

КУЗУБ Михайло,
старший викладач кафедри
обліку та оподаткування
Державного торговельно-економічного
університету
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна

ORCID: 0000-0001-6222-4892
m.kuzub@knute.edu.ua

KUZUB Mykhailo,
Senior lecturer
at the Department of Accounting and Taxation
State University of Trade and Economics
19, Kyoto St., Kyiv, 02156, Ukraine

ORCID: 0000-0001-6222-4892
m.kuzub@knute.edu.ua

ОБЛІК ОРЕНДИ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК ТА ПАЇВ

Вступ. Аграрні перетворення супроводжуються формуванням нових економічних відносин, створенням нових організаційно-правових структур, діяльність яких базується на оренді майна та землі. Подальший розвиток оренди потребує поглиблених досліджень для вдосконалення організації обліку орендних операцій, що є особливо актуальним в умовах воєнного стану.

Проблема. Дані бухгалтерського обліку є інформаційною базою для внутрішніх і зовнішніх користувачів, які мають відображати організаційні, економічні та правові аспекти оренди та враховувати інтереси їх суб'єктів.

Метою статті є дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку оренди землі в сільськогосподарських підприємствах.

Методи. Застосовано методи порівняння, синтезу, аналізу нормативних документів, наукових досліджень.

Результати дослідження. Зі збільшенням площі купівлі-продажу землі постає питання оцінки землі та її відображення в реєстрах аналітичного обліку. Дані економічної оцінки земель є основою для проведення нормативної грошової оцінки земельних ділянок, аналізу ефективності використання земель у порівнянні з іншими природними ресурсами та визначення економічної придатності сільськогосподарських угідь для вирощування сільськогосподарських культур.

Висновки. Бухгалтерський облік як інформаційна система має здатність зміцнити ефективну основу землеустрою як на державному рівні, так і на рівні окремого суб'єкта господарювання. Для забезпечення розв'язання цих проблем реалізація законодавства можлива

ACCOUNTING FOR RENT OF LAND PLOTS AND SHARES

Introduction. Agrarian transformations are accompanied by the formation of new economic relations, creation of new organizational and legal structures, whose activities are based on the lease of property and land. Further development of the lease requires in-depth research to improve the organization of accounting for lease transactions, this is especially true in martial law.

Problem. Accounting data is an information base for internal and external users to reflect the organizational, economic and legal aspects of the lease and take into account the interests of their subjects.

The aim of the article is to study the theoretical and practical aspects of accounting for land lease in agricultural enterprises.

Methods. Methods of comparison, synthesis, analysis of normative documents, scientific researches are applied.

Results. The issue of land valuation and its reflection in the registers of analytical accounting arises with the increase in the area of land purchase and sale. Data of economic valuation of lands is the basis for normative monetary evaluation of land plots, analysis of land use efficiency in comparison with other natural resources and determination of economic suitability of agricultural lands for cultivation of agricultural crops.

Conclusions. Accounting as an information system is able to strengthen the effective basis of land management both at the state level and at the level of an individual business entity. To ensure the solution of these problems, the implementation of legislation is possible only if the land is recognized as an asset and object of accounting, development and implementation

© Кузуб М., 2022

Автор не отримував прямого фінансування для цього дослідження.

Kuzub M. Oblik orendy zemel'nyh diljanok ta pai'v. *Scientia Fructuosa*. 2022. № 2. S. 94-108. [https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022\(142\)07](https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022(142)07)

лише за умови визнання землі активом та об'єктом обліку, розробки та здійснення обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин.

Крім того, необхідно звернути увагу на державне регулювання укладення договорів оренди земель сільськогосподарського призначення та дотримання законодавства про орендні відносини, запровадження єдиних методичних засад аналітичного обліку земель. В умовах воєнного стану договори оренди земельних ділянок та паїв укладатимуться лише в електронній формі, а передача земельних ділянок в оренду відбуватиметься без проведення земельних торгів.

Ключові слова: оренда землі, договір оренди, земельна ділянка, облік, орендні земельні відносини.

JEL Classification: Q14; Q15

Вступ. Розвиток ринкової економіки потребує реформування всіх сфер економічної діяльності, вдосконалення наявних і використання принципово нових методів й способів організації господарських процесів. Аграрні перетворення супроводжуються формуванням нових економічних відносин та організаційно-правових структур, діяльність яких базується на оренді майна та землі.

Активізація діяльності сільськогосподарських підприємств є, з одного боку, результатом використання оренди землі та майна, а з іншого – одним з основних факторів подальшого їх розвитку. Вона супроводжується розширенням сфери застосування орендних операцій і кола об'єктів оренди. У сільському господарстві земля є незамінним засобом виробництва.

24 лютого 2022 р. у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України Указом Президента України № 64/2022 введено воєнний стан, який вніс корективи в документальне оформлення оренди земельних ділянок і паїв, закрито Державний земельний кадастр, що унеможливило реєстрацію передачі земельних ділянок в оренду. Для вирішення цього питання (реєстрації оренди земельних ділянок та паїв) Верховною Радою 24 березня 2022 р. прийнятий Законопроект № 7178 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо створення умов для забезпечення продовольчої безпеки в умовах воєнного стану", що передбачає передачу права районним військовим адміністраціям передавати в оренду земельні ділянки сільськогосподарського призначення для ведення товарного сільськогосподарського виробництва строком до одного року. Особливо це стало актуальним в умовах обмеженого функціонування чи закриття Державного земельного кадастру. Це надає можливість районним військовим адміністраціям оформлення права передачі земельних ділянок в оренду

of accounting and information support of land relations. In addition, it is necessary to pay attention to the state regulation of the conclusion of lease agreements for agricultural and compliance with the legislation on lease relations, the introduction of uniform methodological principles of analytical land accounting. Under martial law, lease agreements for land plots and shares will be concluded only in electronic form, and the transfer of land plots for lease will take place without land auctions.

Keywords: landlease, lease agreement, land plot, accounting, land lease relations.

без внесення відомостей про них до Державного земельного кадастру та без присвоєння їй кадастрового номеру на підставі технічної документації із землеустрою.

Проблема. Подальший розвиток оренди та відображення операцій з земельними ділянками в обліку вимагає поглиблених наукових досліджень у напрямі вдосконалення організації обліку цих операцій. Оскільки дані обліку є інформаційною базою для внутрішніх і зовнішніх користувачів, вона має відображати організаційний, економічний та юридичний аспекти орендних відносин і враховувати інтереси їх суб'єктів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Порядок відображення операцій з земельними ділянками в Україні на сьогодні має певні неточності й пробіли. Багато науковців описують у своїх працях проблеми, з якими зіштовхується сучасний облік, і надають поради щодо їх вирішення. Серед відомих українських учених, що здійснили спроби вдосконалити облік земельних ділянок у своїх працях, варто зазначити: Я. Гадзала, П. Саблука, Ю. Лузана, М. Гладія [1], Ю. Лупенка [2], В. Месель-Веселяка [3], С. Рогозного [4; 5] С. Остапчука [6] тощо. Однак питання відображення в обліку земельних відносин потребує подальшого поглибленого вивчення та вдосконалення.

Метою наукової статті є дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку оренди земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах, розробка шляхів їх удосконалення.

Методи. Дизайн цього дослідження має оглядово-теоретичну структуру, що є передумовою для детального вивчення обраного теоретичного підґрунтя обліку оренди земельних ділянок і паїв, його аналізу та порівняння. Основним методом дослідження обліку оренди земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах обрано метод порівняння, за допомогою якого проведено порівняння між НП(С)БО і МСБО.

Для обробки інформації, отриманої завдяки методу порівняння, використано такі методи наукового пізнання: аналізу, синтезу, дедукції та індукції, класифікації, а також метод аналізу наукових джерел, досліджень, постанов і законів.

Результати дослідження. *Оренда землі* – це засноване на договорі строкове платне володіння й користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності. *Договір оренди землі* – це договір, за яким орендодавець зобов'язаний за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, а орендар зобов'язаний використовувати земельну ділянку відповідно до умов договору та вимог земельного законодавства [7]. Згідно з п. 2 ч. 1 ст. 4 Закону України "Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень" _право постійного користування та право оренди (суборенди) земельної ділянки підлягають державній реєстрації. Типову форму

договору оренди земельної частки (паю) затверджено наказом Держкомзему "Про затвердження форми Типового договору оренди земельної частки (паю)" від 17.01.2000 № 5.

Згідно з ПКУ використання землі є платним. *Плата за землю* можлива у вигляді: земельного податку (сплачують власники земельних ділянок, земельних часток, паїв і землекористувачі); орендної плати (сплачують орендарі землі) [8]. Орендна плата за землю – це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. Розмір, форми і строки виплати орендної плати встановлюються за згодою сторін у договорі оренди [7].

Об'єктами земельних відносин є землі в межах території України, земельні ділянки та права на них, зокрема й на земельні частки (паї) (ч. 3 ст. 2 Земельного кодексу України, ЗК). До прав на земельні ділянки віднесено й права на земельні частки (паї).

Облік оренди земельних ділянок (паїв) як об'єкта необоротних активів регламентується НП(С)БО 14 "Оренда" [9]. Оренду земельних ділянок (паїв) вважають операційною. Відповідно до п. 8 НП(С)БО 14 об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається витратами згідно з НП(С)БО 16 "Витрати" [10] протягом строку оренди".

З 01 липня 2021 р. набув чинності Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення" від 31 березня 2020 р. № 552-IX [11]. У період з 1.07.2021 р. по 31.12.2023 р. дозволено обіг земель виключно між громадянами України. У цей період відчуження сільськогосподарських земель приватної власності буде дозволено між громадянами України з розрахунку не більше 100 га в "одні руки". Консолідація с/г земель громадянином України в розмірі 10 000 га передбачена лише з 1 січня 2024 р., це спричинило збільшення кількості господарських операцій з відчуження земельних ділянок сільськогосподарського призначення та появу питань щодо оцінки й обліку оренди цих земельних ділянок.

Для визначення розміру орендої плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до законодавства. У статтях 5, 16–18 Закону України "Про оцінку земель" від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV [12] (далі – Закон) прописано, що оцінка земель поділяється на види: бонітування ґрунтів (проводиться раз у 7 років), економічна оцінка земель (раз у 5–7 років), грошова оцінка земельних ділянок (сільськогосподарського призначення – один раз у 5–7 років, несільськогосподарського призначення – раз у 7–10 років).

Плата за землю входить до складу податку на майно, який належить до місцевих податків (ст. 10 ПКУ). А отже орган місцевого самоврядування приймає рішення, у якому визначає: ставки; платників;

об'єкт оподаткування. Плата за землю залежить від встановленої ставки податку та нормативної грошової оцінки земельної ділянки населеного пункту.

Дані бонітування ґрунтів є складовою частиною державного земельного кадастру та основою для проведення економічної оцінки сільськогосподарських угідь і враховується під час визначення економічної продуктивності ґрунтів для вирощування сільськогосподарських культур, а також втрат сільськогосподарського та лісогосподарського виробництва.

Дані економічної оцінки земель є основою за проведення нормативної грошової оцінки земельних ділянок, аналізу ефективності використаних земель порівняно з іншими природними ресурсами та визначення економічної придатності земель сільськогосподарського призначення для вирощування сільськогосподарських культур.

Грошова оцінка ділянок залежно від призначення може бути нормативною та експертною. Перша використовується для визначення земельного кадастру, державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно з законом орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, витрат сільськогосподарського виробництва, а також у разі розробки показників і механізмів економічного стимулювання раціонального застосування й охорони земель.

Експертна грошова оцінка земельних ділянок використовується за здійснення цивільно-правових угод щодо земельних ділянок і прав на них, крім випадків, визначених цим законом, а також іншими законами.

Отже, підставою для взяття на облік земель сільськогосподарського призначення може бути лише нормативна грошова оцінка, однак у Законі чітко не визначено, якою оцінкою варто керуватися за взяття на облік земельних паїв у разі їх оренди в індивідуальних власників, а це питання в сучасних умовах є одним із найважливіших: адже здебільшого сільськогосподарські угіддя знаходяться у приватній власності. Виникає потреба узгодження цього питання, а якщо припустити, що сплата єдиного податку за орендовані ділянки має здійснюватися за нормативною грошовою оцінкою, то й орендна плата має стягуватися на підставі цієї ж ціни.

У складі рахунку 10 введено два субрахунки 101 "Земельні ділянки" та 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель". У Інструкції до Плану рахунків [13] дається пояснення, що на субрахунку 102 "відображаються витрати на меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи, ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи)". Передбачається, що на облік мають бути взяті окремі ділянки, оцінка яких має здійснюватися згідно з положеннями Закону, у якому передбачено, що *об'єктами оцінки земель* є: територія адміністративно-територіальних

одиниць або їх частини, території оціночних районів і зон, земельні ділянки та їхні частини або сукупність земельних ділянок і прав на них, зокрема й на земельні частини (паї) у межах території України.

Для генерування інформації про земельні ділянки, які обліковуються у складі інвестиційної нерухомості, різні науковці пропонують три основних підходи до їхнього відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Перший підхід базується на введенні додаткових аналітичних рахунків до рахунку 100 "Інвестиційна нерухомість", зокрема й обліку земельних ділянок. Так, І. Юхименко-Назарук [14, с. 418] пропонує використовувати аналітичний рахунок 1001 "Земельні ділянки в складі інвестиційної нерухомості"; Н. Яремчук [15, с. 148] вважає за доцільне використовувати аналітичний рахунок 100.1 "Інвестиційна нерухомість у вигляді земельних ділянок". Але обидва автори не приділяють уваги розробці аналітичних рахунків другого порядку, зокрема в частині накопичення інформації про земельні ділянки у складі інвестиційної нерухомості за їхніми видами та цільовим призначенням.

Другий підхід ґрунтується на впровадженні окремого синтетичного рахунку для обліку інвестиційної нерухомості з розробкою відповідних рівнів аналітичного обліку. Водночас Л. Богущька [16, с. 6] вважає, що облік інвестиційної нерухомості варто здійснювати з використанням субрахунку 185 "Інвестиційна нерухомість" у розрізі таких аналітичних рахунків: 1851 "Земельні ділянки, що визнані інвестиційною нерухомістю". Такої позиції притримується А. Гуменюк [17, с. 9], яка рекомендує для обліку інвестиційної нерухомості до субрахунку 184 "Інші необоротні активи" відкрити аналітичні рахунки другого порядку 1841 "Інвестиційна нерухомість" і 1842 "Інші необоротні активи".

Третій підхід передбачає ведення аналітичного обліку земельних ділянок, визнаних об'єктами інвестиційної нерухомості, по субрахунку 101 "Земельні ділянки". Так, З. Задорожний інвестиційну нерухомість, узагальнену на субрахунку 100 "Інвестиційна нерухомість", пропонує відображати на аналітичних рахунках до субрахунку 101 "Земельні ділянки": 1011 "Земельні ділянки, утримувані як операційна нерухомість", і 1012 "Земельні ділянки, утримувані як інвестиційна нерухомість" [18, с. 14–15]. У такій ситуації аналітичний облік ведеться лише за рахунком 101 "Земельні ділянки", і при цьому відсутній аналітичний облік за субрахунком 100 "Інвестиційна нерухомість".

За *регістр аналітичного обліку* може слугувати інвентарна картка встановленого зразка або спеціальна картка для обліку земельних ділянок, однак складно досягти належного результату через велику кількість показників, що мають бути відображені при цьому. Оцінка має здійснюватися за експертною грошовою оцінкою згідно зі ст. 13 ч. 2 Закону [12].

Якщо земельна ділянка знаходиться у власності конкретної особи й передана у користування виробничому кооперативу чи товариству, користувачеві землі складно вести подібний реєстр, адже слід фіксувати

дані по кожній ділянці, що належить конкретній особі. У цьому разі для обліку земельних ділянок доцільно завести окрему книгу (відомість), де на підставі актів приймання-передавання об'єктів у експлуатацію роблять записи про конкретні ділянки за окремими власниками (окремо має бути відкрита книга (відомість) для обліку орендованих ділянок). У цьому реєстрі, крім натуральних показників площі окремих ділянок, має бути відображена і вартість землі за нормативною грошовою оцінкою, особливо за умови, якщо нараховується оплата за користування землею нарівні з вартістю іншого майна, що дасть змогу суттєво спростити облік земельних угідь.

Одночасно потребує належного вирішення питання щодо методики ведення обліку на субрахунку 102 "Капітальні витрати на поліпшення земельних ділянок". Історично склалося так, що ці витрати за своєю природою неоднорідні, а склад їх чітко не визначено.

Згідно зі ст. 1 Закону поняття "земельні поліпшення" включають зміну якісних характеристик земельної ділянки внаслідок розташування у її межах будинків, будівель, споруд, об'єктів інженерної інфраструктури, меліоративних систем, багаторічних насаджень, лісової та іншої рослинності, а також господарської діяльності або проведення певного виду робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів тощо). Це пояснення дає змогу більш чітко визначитися щодо цих об'єктів основних засобів. Для визнання подібного об'єкта основних засобів (про нього йшлося вище) необхідно чітко визначити його параметри та встановити його вартість. Тому об'єктом обліку у складі субрахунку 102 можна визнати лише об'єкти, за надходження (оприбуткування) яких виконані певні роботи і, відповідно, понесені витрати. Тому поліпшення, що пов'язані зі зміною використання угідь, зокрема розташування на них будівель, споруд тощо, не можуть розглядатися як витрати на поліпшення земель. Експертна вартість ділянки підвищиться, однак це не пов'язано безпосередньо з поліпшенням угідь, оскільки витрат на такі операції не було.

Л. Воляк та С. Остапчук для більш зручного відображення оренди земель на рахунках обліку пропонували запровадити субрахунок 533 "Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення". А самі операції з відображення суми зобов'язань перед орендодавцем за укладення договору оренди та постановки права оренди на баланс проводити через транзитний рахунок 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів", а саме Дт 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" Кт 533 "Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення" та Дт 122 "Права користування майном" Кт 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" [6, с. 55].

О. Карпачова та С. Rogoznyy [4] для обліку оренди земель рекомендують задіяти додатковий субрахунок – "Поточні розрахунки з оренди – транзит", щоб володіти інформацією про стан розрахунків за

поточний календарний рік, забезпечити рівномірне нарахування процентних доходів, оподаткування поточних виплат, виділення сум, що підлягають погашенню протягом 12 календарних місяців від поточної дати. Тоді *алгоритм для розрахунків по оренді* матиме такий вигляд:

1) у момент укладення договору визнається актив у формі права користування ділянкою та зобов'язання – Дт "Право користування майном" та Кт "Зобов'язання з оренди";

2) на початку кожного календарного року проводиться планове нарахування орендної плати за чинними правилами, але іншою проводкою: Дт "Поточні розрахунки з оренди – фактичні" Кт "Поточні розрахунки з оренди – планові";

3) у міру звернення пайовиків за орендою протягом року проводиться списання планових сум оренди, але вже із застосуванням транзитного субрахунку Дт "Поточні розрахунки з оренди – планові" Кт "Поточні розрахунки з оренди – транзит";

4) нараховані до виплати суми оподатковуються податком з доходів фізичних осіб та військовим збором за Дт "Поточні розрахунки з оренди – транзит", після чого здійснюється виплата;

5) можливе кредитове сальдо планових нарахувань на кінець року підлягає оподаткуванню;

6) якщо за погодженням сторін пайовик отримав у поточному році більше грошей, дебетове сальдо планових нарахувань, що виникло, переводиться до складу довгострокової дебіторської заборгованості;

7) на собівартість продукції через загальновиробничі витрати щомісяця відноситься амортизація права користування ділянкою;

8) відсоткові витрати щомісяця визнаються проводкою Дт "Фінансові витрати" Кт "Поточні розрахунки з оренди – фактичні";

9) залежно від умов договорів (щокварталу або раз на рік) буде виділятися поточна частина орендних зобов'язань [4].

У Методиці грошової оцінки земельних ділянок, затвердженій постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. № 1531, наведено порядок визначення витрат на земельні поліпшення безпосередньо сільськогосподарських угідь, зокрема витрати на підготовку ділянки для її функціонального використання (планування території, плантажна оранка, заходи меліорації та спорудження меліоративних систем, закладення багаторічних насаджень, послуги з проектування та фінансування, прибуток інвестора). Це визначення є більш точним, бо воно базується безпосередньо на витратах на виконання робіт із поліпшення. Однак і воно потребує уточнення, адже частина цих витрат може спрямовуватися на створення об'єктів, які надалі стануть окремими об'єктами основних засобів, зокрема гідротехнічні споруди, насадження тощо.

Отже, до складу робіт, які можна розглядати як роботи з поліпшення земель, доцільно віднести лише ті, що стосуються поліпшення угідь завдяки плануванню території, плантажній оранці, послуг з проєк-

тування тощо. Ці роботи змінюють лише вартість ділянок. При цьому спостерігатимуться особливості відображення даних об'єктів у аналітичному обліку через відмінності джерел покриття витрат, адже роботи можуть виконуватися через кошти державного бюджету, користувачів земельних ділянок або власників.

Витрати на роботи з поліпшення земель, за використання яких передбачено створювати споруди, мають становити вартість цих споруд і відповідно обліковуватися на субрахунку 103 "Будівлі і споруди". Це передбачено НП(С)БО 32, але вартість землі, що входить до складу вартості цих об'єктів, має виділятися в обліку, щоб на вартість землі не нараховувати амортизацію.

Витрати на поліпшення ґрунтів перетворюють ділянку, на якій виконані роботи, в об'єкт, який дозволяє отримувати більшу ренту. У цьому разі у власника постає обґрунтоване запитання, чи не потрібно за визначення розміру орендної плати або нарахування дивідендів на пай враховувати факт поліпшення якості землі. Це дуже істотний момент і вимоги власника з цього приводу, на наш погляд, обґрунтовані.

Підтвердженням доцільності подібного підходу слугуватиме той факт, що у виробничому кооперативі під час проведення капітальних робіт з поліпшення земель, наприклад через державне фінансування або рефінансування дивідендів на паї, має збільшуватися вартість паю кожного власника, а джерело фінансування не матиме значення.

У разі вибуття з кооперативу власника, якщо йому повертатиметься ділянка, де проведено корінне поліпшення, її вартість має бути вищою порівняно з іншими ділянками.

Нелогічним є ведення обліку на субрахунку 102 ще й через те, що витрати на модернізацію і дообладнання інших об'єктів (будівель, споруд тощо) після закінчення робіт збільшують вартість покращених об'єктів. Крім того, не логічно вести облік об'єктів на рахунку 102 протягом значного відрізка часу, особливо, якщо по них нараховуватиметься амортизація. Ділянки, на яких проведені роботи з їхнього докорінного поліпшення, матимуть постійні переваги щодо одержання ренти, тому їх необхідно дооцінювати з урахуванням фактору поліпшення угідь.

Як зазначалося, економічна або інша оцінка має здійснюватися один раз на 5–7 років. Отже, з моменту виконання робіт щодо поліпшення угідь (вони можуть здійснюватися через бюджетне фінансування) до моменту проведення переоцінки земель, державний бюджет недоотримуватиме кошти у вигляді єдиного сільськогосподарського податку. Тому витрати на поліпшення земельних ділянок, якщо це не приводить до будівництва гідротехнічних та інших споруд, варто обліковувати шляхом дооцінки земельних ділянок, на яких проведені роботи, з моменту їх закінчення та складання відповідного акта. Такий підхід відповідає, з одного боку, вимогам власника земельної ділянки як паю, адже збільшується розмір орендної плати або дивідендів, з іншого –

державного бюджету, оскільки має зростати вартість ділянок і відповідно надходження коштів до бюджету. Під час проведення економічної або нормативної оцінки земель регіону вартість ділянки має уточнюватися на загальних підставах.

Отже, за первісне взяття на облік земляних ділянок їхня оцінка має здійснюватися за відповідними цінами на загальних підставах; ділянки, на яких виконувались роботи щодо їх поліпшення, мають дооцінюватися; а суми, що мають обліковуватися на субрахунку 102, варто приєднувати до вартості ділянки землі, що обліковується на субрахунку 101. Аналогічно цей процес має відобразитися на позабалансових рахунках щодо орендованих земель. Отже, субрахунок 102 використовувати недоцільно, що дозволить усунути ще один нелогічний момент, коли на земельні ділянки амортизацію не нараховують, а на витрати з докорінного поліпшення земель відповідно до податкового законодавства нараховують.

Одночасно у примітках до фінансової звітності сільськогосподарських підприємств необхідно зафіксувати витрати на поліпшення земель з деталізацією сум про конкретні види робіт та їх включення чи невключення до вартості земельних ділянок.

Після закінчення строку оренди бухгалтер фермерського господарства видає кожному власникові довідку про вартість виконаних робіт на його ділянках і складає акт про приймання-передачу основних засобів, а на підставі цих документів мають бути зроблені записи щодо списання орендованих об'єктів з позабалансового рахунку.

Якщо роботи з докорінного поліпшення орендованих земель виконувалися силами і за кошти фермера-орендаря, то порядок узгодження дій та документальне оформлення операцій дещо відрізнятиметься. Передусім фермер-орендар має узгодити з власниками земель порядок здійснення робіт і відшкодування їх вартості шляхом сплати власниками земельних ділянок або шляхом подальшого погашення витрат за рахунок орендної плати. Водночас поліпшення окремих показників якості землі, наприклад вміст гумусу, не можна розглядати як докорінне її поліпшення.

У бухгалтерському обліку відповідно до НП(С)БО 14 "Оренда", оренду земельних ділянок (паїв) варто розглядати як операційну [17]. Такий об'єкт оренди відображають в орендаря на позабалансовому рахунку 01 за вартістю, яку містить угода про оренду. Збільшення залишку рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" відбувається під час прийняття на облік активів, отриманих в оперативну оренду, зменшення – під час їх повернення орендодавцю. Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Відповідно до Закону України "Про оренду землі" від 06.10.98 р. № 161-XIV та §9 МСФЗ 16 "Оренда" [19] договір є договором оренди, "якщо договір передає право контролювати користування ідентифікованим активом протягом певного періоду часу в обмін на компенсацію". Отже, виходячи з визначення, за договором мають виконуватися одночасно чотири умови:

передається право контролю активом – відповідно до ст. 25 Закону "Про оренду землі", "орендар земельної ділянки має право самостійно господарювати на землі з дотриманням умов договору оренди землі". Також, що важливо, орендареві забезпечується захист його права на орендовану земельну ділянку нарівні із захистом права власності (ст. 27 Закону "Про оренду землі");

актив має бути ідентифікований – ст. 15 Закону "Про оренду землі" передбачає, що об'єкт оренди, на дату заключення договору повинен мати "кадастровий номер, місце розташування та розмір земельної ділянки";

визначений строк оренди – "Строк дії договору оренди землі визначається за згодою сторін, але не може перевищувати 50 років. Дата закінчення дії договору оренди обчислюється від дати його укладення" – ст. 19 Закону "Про оренду землі";

компенсація за оренду – згідно зі ст. 21 Закону "Про оренду землі" – "орендна плата за землю – це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою згідно з договором оренди землі".

Потрібно погодитися з С. Рогозним, який, розглядаючи проблему запровадження МСФЗ (IFRS) 16 "Оренда", пропонує застосовувати низку додаткових субрахунків для обліку оренди, наприклад: 126 "Право користування майном – оренда", 532 "Зобов'язання з оренди нерухомості та обладнання", 614 "Розрахунки з орендодавцями – поточна частина", 6861 "Поточні розрахунки з оренди – планові", 6862 "Поточні розрахунки з оренди – фактичні", 952 "Фінансові витрати за договорами оренди" тощо [4; 5].

Отже, сільськогосподарські підприємства, які ведуть облік з використанням МСФЗ відповідно до § 26 МСФЗ 16, під час підписання акта приймання-передачі об'єкта в оренду на дату початку оренди оцінюють орендне зобов'язання за теперішньою вартістю орендних платежів та можуть відображати облік за кредитом рахунку 531. При цьому *первісна вартість оренди земельної ділянки* має включати:

- вартість первісної оцінки орендного зобов'язання (теперішню вартість орендних платежів та відображатися в обліку: Дт 152 – Кт 531);
- орендні платежі, що сплачені орендарем з дати початку оренди та відображатися в обліку: Дт 152 – Кт 631;
- прями витрати, понесені орендарем, з відображенням обліку: Дт 152 – Кт 631, 685.

І вже після первісного визнання об'єкта оренди орендар оцінює зобов'язання як будь-яке фінансове зобов'язання – за амортизованою собівартістю з використанням методу ефективної ставки відсотка: балансова вартість об'єкта оренди збільшується на суму процентів, що нараховуються на залишок орендного зобов'язання, з відображенням обліку: Дт 952 – Кт 61, та зменшують на розмір сплачених орендних платежів, з відображенням обліку: Дт 61 – Кт 31.

Після дати початку оренди орендар переоцінює орендне зобов'язання з метою відображення змін орендних платежів у випадку: зміни строку оренди; перегляду оцінки опціону на придбання базового активу; модифікації, яка не обліковується як окрема оренда, а також, коли зміна орендних платежів сталася внаслідок зміни плаваючих ставок відсотка (§ 43 МСФЗ 16).

Важливою проблемою обліку земельних ділянок (паїв) у сільсько-господарських підприємствах є необхідність запровадження єдиних методологічних засад аналітичного обліку земельних ділянок та їхньої грошової оцінки. Потреба у веденні такого обліку очевидна, оскільки дані аналітичного обліку є основою у складній системі використання земельних ділянок підприємствами.

Висновки. Бухгалтерський облік як інформаційна система має здатність посилити ефективну основу управління земельними ресурсами як на рівні держави, так і на рівні окремого суб'єкта господарювання. Забезпечити вирішення цих проблем, реалізацію законодавчих норм можна лише за умови визнання землі активом та об'єктом бухгалтерського обліку, розробки та впровадження обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин.

Якщо сільськогосподарське підприємство уклало договір оренди земельної ділянки (паю), то у нього не виникають активи: земельна ділянка не є власністю орендаря, згідно з п. 8 НП(С)БО 14 відображає орендовану земельну ділянку на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи". Основні витрати – це орендні платежі та витрати на капітальне поліпшення земельної ділянки (паю).

З метою накопичення капітальних витрат на поліпшення земельних ділянок та дотримуючись визначення п.п. 14.1.75 Податкового кодексу України "земельне поліпшення", облік даних витрат потрібно вести на окремому субрахунку рахунку 15 з назвою "Земельне поліпшення". Після закінчення робіт, що призвели до зміни якісних характеристик земельної ділянки та її вартості, ці витрати необхідно списувати на субрахунку 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель".

Сільськогосподарські підприємства з метою відображення ринкової вартості земельних ділянок та права користування земельними ділянками у бухгалтерському обліку мають *проводити експертну грошову оцінку земельних ділянок відповідно до ч. 2 ст. 13 Закону України "Про оцінку земель"*.

Під час оформлення оренди земельної частки (паю) сторони мають використовувати типову форму договору оренди землі, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2004 р. № 220 "Про затвердження Типового договору оренди землі". При цьому сторони мають право вносити зміни до типових договорів, якщо вони не суперечать законодавству України. Але в умовах воєнного стану районним військовим адміністраціям надано право передачі у користування земельних ділянок та паїв для ведення товарного сільськогосподарського виробництва строком до одного року. Договори оренди земельних ділянок та паїв будуть укладатися лише в електронній формі, а передача земельних ділянок в оренду відбуватиметься без проведення земельних торгів.

Крім того, необхідно приділити увагу державному регулюванню укладання договорів оренди земель сільськогосподарського призначення та дотримання законодавства щодо орендних відносин, запровадження єдиних методологічних засад аналітичного обліку земельних ділянок.

Конфлікт інтересів. Автор заявляє, що він не має фінансових чи нефінансових конфліктів інтересів щодо цієї публікації; не має відносин із державними органами, комерційними або некомерційними організаціями, які могли б бути зацікавлені у поданні цієї точки зору. З огляду на те, що автор працює в установі, яка є видавцем журналу, що може зумовити потенційний конфлікт або підозру в упередженості, остаточне рішення про публікацію цієї статті (включно з вибором рецензентів та редакторів) приймалося тими членами редколегії, які не пов'язані з цією установою.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гадзало Я. М., Гладій М. В., Саблук П. Т., Лузан Ю. Я. Модернізація державної політики розвитку аграрної сфери України: виклики, шляхи вирішення: монографія. Київ: Аграр. наука, 2020. 380 с.
2. Лупенко Ю. О., Ходаківська О. В. Трансформація земельних відносин у сільському господарстві: *аналітичний огляд*. Київ: ННЦ "ІАЕ", 2015. 52 с.
3. Месель-Веселяк В. Я., Федоров М. М. Нові методичні підходи до вдосконалення нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення. *Економіка АПК*. 2016. № 2. С. 22-28.
4. Карпачова О., Рогозний С. МСФЗ 16 "Оренда". 12 лист. 2017 р. URL: <https://zakon.help/article/msfz16-orenda/> (дата звернення: 18.05.2019).
5. Рогозний С. IFRS 16 "Оренда": Облік у орендаря. 2018. URL: https://zakon.help/files/article/10236/IFRS-16_Облік_у_орендаря.pdf (дата звернення: 18.05.2019).
6. Остапчук С. М., Воляк Л. Р. Сільськогосподарське землекористування в Україні: аналіз тенденцій розвитку та облікове відображення в умовах можливого запровадження ринку прав оренди. *Облік і фінанси*. 2016. № 4. С. 46-59. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_4_8 (дата звернення: 18.05.2019).
7. Закон України "Про оренду землі". № 161-X IV від 06.10.1998 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text>.
8. Податковий кодекс України. № 2755-VI. від 2 грудня 2010 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

11. Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення" від 31 березня 2020 р. № 552-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/552-20#Text>.
12. Закон України "Про оцінку земель" від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text>.
13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
14. Юхименко-Назарук І. А. Методика бухгалтерського обліку нерухомості: перспективи розвитку. І. А. Юхименко-Назарук. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Вип. 3 (21). С. 418-424.
15. Яремчук Н. Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. Н. Ф. Яремчук. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 143-151.
16. Богуцька Л. Т. Облік і аналіз інвестиційної нерухомості у будівельних організаціях: автореф. дис. канд. економ. наук: 08.00.09. Л. Т. Богуцька. Тернопіль, 2013. 21 с.
17. Гуменюк А. Ф. Бухгалтерський облік та аудит відтворення основних засобів: теорія і практика: автореф. дис. канд. економ. наук: 08.00.09. А. Ф. Гуменюк. Хмельницький, 2010. 19 с.
18. Задорожний З. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 10. С. 12.
19. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 "Оренда". URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17207>.

REFERENCES

1. Gadzalo, Ja. M., Gladij, M. V., Sabluk, P. T., & Luzan, Ju. Ja. (2020). Modernizacija derzhavnoi' polityky rozvytku agrarnoi' sfery Ukraїny: vyklyky, shljahy vyrishennja: monografija [Modernization of the state policy of development of agrarian sphere of Ukraine: challenges, ways of the decision: monograph]. Kyi'v: Agrar. Nauka [in Ukrainian].
2. Lupenko, Ju. O., & Hodakivs'ka, O. V. (2015). Transformacija zemel'nyh vidnosyn u sil's'komu gospodarstvi: analitychnyj ogljad [Transformation of land relations in agriculture: an analytical review]. Kyi'v: NNC IAE [in Ukrainian].
3. Mesel'-Veseljak, V. Ja., & Fedorov, M. M. (2016). Novi metodychni pidhody do vdoskonalennja normatyvnoi' groshovoi' ocinky zemel' sil's'kogospodars'kogo pryznachennja [New methodological approaches to improving the regulatory monetary valuation of agricultural land]. *Ekonomika APK – Ekonomika APK*, 2, 22-28 [in Ukrainian].
4. Karpachova, O., & Rogoznyj, S. MSFZ 16 "Orenda". 12 lyst. 2017 r. [IFRS 16 Leases. 12 sheets. 2017]. <https://zakon.help/article/msfz16-orenda/> (data zvernennja: 18.05.2019) [in Ukrainian].
5. Rogoznyj, S. IFRS 16 "Orenda": Oblik u orendarja. 2018 [IFRS 16 "Rent ": Accounting with the renter. 2018]. https://zakon.help/files/article/10236/IFRS-16_Oblik_u_orendarja.pdf (data zvernennja: 18.05.2019) [in Ukrainian].
6. Ostapchuk, S. M., & Voljak, L. R. (2016). Sil's'kogospodars'ke zemlekorystuvannja v Ukraїni: analiz tendencij rozvytku ta oblikove vidobrazhennja v umovah mozhlyvogo zaprovadzhennja rynku prav orendy [Agricultural land use in Ukraine: analysis of development trends and accounting in the conditions of possible introduction of the lease rights market]. *Oblik i finansy – Accounting and Finance*. № 4. S. 46-59. http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_4_8 (data zvernennja: 18.05.2019) [in Ukrainian].
7. Zakon Ukraїny "Pro orendu zemli". № 161-X IV vid 06.10.1998r. [Law of Ukraine "On Land Lease". № 161-X IV dated October 6, 1998]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text> [in Ukrainian].

8. Podatkovyj kodeks Ukrai'ny. № 2755-VI. vid 2 grudnja 2010 roku [Tax Code of Ukraine. № 2755-VI of December 2, 2010]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
9. Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 14 "Orenda" [National Regulation (Standard) of Accounting 14 "Rent" <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> [in Ukrainian].
10. Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 16 "Vytraty" [National Accounting Regulation (Standard) 16 "Expenses"]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> [in Ukrainian].
11. Zakon Ukrai'ny "Pro vnesennja zmin do dejakyh zakonodavchyh aktiv Ukrai'ny shhodo umov obigu zemel' sil's'kogospodars'kogo pryznachennja" vid 31 bereznja 2020 r. № 552-IX [Law of Ukraine "On Amendments to Certain Legislative Acts of Ukraine Concerning the Conditions of Circulation of Agricultural Lands" of March 31, 2020 № 552-IX] <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/552-20#Text> [in Ukrainian].
12. Zakon Ukrai'ny "Pro ocinku zemel'" vid 11 grudnja 2003 r. № 1378-IV [Law of Ukraine "On Land Evaluation" of December 11, 2003 № 1378-IV]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text> [in Ukrainian].
13. Instrukcija pro zastosuvannja Planu rahunkiv buhgalters'kogo obliku aktyviv, kapitalu, zobov'jazan' i gospodars'kyh operacij pidprijemstv i organizacij [Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> [in Ukrainian].
14. Juhymenko-Nazaruk, I. A. (2011). Metodyka buhgalters'kogo obliku neruhomosti: perspektyvy rozvytku [Methods of real estate accounting: prospects for development]. *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu: mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prac' – Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis: an international collection of scientific papers*, (Vol. 3 (21), (pp. 418-424) [in Ukrainian].
15. Jaremchuk, N. F. (2017). Neruhomist' pidprijemstva v konteksti oblikovoi' polityky. N. F. Jaremchuk [Real estate of the enterprise in the context of accounting policy]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannja nauky i praktyky – Economy. Finances. Management: current issues of science and practice*, 4, 143-151 [in Ukrainian].
16. Boguc'ka, L. T. (2013). Oblik i analiz investycijnoi' neruhomosti u budivel'nyh organizacijah: avtoref. dys. kand. ekonom. nauk: 08.00.09. [Accounting and analysis of investment real estate in construction companies: abstract of thesis for a Candidate Degree in Economic Sciences 08.00.09]. Ternopil' [in Ukrainian].
17. Gumenjuk, A. F. (2010). Buhgalters'kyj oblik ta audyt vidtvorennja osnovnyh zasobiv: teorija i praktyka: avtoref. dys. kand. ekonom. nauk: 08.00.09 [Accounting and audit of reproduction of fixed assets: theory and practice: abstract of thesis for a Candidate Degree in Economic Sciences 08.00.09]. Hmel'nyc'kyj [in Ukrainian].
18. Zadorozhnyj, Z. (2009). Problemni pytannja obliku ruhu material'nyh neoborotnyh aktyviv [Problematic issues of accounting for the movement of tangible fixed assets]. *Buhgalters'kyj oblik i audyt – Accounting and auditing*, 10, 12 [in Ukrainian].
19. Mizhnarodnyj standart finansovoi' zvitnosti 16 "Orenda" [International Financial Reporting Standard 16 Lease]. <https://ips.ligazakon.net/document/MU17207> [in Ukrainian].

Надійшла до редакції 13.09.2021.

Прийнято до друку 01.02.2022.

Публікація онлайн 22.04.2022.