

применять в смеси с последним. Тем более, что эти компоненты хорошо смешиваются, а смеси имеют свойства, позволяющие сжигать их в дизеле без внесения изменений в его конструкцию.

В целом опыт зарубежных фирм и результаты исследований говорят о том, что смесевые биотоплива на базе рапсового масла способствуют не только экономии нефтяных топлив и улучшению экологических показателей дизелей, но и решению ряда социальных проблем. Например, широкомасштабное производство данного топлива неизбежно значительно увеличит занятость и благосостояние населения в сельской местности; получаемый при производстве рапсового масла шрот (жмых) — ценный белковый продукт, который может быть использован для откорма крупного рогатого скота и других домашних животных. Кроме того, с агрономической точки зрения эта культура — очень желательная для улучшения севооборота: она улучшает структуру и плодородие почвы.

Литература

1. Свойства рапсового масла // [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.allwomens.ru/12366-svoystva-rapsovogo-masla.html>;
2. Рапсовое масло // [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.avelor.ru/products/rapsovoe_maslo.html;
3. Биотопливо // [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.abiofuel.com/>;
4. Альтернативные виды топлива // [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://hybridcars.narod.ru/fuel/biofuel/biofuel_tech.html



Олена Сорока

Тернопільський національний економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗЕМЛІ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Для України земля відіграє надзвичайно важливе значення. Вона є основним національним багатством, яке перебуває під особливою охороною держави, що встановлено п. 1 ст. 1 гл. 1 розд. I Земельного кодексу України [6]. З цього приводу В.М. Жук зазначає: «Наша країна має унікальний, світового масштабу та значення сільськогосподарський земельний потенціал, що й визначає потребу та величезну значимість організації обліку цього об'єкта» [5, с. 91].

Трансформація земельних відносин в науці і практиці розглядається як ключовий елемент аграрної реформи. Сутність ринкових перетворень в аграрному секторі передбачала зміну основ земельної власності, форм використання земельних ресурсів з урахуванням регіональної специфіки землекористування.

З прийняттям у 2001 р. Земельного кодексу України державний земельний кадастр набуває нового змісту і призначення. Йому відводиться важлива роль у реформуванні земельних відносин. Однією з його складових частин є облік кількості та якості земель. Інформація про площі земельних ділянок, склад земельних ґрунтів та їх якісний стан є найбільш вживаною споживачами.

Відповідно до Земельного кодексу України, 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 [6].

З 20 грудня 2012 року набрав чинності Закон «Про внесення змін до Земельного кодексу України», який продовжує мораторій на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення до 1 січня 2016 року. До набрання чинності законом про обіг земель сільськогосподарського призначення, але не раніше 1 січня 2016 року, забороняється: – внесення права на земельну частку (пай) до статутних капіталів господарських товариств; – купівля-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення державної та комунальної власності, крім вилучення (викупу) їх для суспільних потреб; – купівля-продаж або іншим способом відчуження земельних ділянок і зміна цільового призначення (використання) земельних ділянок, які перебувають у власності громадян та юридичних осіб для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, земельних ділянок, виділених в натурі (на місцевості) власникам земельних часток (паїв) для ведення особистого селянського господарства, а також земельних часток (паїв), крім передачі їх у спадщину, обміну земельної ділянки на іншу земельну ділянку відповідно до закону та вилучення (викупу) земельних ділянок для суспільних потреб [6].

Мораторій на Закон України «Про купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення» призвів до широкого розвитку оренди землі. Практично немає сільськогосподарських підприємств, які б не використовували орендовані землі. Облік орендних операцій здійснюється на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» і регламентується П(С)БО № 14 «Оренда», відповідно до п.4, у якому оренду земельних ділянок можна назвати операційною орендою.

З економічної точки зору земельні ресурси значно відрізняються від інших засобів виробництва. Основні відмінності полягають у наступному. Всі засоби виробництва є результатом попередньої праці людей. Земля, як зазначалось раніше, є продуктом природи, виникла та існує незалежно від волі людини та є вічним засобом виробництва. Використання землі як засобу виробництва характеризується не транспортабельністю, в той же час інші засоби можна використовувати в різних місцях, переміщуючи їх у разі необхідності. Якщо різні засоби виробництва видозмінюються в процесі розвитку продуктивних сил, можуть збільшуватись або замінюватись новими, то земельні ресурси, обмежені в просторі, не можуть кількісно зростати та замінюватись подібними засобами. На відміну від інших засобів, які зношуються в процесі виробництва, земля при правильному використанні здатна підвищувати свою продуктивність та вартість. Крім того, земля неоднорідна за якістю (родючістю), в результаті чого утворюється різний рентний дохід під час вирощування сільськогосподарських культур.

Організація бухгалтерського обліку земель залежить від організаційно-правової форми підприємства, виду його діяльності, розміру, фінансового стану та ін. У бухгалтерському обліку повинно передбачатися відображення складу землекористування та організаційно-правової форми підприємства [13].

Облік земель слід розглядати, як державний захід щодо накопичення, систематизації й аналізу всебічних відомостей про кількість, розміщення, господарське використання земельних ресурсів та їх природний стан.

Нині в сільськогосподарських підприємствах спостерігається дуже низький рівень бухгалтерського обліку операцій із земельними ресурсами, а в деяких господарствах і відсутність такого обліку взагалі. Причина – відсутність доступної методики бухгалтерського обліку земель, немає рекомендацій із питань відображення земельних ресурсів у звітності, розроблених первинних документів для всіх видів господарських операцій із земельними ділянками на агропідприємствах [12].

Інформація про наявність, використання, освоєння земель знаходить своє відображення в оперативному, управлінському, статистичному обліку. Оперативний

облік землі забезпечує проведення контролю за своєчасним та якісним виконанням окремих видів та обсягів робіт щодо обробітку ґрунту, сівби, догляду за посівами, а також робіт, пов'язаних з освоєнням нових земель. Показники оперативного обліку використовують для повсякденного керівництва виробництвом та частково узагальнюють у вигляді оперативної звітності. Основним завданням управлінського обліку є забезпечення всіх рівнів управління достовірною інформацією про стан земельних ресурсів, їх цільове використання, здійснення контролю за правильністю списання на затрати виробництва мінеральних та органічних добрив, формування в реєстрах аналітичного обліку інформації в кількісному, якісному та грошовому вимірниках з метою визначення ефективності використання земельного потенціалу. Статистичний облік досліджує земельний державний фонд загалом і здійснюється за допомогою земельного кадастру, для чого збирають інформацію місцеві районні та обласні статистичні й земельні служби та управління в розрізі всіх користувачів земель сільськогосподарського призначення. У статистичному обліку акумулюється інформація про площі земель, їх розподіл за власниками, землекористувачами, угіддями та видами економічної діяльності. Серед основних завдань бухгалтерського обліку землі можна виділити правильне документальне оформлення надходження та вибуття земельних ресурсів, відображення зазначених операцій в первинних документах та облікових реєстрах, забезпечення контролю за законністю й доцільністю здійснюваних операцій з землею в процесі господарської діяльності, створення вихідної інформаційної бази для користувачів щодо планування, стимулювання, організації, регулювання та аналізу землекористування окремого сільськогосподарського підприємства.

Сьогодні існує необхідність інформації про наявність, рух і використання земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку. Проте поки що не розроблено єдиний порядок бухгалтерського обліку землі. Причиною є нерегульовані нормативно-правові питання землеволодіння та землекористування [2].

Поділяємо бачення професора Кірейцева Г.Г., який з приводу обліку земель зазначає: «Землі сільськогосподарського призначення – це основний біологічний актив в системі аграрної економіки, можливості котрого використано в Україні недостатньо» [8, с.207].

Облік біологічних активів, за Г.Г. Кірейцевим, це перший крок на шляху створення галузевої системи бухгалтерського обліку. Погоджуємося з думкою Г.Г. Кірейцева, який стверджує: «Земля є продуктом природи, а не результатом діяльності людини, вона як основний засіб виробництва має свою цінність (а не вартість) і може відобразитися на бухгалтерських рахунках. Вона незамінна іншими засобами виробництва, не відтворюється штучно і не транспортабельна» [8, с.206].

Комплексно (системно) окреслити сучасні особливості агропромислового виробництва та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку спробував М.С. Палюх: «Вивчення досвіду ведення обліку в сільськогосподарських підприємствах України та діючих інструктивних матеріалів показало всю складність організації, його відмінність від обліку в інших галузях народного господарства». Серед цих відмінностей автор виділяє землю як головний засіб виробництва, живі організми, вплив природних факторів, сезонність та просторовість виробництва, внутрішнє відтворення активів, різноманітність форм господарювання [12, с.111-114].

Раніше аналітичний облік безпосередньо на сільськогосподарських підприємствах передбачав ведення Земельно-кадастрової книги, яка мала п'ять розділів: розподіл земель за строками користування; кількість земель за угіддями; якість земельних угідь; показники оцінки земель; присадибні землі особистого користування. Наявність цієї книги, при своєчасних і правильних записах у ній, дозволяло кількісно відобразити й аналізувати агровиробничий потенціал земельних ресурсів підприємств аграрного сектору, активізувати роботу по підвищенню рівня

ефективності його використання і сприяла подальшому вдосконаленню економічного механізму господарювання. Однак, як зазначає професор Кірейцев Г.Г., «... складність методики розрахунків деяких показників і громіздкість інформації книги не сприяли забезпеченню такого обліку земель» [7, с.144]. Крім того, на сільськогосподарських підприємствах, виходячи з їх господарських потреб, передбачалося ведення Книги історії полів агрономічними службами підприємств. На кожне поле сівозміни відкривались агротехнічні карти поля (робочої ділянки) та карта проведення робіт. Використання такої інформації в управлінні виробництвом сприяло поліпшенню роботи всього апарату управління, підвищенню родючості ґрунтів, запровадженню інтенсивних технологій виробництва [7, с.144-145]. Нині в переважній більшості сільськогосподарських підприємств не діють агрономічні служби, їх роботу виконує одна особа – агроном, досить часто без достатньої кваліфікації, а від так не ведеться Земельно-кадастрова книга, як і Книга історії полів.

Операції з надходження земельних ресурсів відповідно до чинного законодавства оформляють «Актом приймання-передачі основних засобів» (ф№ ОЗСГ-1), а також використовують ще більш спеціалізований документ – «Акт приймання-передачі земельної ділянки(паю)», який розкриває як характеристику самої ділянки, так і надає всі відомості щодо придбання та подальшої її експлуатації, а також склад комісії, який підписує цей документ. Дані про земельні ресурси систематизують у довідковій інформації Ф№50 С-Г «Землекористування протягом звітного року». Відомості про орендовані земельні ділянки та розміри плати за них також знаходять своє відображення у формі №4С.-Г «Заключний звіт про підсумки сівби під урожай», де в рядку 409 зазначають загальний розмір сільськогосподарських угідь у користуванні підприємства, а в рядках 410-413 – вказують площу орендованих підприємством земель, кількість укладених договорів, кількість засновників підприємства та площу земельних часток, що перебувають у користуванні господарства. Отже, хоча інформація про земельні ресурси сільськогосподарського підприємства наведена у різних формах статистичної звітності, проте містить ідентичні показники. Водночас форми статистичної звітності, що формують інформацію про земельні ресурси в натуральних вимірниках, не мають вираженого зв'язку із вартісними даними фінансової звітності. Отож, визнання земельних ресурсів складовою довгострокових активів і засобом виробництва зумовлює необхідність змін у підходах до висвітлення інформації у формах звітності [10].

Серед основних елементів облікової політики найважливішими для обліку земельних ресурсів є затвердження правил документообігу і технології оброблення облікової інформації та складання реєстрів, аналітичного і синтетичного обліку, розроблення робочого плану рахунків» [15, с. 313].

Документування є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, що забезпечує достовірність і інформаційну базу відображених господарських операцій. Тому, дослідивши стан обліку, слід розглянути первинну документацію обліку земельних ділянок на агропідприємствах. Облік земель у сільськогосподарських підприємствах слід здійснювати у Книзі обліку земельних ділянок підприємства, яка складатиметься із окремих розділів: землі сільськогосподарського призначення і землі несільськогосподарського призначення. У даній книзі окремо слід обліковувати землі власні, у постійному користуванні та орендовані. Книга повинна бути пронумерована, прошнурована і скріплена печаткою [14].

Т.Г. Китайчук та Ю.М. Мудрик вважають, що «зміст об'єктів аналітичного обліку земельних ділянок визначений статтею 203 Земельного кодексу України та зводиться до обліку кількості і якості земель. 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. Облік якості земель відображає інформацію, яка характеризує земельні угіддя за природними та набутими властивостями (в тому числі поліпшеннями), що впливають на їхню продуктивність, економічну цінність, а також за ступенем забрудненості» [9, с. 140].

Об'єкти бухгалтерського обліку, тому числі земельні ділянки, вимірюються і узагальнюються в грошовому вимірнику, тому в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності обов'язково відображається вартість земельної ділянки, яка є власністю підприємства. На фактори, що впливають на цей показник, звертають увагу З.Ф. Бриндзя та А.З. Бриндзя, які зауважують, що «первісна вартість ділянки залежить від: оточення, в тому числі від інфраструктури; дозволених напрямів використання; того, що розміщено на ній; природних умов; збалансоване природокористування надр та складу поверхневого шару (не завжди); політичної стабільності та коливань попиту; стану економіки та рівня розвитку країни, регіону; стану її власних корисних властивостей» [1, с. 127].

Як зазначає О. Ф. Ярмолюк, оцінка землі знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку не лише при безпосередньому здійсненні цивільно-правових угод, пов'язаних із земельними ділянками в ринковому середовищі (купівлі-продажу, передачі в оренду, успадкуванні, зарахуванні до статутного капіталу, примусовому вилученні), а й під час обрахунку податку на землю, при визначенні загальної вартості об'єкта нерухомості – будівлі з земельною ділянкою, при обчисленні втрат і збитків у разі встановлення сервітутів, у разі формування інвестиційної політики та реорганізації сільськогосподарського підприємства, у випадку економічного обґрунтування ефективного і раціонального використання земельних ділянок, при страхуванні об'єктів нерухомості, додатковій емісії акцій, на випадок проведення процедури банкрутства та ліквідації підприємства [16, с. 35].

Питання проведення нормативної грошової оцінки перебуває на постійному контролі Уряду та Президента України, оскільки вказані роботи відносяться до заходів першочергового значення, що впливають на дохідну частину місцевих бюджетів. З метою організаційного та методичного забезпечення проведення нормативної грошової оцінки земель населених пунктів фахівцями Держземагенства вперше впродовж 2012 року створено Довідник показників нормативної грошової оцінки земель населених пунктів по всіх регіонах України [4].

Планом рахунків передбачено рахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель», де відображається такий об'єкт основних засобів і нічого 157 не сказано про порядок накопичення таких витрат протягом їх здійснення. Пропонуємо накопичення капітальні витрати на поліпшення враховувати на окремому субрахунку 157 тієї ж назви до моменту їх завершення. Після закінчення таких робіт (осушення, зрошення і ін.) їх вартість повинна списуватися з кредиту субрахунка 157 у дебет субрахунка 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». З наступного місяця після завершення таких робіт їх вартість повинна амортизуватися в основному з використанням прямолінійного методу.

Для цілей оподаткування та обліку земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах діє документ – Відомості про наявність земельних ділянок, який є додатком до Податкової декларації з ФСП. У наведеній відомості зазначаються: інформація про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у т. ч. про кожний договір оренди земельної частки (паю); кадастровий номер земельної ділянки; серія та номер державного акта; нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки і площа земельної ділянки. Однак якісні характеристики земельних ділянок не відображаються в обліку і тільки частково враховуються у вигляді диференційованих ставок ФСП. Таким чином можна стверджувати, що відсутність дієвого обліку земельних угідь

сільськогосподарського призначення з відображенням їх якісних характеристик посилює нерівномірне податкове навантаження на аграріїв. Визнавши земельні угіддя (їх площу) об'єктом оподаткування, держава не надала відповідної уваги землі як важливому об'єкту бухгалтерського обліку. Саме останній чинник має стати інформаційною базою для цілей оподаткування.

Отже, без удосконалення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, без пошуку найбільш раціональних та ефективних методів обліку і контролю не можливе успішне вирішення і завдання оподаткування аграрної сфери.

Література

1. Бриндзя З.Ф. Проблеми використання, обліку та оцінки земель в ринкових умовах господарювання / З.Ф. Бриндзя, А.З. Бриндзя // Наука й економіка. – 2012. – № 2 (26). – С. 126–133.
2. Гузар Б.С. Удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів і витрат на їхнє поліпшення в агроформуваннях / Б. С. Гузар, Н. І. Загребельна, Л. Л. Головка // Економіка АПК. – 2007. – № 11. – С. 133–137.
3. Дерій В. А. Бухгалтерський облік землі в Україні та за кордоном / В. А. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 5. – С.14-15.
4. Довідник показників середньої (базової) вартості земель населених пунктів України. – Режим доступу: nazemli.at.ua/Files/dovidnyk.xls
5. Жук В.М. Теоретичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в аграрній економіці / В.М. Жук // Економіка АПК. – 2009. – № 10. – С. 87–91.
4. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
5. Кірейцев Г.Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. – К.: Урожай, 1987. – 176 с.
6. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
7. Китайчук Т.Г. Особливості обліку землі та земельних відносин / Т.Г. Китайчук, Ю.М. Мудрик // 36. наук. праць Таврійськ. держ. агро- технолог. ун-ту (економічні науки). – 2013. – № 2. – С. 137–143.
8. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок : Постанова затверджена постановою КМУ від 11.10.2002 р. № 1531 // Зібрання законодавства України. – Серія 1. – 2002. – № 42. – С. 13-29.
9. Малюга Н. М. «Земля в системі бухгалтерського обліку» / Н. М. Малюга, І. В. Замула // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С. 15-21.
10. Пасемник О.Г. До бухгалтерського обліку і оцінки земельних ділянок / О.Г. Пасемник, Л.Р. Воляк // Всеукраїнський науково – виробничий журнал «Інноваційна економіка». -2011.- №3– С.144-146.
11. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи Частина 1. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог [Текст]: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, листопад 2003р.: тези доповідей [редкол.: П.Т. Саблук, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук]. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2003. – 183 с.
12. Сисак Е.О. Бухгалтерський облік земельних ресурсів: міжнародний та національний досвід [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/21.htm.
13. Хомка В.М. Особливості організації бухгалтерського обліку землі / В.М. Хомка // Інноваційна економіка. – 2013. – № 6. – С. 309–314.
14. Ярмолюк О. Ф. Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах: дис. кандидата екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / О. Ф.

Ярмолюк ; ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН. – К., 2008. – Режим доступу : <http://disser.org.ua/file20546-down.html>.



Ольга Сорока, Андрей Ганчар
*УО «Гродненский государственный аграрный университет»,
Республика Беларусь*

РАЗВИТИЕ СВЕКЛОСАХАРНОГО ПОДКОМПЛЕКСА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Свеклосахарное производство в Республике Беларусь является одной из наиболее динамично развивающихся отраслей сельского хозяйства страны. Промышленным свеклосеянием занимаются около 700 специализированных хозяйств в 27 районах Брестской, Гродненской и Минской областей. Рост объема производства сахарной свеклы обеспечивается не только увеличением посевной площади под эту культуру, но и за счет повышения урожайности корнеплодов. В последние годы посеы сахарной свеклы в республике размещаются на площадях 90–100 тыс. га, урожайность за последнее пятилетие находилась на уровне 360–440 ц/га. Вместе с тем, достигнутая урожайность сахарной свеклы по Беларуси не соответствует результатам, возможным по данной культуре.

Важным и определяющим фактором достижения высокого уровня урожайности сахарной свеклы является своевременное выполнение всего комплекса технологических операций, соблюдение агротехнических правил ее выращивания с учетом почвенно-климатических условий. Наиболее пригодны для возделывания этой культуры суглинистые почвы, занимающие около 37 % пахотных земель в целом по Республике Беларусь. Среди административных регионов наилучшими землями для свеклосеяния обладают Минская и Гродненская области. По нормативному чистому доходу благоприятными для выращивания сахарной свеклы в республике являются около 85 % почв. [1].

Возделывание сахарной свеклы имеет достаточно высокую трудоемкость и материалоемкость, несмотря на внедрение новых технологических приемов ухода за посевами и уборки корнеплодов и механизации основных технологических процессов. В ряде хозяйств на гектар посевов сахарной свеклы затраты труда оказываются в 11–13 раз больше, чем на гектар зерновых культур, материально-денежные затраты — в 6–8 раз выше. В структуре себестоимости на производство сахарной свеклы в сельскохозяйственных организациях Беларуси значительный удельный вес имеют затраты на приобретение пестицидов (27–28 %); минеральных и органических удобрений (19–20 %); организацию и управление производством (14–15 %). [2].

Целесообразность выращивания свеклы определяется положительным влиянием свекловичного севооборота на возделывание многих сельскохозяйственных культур и высокой рентабельностью данной отрасли в агропромышленном комплексе Беларуси. Так, по итогам 2011 года сахарная свекла оказалась одной из наиболее прибыльных культур: средняя рентабельность достигла 36 %, в то время как для зерновых культур этот показатель составил всего 4,3 %. [3].

Совершенствование размещения посевов сахарной свеклы в Беларуси формируется под воздействием комплекса факторов, главными из которых являются формирование компактных сырьевых зон для предприятий по переработке корнеплодов и обеспеченность сахаропродуктового подкомплекса трудовыми и материально-техническими ресурсами. Основным направлением оптимизации