних операцій із землею та достовірності їх відображення в обліку та звітності сільськогосподарських підприємств, а також оцінити якісний стан орендованої землі та виявити додаткові резерви підвищення ефективності її використання.

Для підтвердження та забезпечення обґрунтованості аудиторського висновку сформовано пакет робочих документів аудитора, який дозволяє проаналізувати та узагальнити результати аудиту орендних земельних операцій за окремими його напрямками.

Переважає кількість земельного банку (землі в користуванні) сільгосппідприємств є орендованою, власниками (орендодавцями) якої є фізичні особи, яким земля дісталася свого часу в процесі розпаювання.

За користування орендованою землею підприємство кожному орендодавцеві сплачує орендну плату та перераховує з виплаченої (нарахованої) орендної плати податки до бюджету. Частка (кількість) господарських операцій, які здійснює сільгосппідприємство з пайовиками, - найбільша порівняно з іншими групами господарських операцій.

Згідно з пп. 164.2.5 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу орендна плата включається до складу загального місячного (річного) оподаткованого доходу з метою справляння ПДФО. Податковим агентом платника податку (орендодавця) є орендар (пп. 170.1.1 п. 170.1 ст. 170 Кодексу).

При цьому згідно з пп. 170.1.1 вищезазначеного пункту об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, встановленого в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу, передбачена законодавством з питань оренди землі.

Відповідно до норм п. 1 Указу № 92 орендна плата за земельні ділянки сільськогосподарського призначення, земельні частки (паї) запроваджується у

розмірі не менше 3 % визначеної згідно із законодавством вартості земельної ділянки, земельної частки (паю).

Ставка ПДФО становить 18 % бази оподаткування (п. 167.1 ст. 167 Податкового кодексу).

Якщо орендна плата виплачується у негрошовій формі, слід зважати на норми п. 164.5 ст. 164 зазначеного Кодексу: під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких встановлено згідно з цим Кодексом, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - Sp), \quad (2.1)$$

де K — коефіцієнт;

Sp — ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Для ставки податку 18 % коефіцієнт становить 1,21951.

Умовний приклад. Орендар передав орендодавцеві у рахунок орендної плати відходи кукурудзи, ринкова вартість яких з урахуванням ПДВ — 3 600,00 грн. Відповідно до п. 164.5 ст. 164 Податкового кодексу сума ПДФО становить 790,24 грн ($3\,600,00 \text{ грн} \times 1,21951 \times 18\%$).

Але на сьогодні з суми орендної плати утримується також військовий збір у розмірі 1,5 %, про який йтиметься далі. Тож при розрахунку коефіцієнта слід враховувати не тільки ставку ПДФО, а й ставку військового збору. Якщо цього не зробити, у підприємства буде відсутнє джерело утримання військового збору, тобто не буде коштів на оплату такого збору. Єдине джерело коштів - це сума нарахованої орендної плати, яка повинна включати в себе всі податки та суму до виплати. Таким чином, для суми ставок ПДФО і військового збору 19,5 % (18 % + 1,5 %) коефіцієнт становитиме 1,242236.

У такому разі сума ПДФО - 804,97 грн ($3\,600,00 \text{ грн} \times 1,242236 \times 18\%$), а військового збору - 67,08 грн ($3\,600,00 \text{ грн} \times 1,242236 \times 1,5\%$).

Основне обґрунтування цієї точки зору таке. Вартість натуральної виплати - це сума готівки за вирахуванням податків. Сума до нарахування повинна включати як власне виплату готівки, так і суми податків.

Водночас податки утримуються з нарахованої, а не виплаченої суми. Тому сума нарахування (або база оподаткування) розраховується зворотним шляхом так, як ми це показали вище. За даними прикладу 1 вона дорівнює 4 472,05 грн (3 600,00 грн \times 1,242236). Це і є сума, яку необхідно відобразити в бухгалтерському обліку сільгоспідприємства як нараховану суму орендної плати орендодавцю — фізичній особі. З цієї суми сільгоспідприємство утримує ПДФО - 804,97 грн і військовий збір - 67,08 грн. На руки залишається 3 600,00 грн (4 472,05 грн – 804,97 грн – 67,08 грн).

ПДФО перераховується до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом (пп. 168.1.2 п. 168.1 ст. 168 Податкового кодексу).

Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, ПДФО сплачується (перераховується) до бюджету протягом трьох банківських днів з дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання)(пп. 168.1.4 п. 168.1 ст. 168 зазначеного Кодексу).

У разі якщо орендну плату нараховано, але своєчасно не виплачено, ПДФО з такої нарахованої орендної плати утримується та перераховується до бюджету в строки, встановлені для місячного податкового періоду (пп. 168.1.5 п. 168.1 ст. 168 Податкового кодексу).

Згідно з пп. 49.18.1 п. 49.18 ст. 49 і п. 57.1 ст. 57 Кодексу перерахування податку слід здійснити протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

У формі № 1ДФ нарахована та виплачена орендна плата відображається за кодом ознаки доходу «106».

Слід нагадати, що у формі № 1ДФ передбачено окремі колонки для відображення нарахованого доходу (в цьому випадку - орендної плати) і

утриманого нарахованого ПДФО (відповідно 3а і 4а) і окремі колонки для відображення виплаченого доходу (орендної плати) і утриманого перерахованого ПДФО (відповідно 3 і 4).

Тож якщо, наприклад, виплату орендодавцеві орендної плати і перерахування до бюджету утриманого ПДФО здійснено у I кварталі 2017 р., у формі № 1ДФ за цей період щодо такого орендодавця (фізичної особи) будуть заповнені рядки 3 і 4 плюс рядок 5 «Ознака доходу» - 106.

При цьому якщо згідно з договором оренди строк виплати (нарахування) орендної плати — 31 грудня кожного звітного року, то відображення нарахованого доходу (орендної плати) і утриманого нарахованого ПДФО здійснюється в рядках 3а і 4а, плюс рядок 5 у формі № 1ДФ за IV квартал 2017 р.

Пунктом 16 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу встановлено справляння військового збору. Основні аспекти справляння цього збору з орендної плати такі самі, як і справляння ПДФО, тільки ставка військового збору становить 1,5 %.

Особливості утримання військового збору у разі виплати орендної плати в натуральній формі вже розглянуто вище.

Виплата орендної плати в натуральній формі (товарами, послугами) підпадає під визначення операцій з постачання орендарем товарів (пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу) чи послуг (пп. 14.1.185 зазначеної статті). Отже, відповідно до ст. 185 Кодексу такі операції підпадають під об'єкт оподаткування ПДВ. Дата виникнення податкових зобов'язань визначається у загальному порядку згідно зі ст. 187 Податкового кодексу.

У разі виплати орендної плати в натуральній формі такою датою буде дата видачі товарів (послуг). Тож на цю дату орендар, якщо він є платником ПДВ, повинен скласти податкову накладну та зареєструвати її в ЄРПН у визначені Кодексом терміни.

Однією з особливостей виплати орендної плати в натуральній формі є те, що вона виплачується одночасно (однією датою) багатьом орендодавцям -

фізичним особам - кінцевим споживачам, які не є платниками ПДВ. Орендареві у такому разі доцільно виписати одну податкову накладну за щоденними підсумками операцій.

У верхній лівій частині такої податкової накладної у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини» проставляють відповідну позначку «Х» і записують тип причини «11» (складена за щоденними підсумками операцій), у рядку «Особа (платник податку) — покупець» зазначають «Неплатник», а в рядку «Індивідуальний податковий номер покупця» — умовний ІПН «100000000000» (п. 8 та п. 12 Порядку № 1307).

3.2 Автоматизація обліку орендних операцій у сільськогосподарських формуваннях

Земля (паї, чи земельні ділянки) – основний актив сільгосппідприємств, котрий потребує ефективного управління та обліку, особливо, коли мова йде про орендовані ділянки землі.

Неможна суто формально ставитися до розробки бази даних (БД) обліку паїв, адже це не звичайний реєстр пайщиків з необхідними реквізитами, а складна детально продумана система. Знання ситуації та розуміння реального стану речей на конкретному технологічному полі допоможе втримати та розширити земельний банк агрохолдингу, тому важливо управляти не лише тими земельними ділянками, на які є договори оренди, а й ділянками, що обробляються конкурентами – іншими агрохолдингами, фермерами, одноосібниками.

Часто вже на етапі внесення даних в БД виникають питання, котрі не були враховані при постановці технічного завдання. Відповідно, такі випадки залишаються непередбаченими в БД, і подальша обробка таких даних стає в кращому випадку складною, в гіршому – неможливою. Для усунення подібних

проблем необхідно змінювати структуру БД, що призводить до зміни термінів виконання проекту та можливі додаткові фінансові витрати.

Головна відмінність БД обліку пайщиків від звичайної бази обліку господарської діяльності – її постійна змінність. Якщо всі ділянки, схильні до змін, закладені в БД з початку розробки, то на виході ми отримаємо чітко структуровану, добре керовану та прогнозовану БД.

Саме таку базу нашої власної розробки ми пропонуємо для впровадження. Вона буде ефективною для агрохолдингів з об'ємом земельного банку від 20000 га; легко інтегрується з програмними продуктами 1С, які широко використовуються в агросекторі для ведення обліку діяльності.

Керувати земельним банком допоможе візуалізація карти паїв, яка наглядно покаже прогалини в роботі адміністраторів та допоможе укласти договори оренди з власниками «білих плям» на полі.

При підтримці БД в актуальному стані взаєморозрахунки з пайщиками будуть максимально точно відповідати реальному стану речей – нарахування орендної плати, виплата орендної плати як в грошовій, так і в натуральній формах. Це дозволить уникнути різних суб'єктивних нюансів у взаємовідносинах орендодавців та орендарів.

Можливості бази даних:

- інвентаризація всіх договорів;
- коректне введення інформації по спадкоємцях та договорах, укладених з ними;
- створення необхідних шаблонів;
- введення інформації по довірених особах;
- введення інформації по розірванню договорів;
- введення інформації по картах розпаювання;
- облік заборгованості по орендній платі;
- нарахування/виплата орендної плати;
- формування необхідної звітності.

Програма «Облік землі» розроблена командою ІнтелТех для ефективного управління земельним банком сільськогосподарських підприємств.

Програма являє собою базу даних (БД), в якій зібрана вся необхідна інформація про пайовиків, паї, договори, орендну плату.

Дана БД створена на базі 1С 8 з використанням сучасних методів, наприклад, таких як керовані форми та схема компоновки даних. БД легко інтегрується з будь-якими системами, створеними на платформі 1С 8 і буде представляти собою додаток у вигляді окремої підсистеми.

Керівник:

- «бачить» за допомогою карти земельного фонду свої земельні ресурси та ресурси конкурентів;

- визначає «стратегічні» земельні ділянки, володіння якими є вкрай важливим для підприємства, та ті поля, які знаходяться в оточенні ділянок конкурентів, до яких складно доставляти техніку та через які підприємство несе додаткові витрати. Володіючи такою інформацією, керівник розробляє подальшу стратегію по управлінню земельним банком та політику нарахування та виплати орендної плати;

- контролює нарахування та виплату орендної плати тільки по актуальних договорах;

- має можливість «наочно» планувати структуру посівних площ;

- оперативно отримує всю необхідну аналітичну звітність по земельних ділянках, пайовиках, орендній платі.

Концепція функціональних можливостей бази обліку землі сільськогосподарського підприємства та її впровадження:

1. Інвентаризація всіх договорів:

- Введення всіх договорів у порожню базу даних.
- Створення можливості контролю при введенні по полях: код ДРФО, Прізвище, Ім'я, По-батькові (первинне заповнення довідника імен, населених пунктів, областей, районів, територіальних органів МВС, які видають паспорти).
- Створення шаблонів при введенні реквізитів державних актів.

- Створення шаблонів кадастрових номерів та їх територіальне прикріплення до регіону.
 - Створення шаблонів номерів реєстрації в земельних ресурсах.
 - Ергономіка введення картки пайовика, заповнення реквізитів паю (ділянки), договору.
 - Сканування та прикріплення всіх супутніх документів до договору.
2. Коректне введення інформації по спадкоємцях та укладених з ними договорах:
- Чітка прив'язка спадкоємця до власника паю;
 - Виведення інформації про необхідність переукладення договору зі спадкоємцями та розірвання договору з попереднім власником;
3. Введення інформації по довірених особах, від імені яких укладені договори:
- Введення реквізитів доручення;
 - Перевірка можливості укладення договору оренді за цим дорученням;
4. Введення інформації по розірванню договорів:
- Розірвання договору;
 - Заява на розірвання договору;
 - Реєстрація розірвання договору в управлінні земельними ресурсами.
5. Облік руху договорів при їх реєстрації наведено на рис 3.1:

| | |
|---|---|
| - | Перевірка договорів працівниками юридичного відділу; |
| - | Виготовлення кадастрових планів; |
| - | Створення заяви на реєстрацію договору; |
| - | Реєстрація договорів в управлінні земельними ресурсами. |

Рис. 3.1 Рух договорів при реєстрації

6. Укладення договорів на місцях:

- Підписанні бланку договору лінійним адміністратором на місці.

- Заповнення реквізитів пайовика на договір (печатка на підписаний пайовиком бланк).

7. Зберігання договорів.

8. Облік договорів з пайовиками з неналежним чином оформленими земельними паями.

- Укладення договору без вказання реквізитів паю.

- Допомога при оформленні державного акту на земельну ділянку (обговорюється окремо за умови, що є необхідність).

9. Введення інформації по картах розпаювання:

- Створення довідника полів згідно з картами розпаювання.

- Введення інформації по стану полів (загальна кількість паїв, невитребувані паї тощо).

- Прив'язка клітинок до оброблюваних полів.

- Створення агроекологічного паспорту полів з усіма необхідними даними.

10. Введення залишків по заборгованості з орендної плати.

11. Нарахування/виплата орендної плати наведено на рис 3.2 :

| |
|--|
| - Введення інформації по нормативній вартості землі. |
| - Нарахування орендної плати в грошовій формі. |
| - Нарахування орендної плати в натуральній формі. |
| - Виплата орендної плати. |
| - Особливості виплати орендної плати із неофіційної каси. |
| - Зняття коштів для проведення та закриття платіжних відомостей через офіційну касу. |
| - Облік взаєморозрахунків по виплаті частини орендної плати в сільради. |

Рис 3.2. Нарахування/виплата орендної плати

12. Порядок складання звітність проілюстровано на рис 3.3:

| |
|--|
| - Формування аналітичних звітів, які стосуються безпосередньо обліку землі (площа, кількість пайовиків, кількість договорів, всі можливі відбори по існуючих полях об'єктів бази даних). |
| - Звіт про наявність всіх необхідних супутніх документів. |
| - Формування бухгалтерських звітів взаєморозрахунків з пайовиками. |
| - Формування звіту по ПДФО. |

Рис 3.3. Звітність

Орієнтовний розрахунок ресурсів, необхідних для введення даних:

Кількість договорів: 20 тисяч, час введення одного договору однією групою операторів (2 людини) – 2 хвилини. Всього: 40 тисяч хвилин, коефіцієнт на песимістичний прогноз 1,5. Всього час введення 60 тисяч хвилин, що дорівнює 1 тисячі годин, тобто 125 робочих днів або 5,6 місяців.

Якщо буде задіяно 3 групи операторів із 2 працівників, час введення складе приблизно 2 місяці. Закладаємо песимістичний сценарій = 2,5 міс. на 3 групи операторів.

Окремо слід передбачити 2-3 людини для введення даних для карт розпаювання та їх прив'язку до полів, що обробляються, а також надання статусу «клітинкам» - «наша», «не наша», «фермер», «обмін» тощо.

На погляд, головний результат від запровадження даної програми – це скорочення часу й витрат за обробку інформації, облік оренди земельних ділянок, введення даних. Іншим не менш важливим результатом, буде, що облік оренди землі ставати гнучкішим мобільним, в стислі терміни здатним реагувати зміни в стратегії фірми, у законодавстві тощо.

Автоматизований документообіг дозволить скоротити період від подачі документів до безпосередньо передачі права користування землею тощо. Усе це робить фірму конкурентоспроможною й більш привабливою у порівнянні з конкурентами.

Висновки до розділу 3

Підґрунтям аудиту оренди земельних ділянок виступає інформаційне забезпечення перевірки. При формуванні методики аудиту конкретного об'єкту діяльності підприємства насамперед необхідно визначити напрями його проведення.

Особливості земельних орендних відносин обумовлюють необхідність використання сільськогосподарськими товаровиробниками оперативної оренди земельних ділянок, яка гарантує орендодавцю після закінчення терміну дії договору оренди право беззаперечного повернення власності.

Головний результат від запровадження даної програми – це скорочення часу й витрат за обробку інформації, облік оренди земельних ділянок, введення даних. Іншим не маловажним результатом, буде, що облік оренди землі ставати гнучкішим мобільним, в стислі терміни здатним реагувати зміни в стратегії фірми, у законодавстві тощо. Автоматизований документообіг дозволить скоротити період від подачі документів до безпосередньо передачі права користування землею тощо. Усе це робить фірму конкурентоспроможною й більш привабливою проти конкурентами.

Сучасний стан розвитку земельних відносин в Україні обумовлює необхідність аудиту оренди земель сільськогосподарського призначення, як одного з дієвих засобів підвищення ефективності управління земельними ресурсами на сільськогосподарських підприємствах. Ефективність аудиторської перевірки залежить від обґрунтованості визначення напрямів її проведення.

З урахуванням особливості сільськогосподарської оренди запропонована методика контролю операцій з оренди земельних ділянок, яка на відміну від існуючих підходів, передбачає проведення правового аудиту орендованих земельних ділянок, оцінку діяльності сільськогосподарських підприємств в галузі їх охорони та використання, надання рекомендацій по формуванню обліково-контрольного забезпечення орендних операцій.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами дослідження вирішене наукове завдання, яке полягає у поглибленні теоретико-методичних та організаційних положень і розроблено практичні рекомендації з ідентифікації, оцінки, обліку й звітності оренди землі сільськогосподарського призначення. Отримані результати свідчать про досягнення мети і відображені у висновках:

1. Існуючі наукові підходи до визначення економіко-правової сутності прав користування землею не розкривають облікової складової цього поняття. Як наслідок, такі активи не сприймаються суб'єктами господарювання як такі, що повинні мати відображення в обліку та звітності підприємств землекористувачів. Поглиблена обліковою складовою економіко-правовою сутність прав користування землею базується на інституційних чинниках отримання економічних вигід, на можливості застосування системи облікових методів, що слугує теоретичною основою для відображення прав користування землею як активів в обліку та звітності. Відтак, право користування землею – це невід'ємна складова інституту відносин власності у сфері земельних відносин, що забезпечує одержання економічних вигід і досягнення соціально-економічного ефекту його набувачем, відповідає критеріям визнання активу, внаслідок чого може бути відображене в системі бухгалтерського обліку.

2. В Україні створено правові передумови для введення прав користування землею до економічного обігу. Водночас, практика засвідчує труднощі в ідентифікації прав користування землею серед об'єктів бухгалтерського обліку. За результатами дослідження запропоновано методичний підхід до фіксації економіко-правових характеристик прав користування земельними ділянками в системі елементів методу бухгалтерського обліку у складі нематеріальних активів. Методичний підхід дозволяє повноцінно відображати в обліку всю специфіку операцій із правами користування землею.

3. Сьогодні оренда є найпоширенішою формою реалізації земельних відносин у вітчизняному сільському господарстві. Механізм оренди землі забезпечує доступ потенційного землекористувача до використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в умовах, коли ринковий обіг останніх законодавчо обмежений. Цим пояснюється той факт, що кількість договорів оренди в сільському господарстві зростає з року в рік, а основну частку в угодах із землею займає оренда.

4. Станом на 01.01.2017 р. в Україні укладено 4,8 млн договорів оренди земельних часток (паїв), з яких із фермерськими господарствами – 0,73 млн договорів. Загальна площа цієї категорії сільськогосподарських земель становить близько 17 млн гектарів.

5. Досліджені нами сільськогосподарські підприємства провадять свою господарську діяльність здебільшого на орендованих землях, частка яких у їхньому загальному землекористуванні становить понад 93 %.

6. Уточнено методичні засади бухгалтерського обліку прав оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення шляхом виокремлення джерел виникнення прав оренди як активу. Зокрема, джерелом у випадку оренди земельних ділянок, власниками яких є фізичні особи, є зобов'язання у формі кредиторської заборгованості, а при оренді земель державної та комунальної власності – зобов'язання з податків і платежів, зокрема із плати за землю. Облікове відображення зобов'язань із оренди з урахуванням джерел її утворення дозволяє більш точно представити права оренди в звітних документах підприємства-орендаря.

7. Використання більшості сільськогосподарських земель в Україні на правах оренди актуалізує важливість їх ідентифікації, оцінки первісної вартості та постановки на баланс. Чинна методика грошової оцінки вартості прав оренди земельних ділянок базується на методичних підходах, кожен із яких спирається на певну концепцію. З метою розкриття економіко-правової природи прав оренди запропоновано удосконалений методичний підхід до оцінки їх вартості, в основу якого покладено поєднання витратного і дохідного підходів із

застосуванням коефіцієнта, що виражає середню питому вагу земель сільськогосподарського призначення в структурі активу кожного підприємства. Це дає змогу більш точно оцінити вартість права оренди виходячи з участі земельної ділянки у виробничому процесі. Результати проведених розрахунків свідчать, що застосування удосконаленого методичного підходу до оцінки вартості прав оренди дозволяє отримати ефект додаткової капіталізації.

8. Низький рівень розкриття облікової інформації щодо сільськогосподарського землекористування у звітності аграрних підприємств обумовлює потребу доповнення звітних форм відповідними показниками. Запропоновано виокремлено відображати права користування землею в Примітках до річної фінансової звітності підприємства. Структуру та вид прав користування землею рекомендовано розкривати у формі статистичної звітності 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

9. Головний результат від запровадження бухгалтерської програми – це скорочення часу й витрат за обробку інформації, облік оренди земельних ділянок, введення даних. Іншим не маловажним результатом, буде, що облік оренди землі ставати гнучкішим мобільним, в стислі терміни здатним реагувати зміни в стратегії фірми, у законодавстві тощо. Автоматизований документообіг дозволить скоротити період від подачі документів до безпосередньо передачі права користування землею тощо. Усе це робить фірму конкурентоспроможною й більш привабливою проти конкурентами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Актуальні питання розвитку земельної реформи в Україні / [Даниленко А.С., Білик Ю.Д., Гарбуз М.Ю. та ін.; за ред. Ю.Д. Білика]. – К.: Урожай, 2004. – С. 9.
2. Бездушна Ю.С. Галузеві фактори вартості підприємства та їх облікове узагальнення / Ю.С. Бездушна // Аграрний вісник Причорномор'я. Серія: Економічні науки. – 2012. – Вип. 65. – С. 28-33.
3. Бездушна Ю.С. Нормативні засади структуризації економіки як передумова розробки галузевих стандартів бухгалтерського обліку / Ю.С. Бездушна // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 17-20.
4. Бігдан А.В. Проблеми правового регулювання орендних земельних відносин у період ринкових трансформацій / О.В. Бігдан // Економіка АПК. – 2011. – № 9. – С. 71-74.
5. Боровий В.О. Переваги та проблеми у скасуванні мораторію на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення / Боровий В. О., Олінович А. С., Іванченко О. В., Сидоренко В. Д. // Вісник Криворізького національного університету. – 2014. – 32. – С. 77-79.
6. Букало Н. Облікова політика, її суть та призначення / Н. Букало // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. – 2015. – № 1. – С. 71-76.
7. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів; вид. 4-е, доп. і перероб.] / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І.Л. Томашевська. – Житомир : Рута, 2005. – 528 с.
8. Бухгалтерський облік інноваційної діяльності та об'єктів інтелектуальної власності в науково-дослідних установах: Практичний посібник / За ред. В.М. Жука, Ю.С. Бездушної. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права та оцінки», 2013. – 194 с.

9. 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.

10. Бруханський Р. Ф. Позиціонування стратегічного управлінського обліку. Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 14 грудня 2016 р., (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль : Крок, 2016. – 247 с. (С. 15-18)

11. Бруханський Р. Ф. Ідентифікація параметрів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств. Аграрна наука та освіта Поділля: збірник наукових праць міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 2. [14-16 березня 2017 р., м. Кам'янець-Подільський]. – Тернопіль : Крок, 2017. – С. 109-111.

12. Вегера С.Г. Методологические проблемы учета ограниченных вещных прав на земельные участки / С.Г. Вегера // Вестник П19. Вегера С.Г. Особенности учета земли в контексте статической и динамической теорий бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Журнал «Бухучет в сельском хозяйстве». – 2012. – № 4. – С. 54-59.

13. Великий Ю.В. Порівняльний аналіз стандартів обліку нематеріальних активів в Україні та зарубіжних країнах / Ю.В. Великий, О.О. Ляховець // Ефективна економіка [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2157>.

14. Вірченко О.В. Державне регулювання земельних відносин в умовах формування ринку земель сільськогосподарського призначення / О.В. Вірченко// Бізнес Інформ. – 2013. – №10. – С. 207-211.

15. Вітвіцька В. Грошова оцінка як важливий чинник регулювання ринку сільськогосподарських земель / В. Вітвіцька // Землевпорядний вісник. – 2014. – №3. – С. 22-27.

16. Волкова Н. За якою вартістю обліковувати на балансі земельну ділянку, передану в постійне користування? / Н. Волкова // Баланс-бюджет. – 2014. – № 42 (56). – С. 27-28.
17. Вороновська О.В. Бухгалтерський облік сільськогосподарської діяльності в контексті сталого розвитку / О.В. Вороновська // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – №1 (13). – С. 100-103.
18. Гарнага О.М. Основи ефективного використання земельних ресурсів: монографія / О.М. Гарнага; Нац. ун-т вод. госп-ва та природокористування. Рівне : НУВГП, 2015. – 226 с.
19. Гарнага О.М. Основи управління землекористуванням: монографія / О.М. Гарнага; Нац. ун-т вод. госп-ва та природокористування. – Рівне, 2014. – 212 с.
20. Голуб Н.О. Економічний зміст витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення / Н.О. Голуб // Облік і фінанси АПК. 2010. – № 2. – С. 73-75.
21. Господарський кодекс України: Закон України № 436-IV від 16.01.2003 р. (зі змінами та доповненнями від 02.08.2017 р.) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
22. Гузар Б.С. Формування звітності по земельних ресурсах сільськогосподарського призначення / Б. С. Гузар // Міжнародний науково-виробничий журнал «Економіка АПК». – 2010. – № 7. – С. 64-67.
23. Гуйда Л.Д. Облік землі / Л.Д. Гуйда // Бухгалтерський облік. – 2006. – №. 5 (15). – С. 247-250.
24. Добряк Д.С. Нормативно-правова база регулювання земельних відносин у сільськогосподарських підприємствах. / Добряк Д.С., Міщенко В.С., Третяк А.М. // Світове господарство і міжнародні економічні відносини. – 2013. – №50. – С. 22-30.
25. Дідоренко Т.В., Коробій І.П. Облік і аналіз організації використання основного і оборотного капіталу в сільськогосподарських підприємствах.

Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах Євроінтеграції та інноваційного розвитку. Матеріали тез доповідей. 2017. – Тернопіль. С.19-21.

26. Жук В.М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: теорія і практика / В.М. Жук // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – 2008. Випуск 5 (20). – Ч. 1. – С. 179-185.

27. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.

28. Жук В.М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В.М. Жук // Агроінком. – 2011. – № 7-9. – С. 116-121. 58. Жук В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту / В.М. Жук // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки / Редколегія: Калетнік Г.М. (головний редактор) [та ін.]. – Вінниця: ВНАУ, 2012. – Випуск 1 (56). – С. 37-47.

29. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III (зі змінами та доповненнями від 28.09.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

30. Ільчак О.В. Облікові аспекти земельних відносин в умовах інтеграційних процесів / О. В. Ільчак // Бізнес Інформ. – 2014. – № 8. – С. 223-228.

31. 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 (зі змінами та доповненнями від 24.07.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

32. Іщенко Я.П. Нормативно-правове забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення / Я.П. Іщенко, М.Ю. Іщенко // Облік і фінанси. – 2013. – № 10 (3). – С. 269-274.

33. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения / Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; [предисл. П.Н. Ключин; пер. С франц., англ., нем.]. – М.: Эксмо, 2008. – 1200 с. – (Серия: Антология экономической мысли).

34. Китайчук Т.Г. Особливості обліку землі та земельних відносин. / Т.Г. Китайчук, Ю.М. Мудрик // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. Економічні науки. – 2013. – №2 (4). – С. 137-143.

35. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (зі змінами та доповненнями від 30.09.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>.

36. Коріненко А.І. Облікове відображення прав користування землею: питання фінансової безпеки аграрних підприємств / А.І. Коріненко // Фінансова безпека аграрного бізнесу: тези виступів // Всеукраїнська конференція (22-23 жовтня 2014 р.) м. Житомир: ЖДТУ. – 2014. – С. 23-25.

37. Коріненко А.І. Особливості права оренди земель сільськогосподарського призначення / А.І. Коріненко // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (26 квітня 2014 р.). / відп. ред. І.Б. Садовська. Ч.1. – м. Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2014. – С. 202-204.

38. Коріненко А.І. Порядок розрахунку орендної плати за використання сільськогосподарських земель / А.І. Коріненко // Ефективна економіка. – 2014. – №3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до журналу: <http://www/economy.nayka.com.ua>

39. Крисак А.І. Проблеми нормативного забезпечення регулювання земельних відносин / А.І. Крисак // Молодий вчений – 2014. – №1 (04). – С. 25-32.
40. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с. 102. Кулинич П.Ф. Деякі аспекти державної реєстрації земельних ділянок та оформлення прав на них / [Кулинич П.Ф., Носік В.В., Гринько С.В. та ін.]. К.: Освіта, 2014. – 438 с.
41. Литвинець Ю.І. Оцінка земель сільськогосподарського призначення для цілей бухгалтерського обліку / Ю.І. Литвинець // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2012. – Вип. 172. – С. 43-49.
42. Малюга Н.М. Земля в системі бухгалтерського обліку: визнання, оцінка, методика відображення / Н.М. Малюга, І.В. Замула // Бухгалтерський облік і аудит. 2008. – № 6. – С. 15-21.
43. Маренич Т.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку / Т.Г. Маренич // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. 2014. – Вип. 150. – С. 19-25.
44. Машкова Т.В. Реалізація та відображення в обліку прав власності на земельні частки (паї) у сільському господарстві / Т.В. Машкова // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №1. – С. 287- 294.
45. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531 (зі змінами та доповненнями від 10.12.2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0938-10>.
46. Методичні рекомендації щодо відображення в обліку землі та прав постійного користування земельними ділянками бюджетними установами та державними комерційними підприємствами / За ред. В.М. Жука, Ю.С. Бездушної // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С. 4-15.

47. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності»; Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

48. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 (МСБО 17) «Оренда»; Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_018.

49. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) «Зменшення корисності активів»; Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov>.

50. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) «Нематеріальні активи»; Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями від 14.03.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

52. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. № 1440 (зі змінами та доповненнями від 15.04.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-п>.

53. Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 р. № 1442 (зі змінами та доповненнями від 15.04.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF>

54. Облік і оподаткування земельних відносин у сільськогосподарській діяльності: Науково-практичне видання / [Ю.С. Бездушна, О.В. Волошина, В.М.

Жук та ін.]; За ред. В.М. Жука, Б.В. Мельничука, В.М. Метелиці. – К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2014. – 160 с.

55. Остапчук С.М. Бухгалтерський облік використання земель сільськогосподарського призначення: сучасний стан та потенційні можливості його удосконалення / С.М. Остапчук // Облік і фінанси. – 2014 – № 2(64). – С. 56-65.

56. Остапчук С.М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення. – Дисертація канд. екон. наук: 08.00.09, Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки». – Київ, 2015. – 200 с.

57. Остапчук С.М. Сільськогосподарське землекористування в Україні: аналіз тенденцій розвитку та облікове відображення в умовах можливого запровадження ринку прав оренди / С.М. Остапчук, Л.Р. Воляк // Облік і фінанси. – 2016. – № 4 (74). – С.46-59.

58. Остапчук С.М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення / С.М. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 62-71.

59. Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

60. Офіційний сайт Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://land.gov.ua/icat/do-uvahy-hromadian-ta-iurydychnykh-osib/>

61. Оцінка як важливий інструмент бухгалтерського обліку: розвиток уявлень та класифікація / Малюга Н.М., Колумбет О.П. // Сучасний бухгалтерський облік і контроль: проблеми розвитку: Монографія / під заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир. ПП «Рута» – 2014. – 380 с.

62. Панасько Т. Оцінка земельних ділянок сільгосппризначення за міжнародними стандартами, або наскільки ми готові застосовувати світовий досвід / Т. Панасько // Землевпорядний вісник. – 2012. – № 1. – С. 24-29.

63. Пасхавер Б.Й. Ринок землі: світовий досвід та національна стратегія / Б.Й. Пасхавер // Економіка АПК. – 2009. – №3. – С.47-53.

64. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. №291 (зі змінами та доповненнями від 09.12.2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

65. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями від 10.09.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

66. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 (зі змінами і доповненнями від 18.11.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

67. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів, та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене наказом Мінфіну України від 19.12.2006 р. №1213 (зі змінами і доповненнями від 18.03.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06>.

68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями від 24.07.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 (зі змінами та доповненнями від 01.01.2015 р.) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 (зі змінами та доповненнями від 09.08.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями від 09.08.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

72. Помаз Р. Ю. Бонітування ґрунтів як складова комплексної оцінки території / Р. Ю. Помаз // Проблеми безперервної географічної освіти і картографії. - 2012. - Вип. 16. - С. 100-102.

73. Попко Є.Ю. Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції в бухгалтерському обліку: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Попко Євгенія Юріївна. – К, 2013. – 241 с.

74. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XI (зі змінами та доповненнями від 11.06.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>

75. Про використання земель оборони: Закон України від 27.11.2003 р. № 1345-IV (зі змінами і доповненнями від 06.05.2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1345-15>.

76. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція): Закон України від 12 лютого 2015 року № 191-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/191-19>.

77. Про внесення змін до Типового договору оренди землі: затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 23.11.2016 р. № 843 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>

78. Про Державний земельний кадастр: Закон України від 07.07.2011 р. № 3613-VI (зі змінами та доповненнями від 04.06.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3613-17>.

79. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закону України від 01.07.2004 № 1952-IV (зі змінами та доповненнями від 04.06.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>

80. Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії між кадастрами та інформаційними системами: Постанова Кабінету Міністрів України від 03 червня 2013 року № 483 (зі змінами та доповненнями від 17.03.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>.

81. Про затвердження Порядку нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення: Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 23.05.2017 № 262 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0679-17>

82. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 (зі змінами та доповненнями від 24.06.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>

83. Про заходи щодо створення єдиної системи державної реєстрації земельних ділянок, нерухомого майна та прав на них у складі державного земельного кадастру: Указ Президента України від 17.02.2003 р. № 134 (зі змінами та доповненнями від 20.04.2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

84. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV (зі змінами та доповненнями від 04.06.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.

85. Про охорону земель // Закон України від 19.06.2003 № 962-IV (зі змінами і доповненнями від 27.06.2015 р.) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

86. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV (зі змінами та доповненнями від 28.06.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.

87. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» /// Указ Президента України, Стратегія від 12.01.2015 № 5/2015 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

88. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік [текст]: навч. посіб. / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.
89. Спільник І. Аналіз грошових потоків за даними фінансової звітності підприємства: значимість, мета, завдання. [Текст] / Ірина Спільник // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. С. 138-140.
90. Семенда О.В. Трансформація земельних відносин у напрямі роздержавлення та приватизації: основні етапи і шляхи її розвитку / О.В. Семенда // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Економічні науки. – 2013. – №4. – С. 208 – 214.
91. Сисак Е.О. Бухгалтерський облік земельних ресурсів: міжнародний та національний досвід / Е.О. Сисак. – 2011. – № 4. – С. 60-64.
92. Скопир Ю.М. Бухгалтерський облік прав постійного користування земельними ділянками / Ю.М. Скопир // Вісник Чернігівського національного технологічного університету. – 2014. – № 1 (72). – С. 260-264.
93. Трачова М.Д. Облік і оцінка сільськогосподарських земель / М.Д. Трачова. // Вісник Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2011. – №3. – РР. 368-374.
94. Третяк А.М. Концептуальні засади розвитку в Україні сучасної багатофункціональної системи управління земельними ресурсами / Третяк А.; Курильців Р.; Третяк Н // Землевпорядний вісник. – 2013. – №9. – С. 25.
95. Филипченко Т.В. Фінансова звітність як джерело інформації для економічного аналізу. Зелений бізнес: життя заради майбутнього: Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених. Частина 2. За ред. В. Д. Базилевича та Д. Вальтера. –К.: STARTER, 2014. – С.202-205.
96. Хомка В. М. Особливості організації бухгалтерського обліку землі / В. М. Хомка // Інноваційна економіка. – 2013. – №6. – С. 309-314. __ 215. Цивільне

право: навч. посібник для студентів юрид. вузів та факультетів. Загальна частина / За ред. О.А. Підпригори та Д.В. Бобрової. – К.: Вентурі, 1995. – 416 с.

97. Цивільний кодекс України. Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV (зі змінами та доповненнями від 19.07.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

98. Шарий Г.І. Сучасні земельні відносини на селі / Г.І. Шарий // Економіка АПК. – 2014. – №4. – С. 12-17.

99. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник; [3-тє вид., перероб. і доп.] / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2008. – 535 с.

100. Шевченко О.В. Облік та реєстрація сільськогосподарських землекористувань в Україні / О.В. Шевченко // Вісник Сумського національного аграрного університету. Економіка і менеджмент. – 2014. – №4. – С. 177-182.

101. Ярмолюк О.Ф. До питання щодо обліку землі / О.Ф. Ярмолюк // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3-5. – С. 80-83.

102. Ярмолюк О.Ф. Інвентаризація земель сільськогосподарського призначення в ринкових умовах / О.Ф. Ярмолюк // Вісник ЖНАЕУ. – 2011. – Т. 2. – № 2 (29). – С. 18-25.

103. Ярмолюк О.Ф. Методичні підходи до відображення емфітевзису в обліку / О.Ф. Ярмолюк // Агросвіт. – 2013. – № 22. – С. 282-285.

104. Ярмолюк О.Ф. Облік орендованих земельних ділянок та паїв в сільському господарстві / О.Ф. Ярмолюк, А.В. Погосова // Інноваційна економіка. – 2012. – № 8 (34). – С. 274-277.