

Надія Ціцькак.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування
Львівський національний аграрний університет**Ольга Малецька**к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування
Львівський національний аграрний університет**ОБЛІК НАЯВНОСТІ І РУХУ ВЛАСНИХ ТА ОРЕНДОВАНИХ
ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Україна входить до числа найбільших виробників сільськогосподарської продукції завдяки високій забезпеченості родючими землями. Земельний фонд України складається із земель, що мають різноманітне функціональне використання. Станом на 1 січня 2016 р. земельний фонд нашої країни складає 60 354,8 тис. га, або майже 6% території Європи, з яких 42,78 млн. га – це сільськогосподарські землі. Зокрема, сільськогосподарські угіддя становлять близько 19% загальноєвропейських, у т. ч. рілля – майже 27%. Показник площі сільськогосподарських угідь у розрахунку на душу населення в Україні є найвищим серед європейських країн – 0,9 га, в т.ч. 0,7 га рілля. За різними оцінками загальна площа чорноземів в Україні становить, від 15,6 до 17,4 млн. га, або близько 8% світових запасів [5, с. 585].

Із вступом України на шлях незалежного розвитку розпочалися реформи у всіх сферах суспільного життя. Надзвичайно важливі і глобальні зміни пройшли у площині питань, які пов'язані із питаннями власності, ринку, оренди та оцінкою землі, а також земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах. У всіх сучасних галузях земля має важливе значення. Однак, беззаперечно, найактивніше вона використовується в галузях аграрного виробництва, де одночасно виступає і предметом, і засобом праці. Практично всі економісти-науковці та економісти-практики відзначають вагомість та нероздільність від виробничого процесу земельних ресурсів. Роль землі в сільському господарстві в порівнянні з іншими галузями виробництва дуже відрізняється.

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

- створення належної інформаційної бази щодо відображення фізичного стану земельної ділянки, ведення агротехнічних записів стану та змін по окремих земельних ділянках (сівозмінах) для систематичного контролю за збереженням якісних характеристик та ефективним використанням земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах;
- чітке документальне оформлення та своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з надходженням, вибуттям та використанням земельних ресурсів;
- відстеження змін щодо передачі прав на земельні ресурси, спостереження за рухом земель разом із будівлями та спорудами, відображення змін у складі та стані земельних угідь при переході від одного стану в інший;
- відображення та контроль за наявністю та рухом коштів, призначених для цільового фінансування витрат щодо покращення землі;
- контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків на землю та відображенням їх в обліку [4].

У сільськогосподарському виробництві земля є найважливішим господарським засобом, без якого неможливий процес виробництва. Земля в аграрній сфері функціонує одночасно як предмет праці і як засіб праці. Тому до неї, як і до будь-якого засобу виробництва, є неприпустимий підхід безвартісного ресурсу. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Закону України «Про оцінку

земель» земля, як об'єкт обліку обов'язково повинна мати грошову (експертну) оцінку і її вартість, та право користування нею, неодмінно повинні знайти відображення в бухгалтерському обліку.

Земельний фонд України складається із земель, що мають різноманітне функціональне використання. Землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей. Таке визначення земель сільськогосподарського призначення міститься у Податковому кодексі та статті 22 Земельного кодексу [2]. За даними Головного управління Держгеокадастру у Львівській області, загальна площа Львівської області на кінець 2015 року становила 2183,1 тис. га, в тому числі площа земель сільськогосподарського призначення – 1290,1 тис. га, що становить 59,1% від загальної земельної площі даного регіону. Зарахування земельних угідь до балансу сільськогосподарських формувань вимагає чіткого та достовірного інформаційно-облікового відображення. Початковим етапом організації обліку земель сільського господарства є визначення статусу землекористувача, умов та режиму землекористування, якісних та кількісних показників землекористування, рівня родючості земель та інших суттєвих аспектів землекористування [4].

Планом рахунків для узагальнення інформації в бухгалтерському обліку про наявність власних та залучених додаткових земельних ресурсів, про права користування земельними ділянками, про витрати на поліпшення земель та їх забезпечення передбачено ряд бухгалтерських рахунків, на яких відображається інформація про перелічені об'єкти бухгалтерського обліку земель і земельних відносин (рис. 1).

Земельні ділянки обліковуються на підставі свідоцтва, яким посвідчується право власності на земельну ділянку або право постійного користування та встановлюються площа та вартість переданих земельних ділянок. Одиницею обліку є окрема земельна ділянка. Основні документи, які слугують джерелом для збору облікової інформації про земельні ділянки, включають: договір, який підтверджує набуття прав власності на земельну ділянку, договір оренди землі, сертифікат на право на земельну частку (пай), свідоцтво на право колективної власності на землю, свідоцтво на право приватної власності на землю, свідоцтво на право постійного користування землею.

Операції із земельними ділянками у сільськогосподарських підприємствах можна оформляти типовими первинними документами для обліку наявності і руху основних засобів, які затверджені Наказом Міністерства аграрної політики «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств». Проте, форми цих документів повністю не розкривають сутності операцій із земельними ділянками сільськогосподарських підприємств.

В Україні сільськогосподарські землі згідно законодавства можуть використовуватися лише на умовах операційної оренди. Нині понад 90 % аграрних формувань використовує орендовані землі. Тому особливої уваги потребує раціональна побудова системи оренди земель сільськогосподарського призначення. Станом на 01.07.2015 в Україні було укладено 4671,5 тисяч договорів оренди земель сільськогосподарського призначення приватної форми власності (паїв) загальною площею 16579 тис. га (50% від земель приватної власності). Середня орендна плата складала 786 грн./га в рік. Крім того, було укладено 56053 договорів оренди земель державної форми власності з середнім рівнем орендної плати 1356,1 грн/га в рік із значною різницею між областями [6].

Облік орендних операцій здійснюється на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» і регламентується П(С)БО 14 «Оренда». Аналітичний облік нарахування і виплати орендної плати кожному орендодавцю слід здійснювати на основі заключених договорів-оренди. Введення 7-річного мінімального терміну для договорів оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення збігається із значним падінням кількості

зареєстрованих договорів оренди. Цей факт свідчить про те, що не всі сільськогосподарські формування належним чином ведуть облік орендованих земельних ділянок (паїв).



Рис. 1. Об'єкти обліку земельних ділянок та земельних відносин

Отже, в умовах сьогодення новим об'єктом бухгалтерського обліку виступає земля із властивими їй особливостями. Операції із земельними ділянками у сільськогосподарських

підприємствах можна оформляти типовими первинними документами для обліку наявності і руху основних засобів.

Список використаних джерел

1. Жук В. М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин. Агроінком. 2011. № 7-9. С. 116-121.
2. Земельний кодекс України від 25.10.2001 №2768-14 (зі змінами і доповненнями від 11.02.2015) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
3. Земельний фонд України станом на 1 січня 2015 р. / Державне агентство земельних ресурсів України [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://www.dazru.gov.ua/terra/control/uk/publish/article?art_id=134612&.
4. Ільчак О. В. Бухгалтерський облік сільськогосподарських земель: вимоги міжнародних стандартів. Режим доступу : <http://konf.amsfo.com.ua/buhgalterskij-oblik-silskogospodarskix-zemel-vimogi-mizhnarodnix-standartiv>.
5. Колодій П. П. Проблеми сучасного використання та стан земельних ресурсів. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://global-national.in.ua/archive/7-2015/126.pdf>.
6. Моніторинг земельних відносин в Україні 2014-2015 / Статистичний щорічник // http://land.gov.ua/wp-content/uploads/_1.pdf
7. Суліменко Л.А., Нечипорук О. В. Особливості бухгалтерського обліку земельних ділянок у фермерських господарствах. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. 2012. № 2 (18). С. 264-270.

Віталій Шапка

аспірант

Тернопільський національний економічний університет

**ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ
У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ**

Сьогодні в Україні галузі економіки, які фінансуються за рахунок державних коштів, а саме: сфера охорони здоров'я, освіти і науки, спорту та інші, переживають складний період, оскільки в Україні спостерігається спад виробництва, нарощення обсягу державного боргу, настання часу виплати коштів по взятим на себе борговим зобов'язанням, існує недостатність бюджетних коштів для фінансування державних програм. Цей період характеризується великою кількістю проблем, які потребують вирішення як на державному рівні, так і на рівні безпосередніх галузей економіки. Особливо це - проблеми оплати праці працівників бюджетної сфери. Дані твердження є основоположними для удосконалення нинішньої системи стимулювання працівників бюджетних установ, а саме - їх заробітної плати.

Основним стимулом для будь-якого працівника ефективно виконувати ним роботу є заробітна плата. Відповідно до Закону України «Про оплату праці», заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [4].

В бюджетних установах фінансування виплат по заробітній платі здійснюється за окремим кодом економічної класифікації видатків, який є захищеним, оскільки Бюджетний кодекс України визначає у ст. 55: «Захищеними видатками бюджету визнаються видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень», до яких включаються, зокрема, і виплати по заробітній платі працівникам бюджетних установ [1].

Це означає, що виплати по заробітній платі здійснюються першочергово разом з перерахуванням до єдиного соціального фонду. Проте в законодавстві нема чіткого визначення критерію «бюджетний працівник». Виходячи з власних міркувань, можна