УДК 657. 631.1:339.94

О. В. ІЛЬЧАК
Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МОДЕРНІЗАЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ

Стаття присвячена основним проблемам і питанням інформаційного забезпечення інтеграційних процесів у сільськогосподарському землекористуванні, його оновлення та переоснащення відповідно до вимог передових технологій з метою забезпечення зростаючого світового попиту на продукти харчування та розвитку кормової бази тваринництва і вирішення світової проблеми голоду й недоїдання. Під час аналізу попередніх досліджень і публікацій за цією тематикою виявлено, що науковці недостатньо уваги приділяють інноваційним технологічним перетворенням в сільському господарстві, інтеграційним процесам, які ведуть до виникнення агрохолдингів, а також розвитку інфраструктури сільськогосподарського землекористування. Тому була здійснена спроба розкрити і висвітлити саме ці питання у даному дослідженні. Виявлено, що наявність та широке використання систем обробки інформації позитивно впливають на модернізацію та впровадження новітніх технологій у сільськогосподарському землекористуванні. Визначені основні проблеми сільськогосподарського землекористування в Україні і світі та визначені можливості облікової інформаційної системи для їх вирішення.

Ключові слова: сільськогосподарське землекористування, бухгалтерський облік, інформаційна система, інновації, агрохолдинги, модернізація.

O. V. ILCHAK
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

ACCOUNTING PROVIDING OF AGRICULTURAL LAND USE MODERNIZATION

The article is devoted to the main problems and issues of information providing of integration processes in agricultural land use updating and retooling its compliance with the requirements of advanced technologies to meet the growing global demand for food and livestock fodder development and salvation of global problems of hunger and malnutrition. In the analysis of previous studies and publications on this topic there is found that scientists are paying enough attention to innovative technological transformation in agriculture, the integration process, leading to the emergence of agricultural holdings and infrastructure development agricultural land. Therefore, there was an attempt to reveal and highlight these issues in this research. It is revealed that the availability and widespread use of information processing systems positively affect modernization and implementing of new technologies in agricultural land use. The basic problems of agricultural land in Ukraine and in the world are defined and the possibility of accounting information system to solve them.

Keywords: agricultural land use, accounting, informational system, innovation, agricultural holdings, modernization.

Постановка проблеми. За даними земельного обліку загальна площа сільськогосподарських угідь на початок 2014 р. становила 41,5 млн га (69% території України, з урахуванням території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя), з яких 32,5 млн га – площа ріллі. Виробництвом сільськогосподарської продукції займалося майже 53 тис. підприємств, якими використовувалося близько 22 млн га сільськогосподарських угідь. Орендовані землі фермерських господарств складали 78,4% загальної площі землі в їх користуванні [6; 7]. Наведені дані свідчать про значний потенціал сільськогосподарських земель України та стратегічне значення галузі. За таких умов модернізація і розвиток сільськогосподарського землекористування є першочерговим завданням країни для досягнення економічного розвитку. Однак, виконання даного завдання є неможливим без адекватного обліково-інформаційного забезпечення. Саме дослідженню його проблем та перспектив розвитку присвячена дана стаття.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові проблеми облікового забезпечення землекористування досліджували у своїх працях В. М. Жук, Т. Г. Камінська, Г. Г. Кірейцев, С. М. Остапчук, І. І Тарасова та багато інших. Із часом інтерес до цієї теми лише зростає.

Кірейцев Г.Г. вважав землю специфічним біологічним активом та визначав її об’єктом бухгалтерського обліку. У своїх працях він заклав методологічну основу обліку сільськогосподарських земель [4].

Як зазначено вище, 78% земель сільськогосподарського призначення використовуються підприємствами на правах оренди. Згідно досліджень С. М. Остапчука «більшість приватних аграрних підприємств не ведуть позабалансового обліку орендованих земель, які складають понад 95 % в структурі їх земельного фонду, а бухгалтери не вбачають доцільності в постановці прав оренди на бухгалтерський баланс. Крім цього, обґрунтовані науковцями переваги постановки прав оренди на баланси аграрних підприємств поки що не мають свого практичного вираження (відсутній ринок прав оренди, не діють механізми їх застави)» [5]. Таким чином, значна частина сільськогосподарських земель залишається поза системою бухгалтерського обліку що створює значні перепони для управління нею, її моніторингу, аналізу та контролю за добросовісністю використання.

Т. Г. Камінська вважає, що основою модернізації землекористування має бути капіталізація сільськогосподарських земель, яка полягає зокрема у розвитку машинобудування, впровадженні передових технологій, розширенні інфраструктури, наявності місць зберігання та підприємств переробки [3].

Недостатній розвиток названих складових стоїть на заваді модернізації сільськогосподарського землекористування.

І. І. Тарасова однією з головних перешкод розвитку сільського господарства в Україні вважає часті і необґрунтовані зміни в законодавчій базі, які значно підвищують ризики діяльності та погіршують інвестиційний клімат [8].

Мета статті полягає у виявленні впливу облікового забезпечення на модернізацію землекористування в сільському господарстві, визначення його параметрів, необхідних для впровадження новітніх технологій у сільськогосподарському землекористуванні.

Виклад основного матеріалу. Вивчаючи практику сільськогосподарського землекористування в Україні можна помітити, що найбільше різняться в ньому господарства, які знаходяться під контролем агрохолдингів і незалежні підприємства. Як правило, перші мають потужну інвестиційну та фінансову підтримку материнської компанії, широко впроваджують інноваційні технології, використовують новітню техніку та технології, вкладають кошти в підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників для чого часто співпрацюють із вищими навчальними закладами. Незалежні підприємства, які, в переважній більшості, сформувалися на базі колишніх колективних господарств після розпаювання та приватизації майна, зіштовхуються з проблемами нестачі фінансування, необхідністю оновлення техніки, впровадження новітніх технологій, пошуку високоякісних кадрів. В останнє десятиліття набув значного поширення процес зосередження земель сільського господарства під контролем агрохолдингів. Він триває і досі, хоча в останні два роки дещо уповільнився. Під контролем агрохолдингів нині перебуває третина сільськогосподарських площ, які знаходяться в розпорядженні сільськогосподарських підприємств. Для виявлення відмінностей у землекористуванні між наведеними двома категоріями підприємств та оцінки стану використання сільськогосподарських земель в Україні проведемо аналіз основних його показників протягом останніх років (табл.1).

Таблиця 1

Порівняння середніх значень основних характеристик землекористування в Україні у 2008 – 2014 рр.

Показник	Середнє	
	Незалежні господарства	Господарства агрохолдингів
Загальні витрати підприємства на 1 га, тис. грн.	3,080	4,056
Матеріальні та капітальні витрати у рослинництві на 1 га земель, тис. грн.	1,857	2,646
Амортизація на 1 га ріллі, тис. грн.	0,157	0,122
Витрати на послуги в рослинництва на 1 га ріллі, тис грн.	0,323	0,721
Кількість зайнятих у рослинництві на 1 га ріллі, осіб	0,023	0,020
Орендна плата за 1 га землі	0,310	0,387
Прибуток на 1 га землі, тис. грн.	0,855	0,830
Додана вартість на 1 га, тис. грн.	1,509	1,451
Витрати на оренду 1 га землі, тис. грн.	0,310	0,387
Витрати на оплату праці 1 га землі, тис. грн.	0,344	0,334

Побудовано за даними джерел [1; 6; 7]

Як свідчать дані табл. 1 загалом, показники землекористування господарств, які знаходяться під контролем агрохолдингів дещо кращі, ніж аналогічні показники в незалежних господарствах. Для більш детальної оцінки, проаналізуємо динаміку основних показників землекористування у даних категоріях господарств протягом 2008–2014 рр. (рис. 2 і 3).

Як свідчать дані рис. 1 і 2 підприємства агрохолдингів розвиваються більш гармонійно, їх розвиток збалансованіший і менше піддається коливанням, тоді як незалежні підприємства більш чутливо реагують на зміни в економічному середовищі господарювання. В основному, це пов’язано із тим, що підприємства агрохолдингів мають потужну фінансову, матеріальну та кадрову підтримку материнської компанії.

Важливим показником, що впливає на землекористування, є ціна землі. В Україні досі діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, однак, для цілей оподаткування, залучення інвестицій, ведення земельного обліку, визначення вартості оренди оцінка землі проводиться. У табл. 2 здійснено порівняння вартості землі в Україні та країнах світу, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції.

Можна помітити, що в Україні вартість сільськогосподарської землі одна з найнижчих у світі у той час, як якість земель і кліматичні умови надзвичайно сприятливі для ведення сільського господарства та вирощування більшості сільськогосподарських культур. Така ситуація пов’язана із відсутністю активного

ринку землі та її низькою капіталізацією, необхідністю розвитку сільськогосподарської інфраструктури, підприємств переробки сільськогосподарської продукції [3].

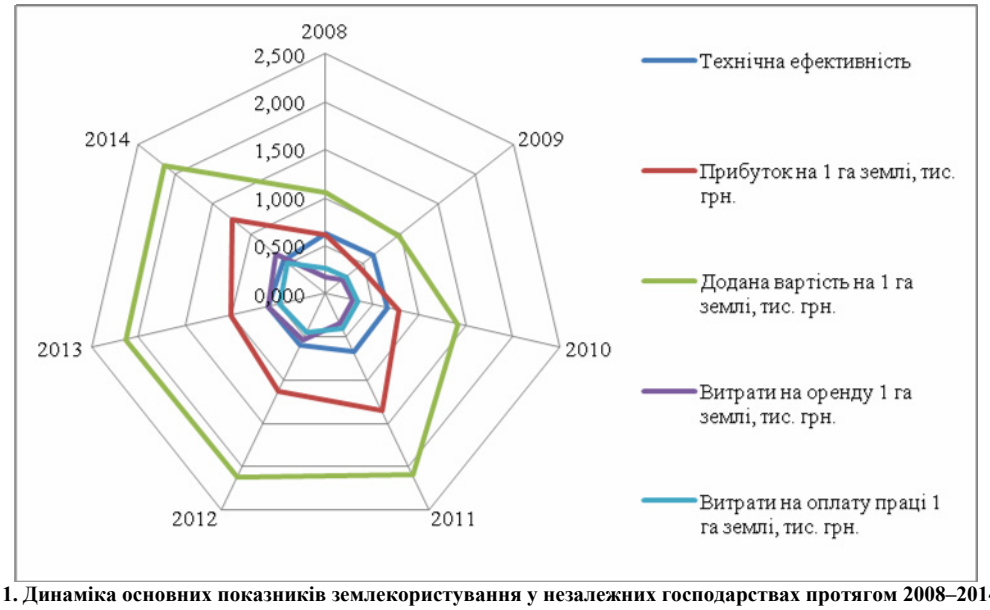

Рис. 1. Динаміка основних показників землекористування у незалежних господарствах протягом 2008–2014 рр. (джерело: побудовано за даними [1; 6; 7])

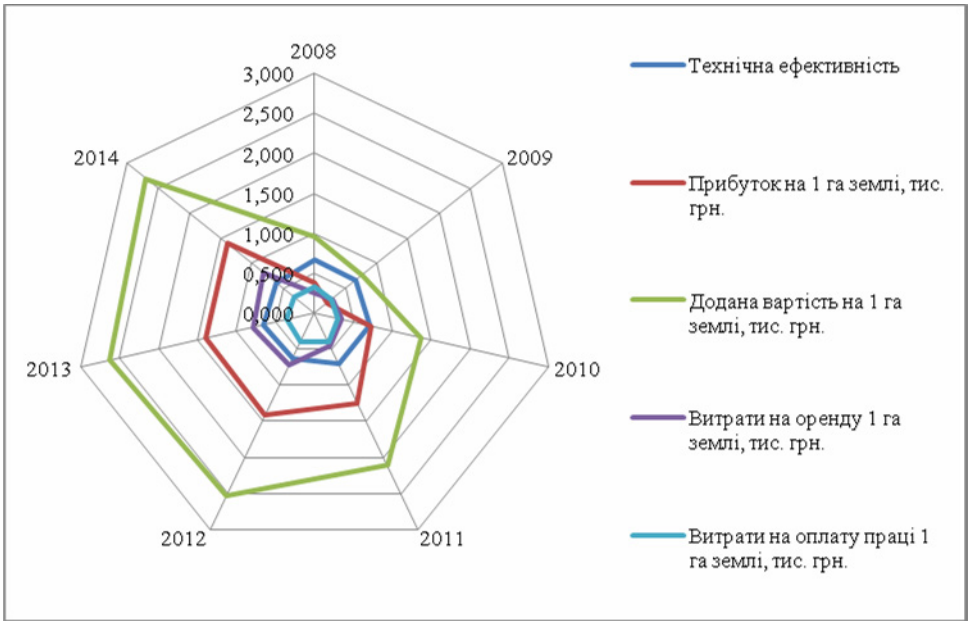

Рис. 2. Динаміка основних показників землекористування у господарствах агрохолдингів протягом 2008–2014 рр. (джерело: побудовано за даними [1; 6; 7])

Таблиця 2

Середня вартість 1 га сільськогосподарських угідь у світі у 2014 р.

Країна	Ірландія	Англія	Франція	США	Нова Зеландія	Польща	Румунія	Австралія	Болгарія	Росія	Україна
Ціна 1 га сільськогосподарських земель, тис. дол. США	58,5	17,1	12,5	11	9,6	6,6	5	3,5	3,1	0,8	0,5

Побудовано за даними джерел [1; 6; 7; 9]

До господарського використання земельні ділянки можуть залучатися за кількома умовами: підприємство може придбати земельну ділянку у власність, використовувати її на правах оренди, сервітуту та емфітевзису або мати права на користування земельною ділянкою [2]. Кожен із даних видів

землекористування відображається в бухгалтерському обліку окремо. Стандарти бухгалтерського обліку щодо відображення земель, які вступають в дію при кожному із видів землекористування наведені в табл. 3.

Таблиця 3

Відображення землекористування відповідно до стандартів бухгалтерського обліку

Умови землекористування	Об'єкт обліку	Стандарт, що визначає умови обліку
Земельні ділянки у власності підприємства: а) використовуються для виробництва чи постачання сільськогосподарської продукції	Земельні ділянки, визнані основними засобами	МСБО 16 або П(С)БО 7 "Основні засоби"
б) використовуються для одержання прибутку від їх оренди та/або підвищення вартості капіталу підприємства	Земельні ділянки, визнані інвестиційною нерухомістю	МСБО 40 або П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість"
в) утримувані для перепродажу	Земельні ділянки у складі запасів	МСБО 2 або П(С)БО 9 "Запаси"
Земельні ділянки, які використовуються на умовах а) операційної оренди	Орендні платежі	МСБО 17 або П(С)БО 14 "Оренда"
б) фінансової оренди*	Земельні ділянки, визнані основними засобами	МСБО 16 або П(С)БО 7 "Основні засоби"
Права користування земельними ділянками, сервітут, емфітевзис	Права користування, визнані нематеріальними активами або прирівняні в обліку до умов фінансової оренди	МСБО 38 або П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" або МСБО 16 або П(С)БО 7 "Основні засоби"

* В Україні сільськогосподарські землі згідно законодавства можуть використовуватися лише на умовах операційної оренди.

Земельні ділянки чи права користування ними у кожному із наведених у табл. 3 випадків землекористування можуть відображатися в бухгалтерському обліку за історичною собівартістю або справедливою вартістю, що фактично дорівнює ринковій вартості.

Облікова інформація про стан та використання сільськогосподарських земель у підприємстві систематизується та відображається в бухгалтерській звітності, зокрема, у балансі, примітках до річної фінансової звітності, довідці "Землекористування протягом звітного року" у статистичному звіті "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств" та в деяких інших формах статистичної звітності.

Таким чином, наведена у різних звітних формах інформація про наявність та стан земельних ділянок, які використовуються у сільському господарстві відображає ідентичні показники, її важко назвати повною для відповідного забезпечення управління нею. Статистичні звіти, які збирають інформацію про сільськогосподарське землекористування в натуральних величинах часто не корелюють із вартісними показниками, наведеними у фінансовій звітності.

Висновки. Визнання земель у складі активів підприємства, визначення їх оцінки та відображення використання вимагає змін висвітленні бухгалтерської інформації у відповідній звітності для забезпечення модернізації використання землі у сільському господарстві. Необхідними елементами змін ми вважаємо:

• розподіл інформації про використання сільськогосподарських земель за категоріями відповідно до класифікації, наведеної у табл. 3, а також та за формами власності, видами землекористування (напр. традиційне, органічне, точне тощо), що дозволить визначити не лише наявність земель у підприємства, але й способи, яким ці землі використовуються та їх ефективність;

• обов'язкове відображення земельних ділянок у балансі підприємства для контролю за їх наявністю та збереженням, адже досі деякі автори висловлюють сумніви щодо доцільності відображення земель у балансах підприємств, посилаючись на Конституцію України, яка визначає землю власністю українського народу;

• доцільно вказувати оцінку земельних ділянок з роз'ясненням її виду (нормативна, експертна).

Крім того, в Україні існують деякі проблеми обліку землекористування, які викликані неврегульованістю правового поля землекористування та нерозвиненістю економічних умов землекористування. Для їх вирішення необхідно:

- права власності та права користування на земельні ділянки юридично закріпити за відповідними господарюючими суб'єктами, що дасть змогу правильно визнавати та оцінювати земельні ділянки в обліку;

- сформувати вільний ринок земель сільськогосподарського призначення, що дозволить правильно визначати оцінку земель у бухгалтерському обліку, особливо, якщо облік ведеться за справедливою вартістю;

- сформувати та розвивати інфраструктуру сільськогосподарського землекористування, зокрема, завершити формування земельного кадастру для виконання ним притаманних функцій у повному обсязі, розвивати сільськогосподарське машинобудування, обслуговуючі галузі для сільського господарства, переробні підприємства, що дасть змогу підвищити точність бухгалтерської інформації та формувати вищу

інвестиційну привабливість підприємства;

- врегулювати нормативне поле для внесення землі в заставу для розвитку іпотечного кредитування сільськогосподарського виробництва та підвищення точності облікових даних;

- врегулювати законодавчо питання контролю за правильністю та ефективністю використання земель в сільському господарстві;

- закріпити законодавчо питання інноваційного землекористування в сільському господарстві та підвищення екологічної спрямованості землекористування, зокрема, використання інноваційних технологій, таких як органічне землеробство, точне землеробство, питання сталого розвитку, що дозволить спрямувати систему бухгалтерського обліку на модернізацію сільськогосподарського землекористування.

Література

1. Звіт з аграрної політики: Продуктивність та ефективність українських сільськогосподарських підприємств / [Бальман А., Кьортіс Дж., Гагалюк Т. та ін.]. – К. : Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, 2013. – 98 с.
2. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [монографія] / В. М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
3. Камінська Т. Г. Роль капіталу та його кругообігу в розвитку аграрного сектора України / Т. Г. Камінська // БізнесІнформ. – 2013. – № 1. – С. 107 – 110.
4. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
5. 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.
6. Сільське господарство України: статистичний збірник за 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm
7. Сільське господарство України у 2014 році: доповідь Державної служби статистки України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm
8. Тарасова І. І. Інвестиційна політика в АПК України: перспективи розвитку на основі зарубіжного досвіду / І. І. Тарасова, М. М. Завертана, К. І. Майборода // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2015. – № 1. – С. 160 – 164.
9. FAO statistical yearbook 2013. World Food and Agriculture. URL: http://www.fao.org/docrep/018/i3107e/i3107e.PDF

References

1. Balman, A.; Curtis, G.; Gagaliuk, T. ta in. Zvit z agrarnoi polityky: Productyvnist ta efectyvnist ukrainskyh silskogospodarskyh pidpryemstv. Kyiv: Instytut ekonomichnyh doslidzhen i konsultatzij, 2013. 98 p.
2. Zhuk, V. M. Kontseptsia rozvytku buhgalterskogo obliku v agrarnomu sektori Ukrainy. Kyiv: Instytut agrarnoi ekonomiky, 2009. 648 p.
3. Kaminska, T. G. Rol kapitalu ta jogo krugoobigu v rozvutky agrarnogo sectora Ukrainy. BiznesInform. Harkiv. 2013 Issue 1. Pp. 107 – 110.
4. Kirejtzev, G. G. Rozvytok buhgalterskogo obliku: teorija, profesia, mizhpredmetni zvyazky. Zhytomyr: Zhytomyrskyj derzhavnyj tehnologichnyj universytet, 2007. 236 p.
5. Ostapchuk, S. M. Buhgalterskyj oblik vykorystannia zemel silskogospodarskogo pryznachennia: suchasnyj stan ta potentzijni mozhlyvosti jogo udoskonalennia. Oblik i finansy. Kyiv. 2014. Issue 2 (64). Pp. 56 – 65.
6. Silske gospodarstvo Ukrainy: statystychnyj zbirnyk za 2013 rik. URL: http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm
7. Silske gospodarstvo Ukrainy v 2014 rotzi: dopovid Derzhavnoi slyzhby statystyky Ukrainy. URL: http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm
8. Tarasova, I. I.; Zavertana, M. M.; Majboroda, K. I. Investytzijna polityka v APK Ukrainy: perspektyvy rozvytku na osnovi zarubizhnogo dosvidu. Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Economical sciences. Khmelnitsky. 2015. Issue 1. pp. 160 – 164.
9. FAO statistical yearbook 2013. World Food and Agriculture. URL: http://www.fao.org/docrep/018/i3107e/i3107e.PDF

Надійшла 13.05.2015; рецензент: д. е. н. Камінська Т. Г.