

УДК 347.278

DOI: <https://doi.org/10.46644/2708-1834/2022-05.6>**Полятикiна Л.І.**кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і оподаткування  
*Сумський національний аграрний університет***Polyatykina Larysa***Sumy National Agrarian University*

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ З ЗЕМЕЛЬНИМИ НАДІЛАМИ

### THE FEATURES OF ACCOUNTING OF RENTAL OPERATIONS WITH LAND PARCELS

Стаття присвячена актуальним проблемам обліку орендних операцій з земельними наділами. Розглянуто питання ефективності функціонування та розвитку орендних відносин в сільськогосподарському виробництві. На підставі аналізу нормативно-правової бази земельних відносин визначено проблеми обліку орендних операцій з земельними наділами. Розглянуто форми та запропоновано обґрунтовані терміни орендної плати. Приділено увагу питанням, що виникають між учасниками орендних відносин з земельними наділами. Обґрунтовано пропозиції по вдосконаленню обліку операцій з оренди земельних наділів, що є забезпеченням прогресивного розвитку аграрного сектору національної економіки, зростання його конкурентоспроможності. Визначено численні проблеми, пов'язані з підвищенням ефективності використання земельних ресурсів та короткостроковими вимогами землевласників, або орендарів щодо одержання максимального прибутку і, як наслідок, виснаження земельного фонду країни.

**Ключові слова:** орендар, земельні відносини, оренда, облік, орендна плата, земельний наділ.

At the article the actual problems of accounting of rental operations with land parcels was researched. The key questions of the efficiency of functioning and development of lease relations in agricultural production were considered. The analysis of the regulatory framework of land relations allowed identifying the most important problems of accounting of rental operations with land parcels. Also, the forms of rental operations were considered and reasonable terms of rent were proposed. In a separate projection, the issues arising between the participants of the lease relations with land plots were considered. The proposals to improve the accounting of land lease transactions were justified. These propositions will give opportunities to ensure the progressive development of the agricultural sector of the national economy, increase its competitiveness. A lot of problems associated with need to improving the efficiency of land use were identified. This situation is a consequence of the short-term desire of landowners or tenants to maximize profits, which an attitude leads to depletion of the country's land fund. The leading branch of Ukraine's economy is agriculture, based on the principles that contribute to improving soil fertility. However, the study of scientific papers and the practice of economic activity show, that some of the theoretical provisions of the research of specifics of accounting for lease transactions with land are debatable, and a number of important aspects of their organization, evaluation and methods of accounting, analysis and audit need to be improved. Based on the above, research topics and its target orientation are quite relevant. The aim of the study is theoretical and methodological justification and evaluation of land use efficiency in agricultural enterprises of Sumy region, and, also, justification of methodological approaches and development of practical proposals to improve the economic efficiency of land use in current conditions. Carrying out of additional in-depth research of features of the account of lease operations with land plots of the enterprises is perspective. This will identify existing and possible causes of deterioration of the state land fund and will find ways to improve them.

**Key words:** tenant, land relations, rent, accounting, rent charge, land parcel.

**Постановка проблеми.** У процесі розширення аграрного сільськогосподарського виробництва в окремих регіонах та в цілому в межах держави постають численні проблеми, пов'язані з підвищенням ефективності використання земельних ресурсів. На жаль, сьогодні короткострокові вимоги землевласників, або орендарів щодо одержання максимального прибутку призводять до виснаження земельного ресурсів держави [2, с. 112].

Це зумовлено як об'єктивними факторами загального стану розвитку економіки, так і суб'єктивними, найголовнішими з яких можна вважати недосконалість, а інколи й суперечливість нормативно-правової бази, нерозвиненість та відсутність ринкової інфраструктури, відсутність повноцінного функціонування земельного ринку, і цілий комплекс пов'язаних з цим проблем (недостатня розвиненість іпотечного кредитування сільськогосподарських товаровиробників, відсутність досконалої системи продажу земельних наділів і т. ін.). В підсумку, це гальмує ефективний розвиток як сільськогосподарських підприємств, так і національної економіки в цілому. Предметом дослідження є сукупність теоретико-методологічних, методичних та практичних аспектів ефективності використання земельних наділів в сільськогосподарському виробництві та напрямків її практичного, раціонального використання та грамотного розподілу за категоріями землекористування в нинішніх умовах розвитку економіки.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми раціонального та ефективного використання земельних запасів країни, зокрема, сільськогосподарських угідь, знайшли відображення в працях Андрійчука В.Г., Баркити К.Ф., Бугуцького О.А., Бородини Ф.М., Борщевського П.П., Вдовиченка М.Х., Веденічева П.Ф., Гладія М.В., Даниленка А.С., Дієсперова В.С., Здоровцова О.І., Кінаха А.К., Колотухи С.М., Копитка І.В., Купалової Г.І., Липчука В.В., Лупенка Ю.О., Мельника К.М., Михасюка І.Р., Орлатого М.К., Онищенко О.М.,

Пасхавера Б.Й., Передерієва С.О., Полозенка Д.В., Прокопи І.В., Прокопищак К.В., Сахацького М.П., Селеонова В.Ф., Семчика В.І., Слав'юка Р.А., Ушкоренка В.О., Яреми Б.П., Якуби К.І.

У наукових дослідженнях інших авторів значна роль відводиться основам застосування, розвитку та формуванню економічного механізму, що сприятиме підвищенню економічної ефективності функціонування ринку землі в країні [4, с. 24].

Разом з тим, дослідження наукових праць та практика функціонування сільськогосподарських підприємств свідчать про те, що значна частина теоретичних положень з питань досліджень проблеми управління земельним фондом, є дискусійними, а частина важливих аспектів їх організації, оцінки та методики обліку, аналізу і аудиту потребують кардинального удосконалення. Тому вважаємо, що вибір теми дослідження та його основні напрямки є достатньо актуальними.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття.** На практиці виникає багато запитань, пов'язаних із обліком оренди земельних ділянок, зокрема земельних паїв. Основна їх маса стосується порядку оформлення та реєстрації договорів, виплати орендної плати в грошовому вираженні і в натуральній формі, переоформлення договорів у разі заміни однієї із сторін, відображення об'єкта оренди на рахунках тощо. Саме ці питання і викликали потребу у дослідженні даної проблеми.

**Постановка завдання.** Метою даного дослідження є теоретико-методологічне обґрунтування й оцінка ефективності використання земельних наділів в сільськогосподарських підприємствах Сумської області, а також обґрунтування методичних підходів та розробка практичних пропозицій щодо важливих аспектів їх організації, оцінки та методики обліку, аналізу і аудиту земельних наділів в умовах нинішньої економіки. Проведення додаткового поглибленого дослідження особливостей обліку орендних операцій з земельними наділами підприємства,

на наш погляд, є перспективним. Це проводиться з метою виявлення більш наявних та реальних причин погіршення земельного фонду держави та пошук шляхів їх удосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Земельні ресурси – одне з найцінніших багатств людства. Вони є основою сільськогосподарського виробництва та забезпечують умови проживання людей. В їх складі знаходяться інші природні ресурси. Добробут нинішнього покоління і доля майбутнього залежить від того, як у даний час використовуються земельні ресурси в Україні, які є основною продуктивною силою нашого суспільства.

Головний засіб виробництва без якого не можливий сам процес виробництва сільськогосподарської продукції у сільському господарстві – це земля. Вона значною мірою визначає рівень ефективності і темпи розвитку сільськогосподарського виробництва [5, с. 62].

З метою забезпечення природоохоронної діяльності аграрних підприємств повинні бути розроблені та запроваджені до використання процедури обліку, аналізу та аудиту, які виконуються та підтримуються в робочому стані. Доцільним, на нашу думку, буде перевірка видів та статей фінансової звітності аграрних підприємств [3, с. 32].

Земля у сільському господарстві є основним засобом виробництва. На земельних ресурсах функціонують різні види аграрних підприємств. Розглянемо основні із них. Поліпшення використання земельних угідь та підвищення родючості ґрунту – це необхідні умови підвищення урожайності

сільськогосподарських культур і продуктивності кормових угідь, розвитку тваринництва в сільськогосподарських підприємствах. Склад і структура земельного фонду Державного підприємства «Дослідне господарство Інституту сільського господарства Північного сходу Національної Академії аграрних наук України» проаналізовано в таблиці 1.

Дані таблиці 1 підтверджують що загальна земельна площа досліджуваного підприємства за період 2018-2020 років не змінилась. В розрізі структури сільськогосподарські угіддя займають 93,2%, з яких рілля становить 72,7%, решта 20,5% приходить на луки та пасовища. Однак при стабільних розмірах земельних наділів фінансові показники діяльності підприємства зростають, що підтверджують дані наступної таблиці по матеріалах цього ж підприємства. Аналіз даних таблиці 2 дозволяє констатувати про розвинуту галузь тваринництва на досліджуваному підприємстві.

Так, галузь тваринництва в загальній структурі товарної продукції господарства складає 64,3%. Найбільшу частку в цій галузі займає виробництво молока – 47,0%. Таким чином можемо констатувати, що підприємство має молочну спеціалізацію. Галузь рослинництва в загальній структурі товарної продукції підприємства складає 34,8%. Найбільшу частку в цій структурі займають зернові і зернобобові та соняшник – 11,9 та 9,6 5 відповідно. Послуги в рослинництві і тваринництві складають 0,9% у звітному році, що складає 62% у звітному році, порівняно з базисним.

Різновидом підприємств, які функціонують з використанням земельних наді-

Таблиця 1

**Склад і структура земельного фонду Державного підприємства «Дослідне господарство Інституту сільського господарства Північного сходу Національної Академії аграрних наук України»**

Види земельних угідь	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення 2020 р. від 2018 р. (+,-)
	га	%	га	%	га	%	
Загальна земельна площа	1760	100	1760	100	1760	100	-
в т.ч. с.-г. угіддя	1641	93,2	1641	93,2	1641	93,2	-
із них: рілля	1279	72,7	1279	72,7	1279	72,7	-
луки та пасовища	362	20,5	362	20,5	362	20,5	-

Джерело: сформовано та розраховано автором за даними звітності підприємства

Таблиця 2

Склад та структура товарної продукції Державного підприємства «Дослідне господарство Інституту сільського господарства Північного сходу Національної Академії аграрних наук України»

Галузі та їх види	2018 р.		2019 р.		2020 р.		В середньому за 2018-2020 рр.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	
1.Тваринництво	11590,0	55,1	19717,0	61,3	21695,0	64,3	10105,0	
в т.ч., ВРХ	805,0	3,8	1603,0	5,0	1351,0	4,0	546,0	
свинарство	2077,0	9,9	1611,0	5,0	2936,0	8,7	859,0	
Молоко	7827,0	37,2	14703,0	45,7	15875,0	47,0	8048,0	
Інша продукція тваринництва	881,0	4,2	1800,0	5,6	1533,0	4,5	652,0	
2.Рослинництво	9443,0	43,7	12155,0	37,8	11747,0	34,8	2304,0	
Зернові і зернобобові	2946,0	14,0	4282,0	13,3	4029,0	11,9	1083,0	
Кукурудза на зерно	1870,0	8,9	1560,0	4,8	1905,0	5,6	35,0	
Соняшник	2616,0	12,4	3147,0	9,8	3237,0	9,6	621,0	
Соя	1544,0	7,3	2054,0	6,4	1679,0	5,0	135,0	
Багато річні та однорічні трави	87,0	0,4	85,0	0,3	97,0	0,3	10,0	
Інша продукція рослинництва	380,0	1,8	1027,0	3,2	800,0	2,4	420,0	
Послуги в рослинництві і тваринництві	245,0	1,2	301,0	0,9	307,0	0,9	62,0	
Разом по господарству	21033,0	100	32173,0	100	33749,0	100	12716,0	

Джерело: сформовано та розраховано автором за даними звітності підприємства

Таблиця 3

Склад та структура земельних угідь ПП «Надь» Лебединського району Сумської області

Види угідь	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення 2020 р. від 2018 р., ±	
	га	%	га	%	га	%	га	%
Сільськогосподарські угіддя – всього, з них:	2123	100	2133	100	2167	100	+44	+2,1
рілля	1747	82,3	1748	81,9	1780	82,1	+33	+1,8
сінокоси	376	17,7	385	18,1	387	17,9	+11	+2,9
Рівень розораності, %	82,3		81,9		82,1		-0,2 п.п	
Рівень освоєності, %	100		100		100		x	

Джерело: сформовано та розраховано автором за даними звітності підприємства

лів є приватні підприємства, як наприклад ПП «Надь» Лебединського району Сумської області. Чіткого розподілу земельних угідь на підприємстві не існує, виділяють лише площу ріллі та сінокосів. Детальніше структуру земельних угідь розглянемо в таблиці 3.

Аналізуючи дані, ми бачимо, що площа сільськогосподарських угідь у звітному 2020 році порівняно з базисним збільшилась на 44 га. Площа сінокосів залишалася майже на рівні базисного періоду, і займає 387 гектарів або ж 17,9% від загальної площі сільськогосподарських угідь, в той час як рілля становить 82,1 % загальної площі. Рівень розораності землі становить 82,1 %, а рівень освоєності 100%. Це говорить про

високий рівень інтенсивності використання землі на підприємстві.

Об'єктом господарської діяльності, який функціонує з використанням земельних наділів є також фермерське господарство «Урожай» Роменського району Сумської області. Головною метою діяльності господарства є виробництво сільськогосподарської продукції, її переробка, реалізація та здійснення інших видів діяльності з метою отримання прибутку. Воно є багатопрофільним з приватною формою власності і здійснює свою діяльність у сільському господарстві, промисловості, будівництві, торгівлі, сфері послуг.

Для нормального ведення діяльності господарства необхідна наявність необоротних

активів виробництва, головним серед яких є земля. За інформацією таблиці 4 спостерігаємо зменшення сільськогосподарських угідь в 2020 р. в порівнянні з 2018 р. на 118 га. При цьому площа ріллі зменшилася на 53 га, а площа сіножатей та пасовища зменшилась на 65 га. Відповідні зміни структури землекористування обумовлені тим, що фермерське господарство скоротило обсяги виробництва продукції тваринництва та відмовилось від використання природних кормових угідь та замінило їх посівами кормових культур із більшою урожайністю.

З метою створення сприятливих умов для розвитку товарного сільськогосподарського виробництва в регіоні, заохочення аграрних товаровиробників і, відповідно, наповнення бюджету, пропонуємо встановлювати терміни дії договорів оренди:

- для ріллі (на орних землях) – до 10 років;
- для земель під багаторічними насадженнями – до 25 років;
- для сіножатей та пасовищ – до 5 років.

На сьогодні людство спіткнулось з проблемою оптимізації територіального розміщення виробництва сільськогосподарської продукції по природно-економічних зонах. Воно вимагає постійного вдосконалення залежно від ринкової кон'юнктури. При цьому важливим є належне дотримання структури посівних площ основних груп культур, що буде сприяти освоєнню біологічних принципів при організації польових, кормових, ґрунтозахисних, овочевих та інших сівозмін із високим ступенем використання біокліматичного потенціалу.

Важливою для аграрних товаровиробників є ідея екологічної раціоналізації землеробства. Науково обґрунтоване землевпорядкування є важливою складовою земельних відносин та дійовим механізмом в організації землі як засобу виробництва [5, с. 106].

В 2021 році було знято мораторій на продаж землі. Однак різкого зростання орендної плати, пожвавлення інвестиційної активності в аграрній сфері не спостерігається. Відповідно до законодавства фермери мають три пріоритетних роки, щоб приватизувати землю.

Документальне оформлення орендних відносин між орендарем та орендодавцем здійснюється за допомогою договору. Відповідно до цього документа орендодавець зобов'язаний за плату передати орендареві земельний наділ в користування на зазначений в договорі термін, а орендар мусить використовувати ділянку відповідно до умов договору. На сьогодні процедура реєстрації договорів дуже тривала за часом та затратна за фінансовими витратами. Питання по оформленню і реєстрації договору повинне бути розглянуте на державному рівні [1, с. 14].

Вважаємо за необхідне при передачі земельних наділів в оренду чи користування оформляти Акти приймання повернення земельної ділянки в якій передбачити характеристику ґрунтів, включаючи санітарно-гігієнічну характеристику земельного наділу. Також при поверненні ділянки передбачити розділ розрахунку суми відшкодувань по рекультиватії земельної ділянки Розділ заповнюється при необхід-

Таблиця 4

**Склад та структура землекористування фермерського господарства «Урожай»  
Роменського району Сумської області**

Види угідь	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Структура, % в 2020 р.	Відхилення 2020 р. від 2018 р., од.
Всього сільськогосподарських угідь, га	9730	9658	9612	100,0	-118
Рілля, га	9189	9182	9136	95,0	-53
Сіножаті, га	520	455	455	4,8	-65
Пасовища, га	21	21	21	0,2	-
Вироблено валової продукції на 100 га с.-г. угідь, тис. грн.	1061,0	1090,2	1140,9	x	+79,9

Джерело: сформовано автором за даними звітності підприємства

ності, але є гарантом відновлення власностей земельного наділу та відшкодуванням вартості недоотриманої продукції в наступні 2 роки. В разі недовіри між сторонами така інформація може бути включена до договору оренди. В договорі обов'язково треба зазначити форму орендної плати, її розмір та суму штрафу при умові не виконання зобов'язань сторонами орендних відносин.

В бухгалтерському обліку ці питання регулюються П(С) БО 14 «Оренда» та МСБО 17 «Оренда». Вона розглядається за двома видами: операційна та фінансова для правильного відображення в обліку. Це може бути досягнуто тільки знанням бухгалтерської нормативної бази. Документальне оформлення операцій з оренди земельних наділів проводиться на загальних засадах обліку основних засобів. Договір оренди відображає правові та облікові сторони земельних відносин. Саме тому ці особливості є важливими

та заслуговують детального аналізу та вивчення з метою правильного та досконалого ведення бухгалтерського обліку та складання звітності [6, с. 144].

**Висновки.** Загальний результат наукового дослідження полягає в тому, що він сприятиме підвищенню ефективності використання земельних ресурсів в регіоні, а також може бути використаний при здійсненні регіональних напрямків аграрної реформи, удосконаленні фінансової, податкової та цінової політики сільськогосподарського виробництва та організації документального оформлення договірних операцій з земельними наділами.

Формулювання дослідницьких робіт, збір і аналіз літературних та нормативних джерел, пропозиції щодо підвищення ефективності використання земельних ресурсів будуть сприяти підвищенню ефективності використання земельних наділів та вдосконаленню земельних відносин в Сумській області.

#### Список літератури:

1. Андрейцев В.І. Об'єкти земельних правовідносин за новим Земельним кодексом. *Науково-практичні коментарі*. 2012. № 2. С. 14.
2. Михасюк Р.І. Регулювання земельних відносин. Львів : Укр. технології, 2012. 248 с.
3. Poliatykina L.I. Rationale and trends of development of small business enterprises in Ukraine. *Economic and law paradigm of modern society*. 2018. № 2, pp. 31–39.
4. Світличний О.П. Рациональне використання та охорона земельних ресурсів: поняття і зміст. *Землеустрій і кадастр*. 2011. № 1. С. 23–25.
5. Третяк А.М., Дорощ О.С. Управління земельними ресурсами. Навч. посібник. Вінниця : Нова Книга, 2006. 360 с.
6. Хомюк Н.Л. Сутність та раціональне використання земельних ресурсів. *Інноваційна економіка*. 2013. № 5. С. 143–145.

#### References:

1. Andreytsev V.I. (2012) Obiekty zemelnykh pravovidnosyn za novym Zemelnym kodeksom [Objects of land relations under the new Land Code]. *Naukovo-praktychni komentari*, no. 2, p. 14. (in Ukrainian)
2. Mikhasyuk R.I. (2012) Rehuliuvannia zemelnykh vidnosyn [Regulation of land relations]. Lviv: Ukr. Technology. (in Ukrainian)
3. Poliatykina L.I. (2018) Rationale and trends of development of small business enterprises in Ukraine. *Economic and law paradigm of modern society*, no. 2, pp. 31–39.
4. Svitlichny O.P. (2011) Ratsionalne vykorystannia ta okhorona zemelnykh resursiv: poniattia i zmist [Rational use and protection of land resources: concept and content]. *Zemleustrii i kadastr*, no. 1, pp. 23–25. (in Ukrainian)
5. Tretyak A. M., Dorosh O.S. (2006) Upravlinnia zemelnymy resursamy [Land management]. Vinnytsia: New Book. (in Ukrainian)
6. Khomyuk N.L. (2013) Sutnist ta ratsionalne vykorystannia zemelnykh resursiv [The essence and rational use of land resources]. *Innovative economy*, no. 5, pp. 143–145. (in Ukrainian)