

ISSN 0134 — 6393

**ЗБІРНИК
НАУКОВИХ ПРАЦЬ
УМАНСЬКОГО
НАЦІОНАЛЬНОГО
УНІВЕРСИТЕТУ
САДІВНИЦТВА**

засновано в 1926 р.

Частина 2
Економіка

**ВИПУСК
74**

Умань – 2010

УДК 63(06)

Включено до переліків №1 і №6 фахових видань ВАК України з сільськогосподарських та економічних наук (Бюлетень ВАК України №8 і №11, 2009 рік).

У збірнику висвітлено результати наукових досліджень, проведених працівниками Уманського національного університету садівництва та інших навчальних закладів Міністерства аграрної політики України та науково-дослідних установ УААН.

Редакційна колегія:

А.Ф. Головчук — доктор техн. наук (відповідальний редактор), С.П. Сонько — доктор геогр. наук (заступник відповідального редактора), О.І. Здоровцов — доктор економ. наук, Л.В. Молдаван — доктор економ. наук, А.С. Музиченко — доктор економ. наук, В.С. Уланчук — доктор економ. наук, О.М. Шестопись — доктор економ. наук, О.О. Школьнік — доктор економ. наук, О.О. Непочатенко — доктор економ. наук, С.П. Полторецький — кандидат с.-г. наук (відповідальний секретар).

Рекомендовано до друку вченою радою УНУС, протокол № 6 від 17 червня 2010 року.

Адреса редакції:

м. Умань, Черкаської обл., вул. Інститутська, 1.
Уманський національний університет садівництва, тел.: 3–22–35

Свідоцтво про реєстрацію КВ № 13695 від 03.12.07 р.

© Уманський національний університет садівництва, 2010

ЗМІСТ

ЧАСТИНА 2

ЕКОНОМІКА

<i>А.Ф. Головчук, О.О. Непочатенко</i>	АГРОЛЗИНГ ЯК МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ.....	7
<i>О.В. Семенда</i>	ОСОБЛИВОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ У ВІДНОВЛЕННІ ТВАРИННИЦЬКОЇ ГАЛУЗІ.....	16
<i>Н.П. Слободяник</i>	МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО СЕГМЕНТАЦІЇ РИНКУ М'ЯСОПРОДУКТІВ УКРАЇНИ.....	24
<i>І.В. Ткачук</i>	ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ РУХУ ГРОШОВИХ КОШТІВ.....	30
<i>Л.Д. Тулуш</i>	НАСЛІДКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ФУНКЦІО- НУВАННЯ ФІКСОВАНОГО СІЛЬСЬКОГОСПО- ДАРСЬКОГО ПОДАТКУ.....	39
<i>А.І. Уланчук</i>	ПРОБЛЕМИ ЗАЛУЧЕННЯ МОЛОДІ ДО СФЕРИ СОЦІАЛЬНО-ТРУДОВИХ ВІДНОСИН.....	47
<i>В.М. Франчук</i>	МОТИВАЦІЙНІ ЧИННИКИ ФОРМУВАННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	52
<i>І.І. Чернега</i>	НАЯВНІСТЬ ТА ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ВІННИЦЬКОЇ ОБЛАСТІ.....	60
<i>О.Г. Шайко, Н.В. Оляднічук</i>	ОРГАНІЗАЦІЯ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ В ГАЛУЗІ САДІВНИЦТВА.....	68
<i>Н.О. Шевченко</i>	ОСНОВНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ЗАБЕЗ- ПЕЧЕННЯ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ЧЕРКАСЬКОЇ ОБЛАСТІ.....	73
<i>В.В. Блажесєва</i>	ЗАКОРДОННИЙ ДОСВІД РЕГІОНАЛЬНОГО МАРКЕТИНГУ.....	81

<i>П.М. Боровик, О.А. Захарчук, В.І. Гайдай</i>	РОЗ'ЯСНЮВАЛЬНА РОБОТА ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ, ЯК ІНСТРУМЕНТ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ.....	89
<i>А.Ф. Бурик, О.М. Світовий, А.О. Харенко</i>	ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ЧЕРКАСЬКОЇ ОБЛАСТІ.....	95
<i>М. В. Газуда</i>	РЕГІОНАЛЬНІ АСПЕКТИ РАЦІОНАЛЬНОГО ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ТА ЛІСОВОМУ ГОСПОДАРСТВАХ.....	104
<i>Б.С. Гузар</i>	ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬ, ПРАВ КОРИСТУВАННЯ І ОРЕНДИ.....	112
<i>Т.О. Дерев'янка</i>	ПЕРЕДУМОВИ ТА ДОЦІЛЬНІСТЬ ДИВЕРСИФІКАЦІЇ В ГАЛУЗІ ТВАРИННИЦТВА.....	119
<i>І.Ю. Єпіфанова</i>	АКТИВІЗАЦІЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ ВІННИЧЧИНИ....	126
<i>О.В. Жарун</i>	ЕФЕКТИВНІСТЬ ВКЛАДЕННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКІ ПІДПРИЄМСТВА.....	132
<i>В.О. Жмуденко Є. Брунь</i>	БІРЖОВИЙ РИНОК УКРАЇНИ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ.....	138
<i>Н.В. Жук</i>	ОСНОВНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАУ М'ЯСОПРОДУКТОВОГО ПІДКОМПЛЕКСУ ЧЕРКАСЬКОЇ ОБЛАСТІ.....	145
<i>В.М. Кепко</i>	ЗАСАДИ ЕФЕКТИВНОГО ГОСПОДАРЮВАННЯ В СУЧАСНИХ УМОВАХ.....	152
<i>Н.О Кирнасівська, Д.В. Дерев'янка</i>	УДОСКОНАЛЕННЯ РІВНЯННЯ АЛЬТМАНА З МЕТОЮ ПОКРАЩЕННЯ ОЦІНКИ ЕКОНОМІЧНОЇ СТІЙКОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	157
<i>О.А. Клименко</i>	ЕФЕКТИВНА ЗАЙНЯТІСТЬ В НОВОСТВОРЕНИХ АГРАРНИХ ФОРМУВАННЯХ.....	165

<i>О.М. Московенко</i>	ЕКОНОМІКО-СТАТИСТИЧНИЙ АНАЛІЗ ПРОДУКТИВНОСТІ АГРАРНОЇ ПРАЦІ В УМАНЬСЬКОМУ РАЙОНІ ЧЕРКАСЬКОЇ ОБЛАСТІ.....	171
<i>В. Ф. Невлад</i>	ВЛИВ МАРКЕТИНГУ НА ВИРОБНИЧУ ТА ЗБУТОВУ ДІЯЛЬНІСТЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	177
<i>О.А. Непочатенко</i>	ПЛАТОСПРОМОЖНІСТЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В КОНТЕКСТІ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФУНКЦІЙ УПРАВЛІННЯ.....	183
<i>Ю.О. Нестерчук, А.Ю. Маринюк</i>	ЕКОНОМІЧНІ ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ЯК ОСНОВА ЕФЕКТИВНОСТІ АГРАРНО-ПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА.....	190
<i>М.І. Рудая</i>	ОЦІНКА ДОХОДНИХ ДЖЕРЕЛ СІЛЬСЬКИХ ДОМОГОСПОДАРСТВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ.....	198
<i>О.М. Світовий</i>	ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВІДТВОРЕННЯМ КАПІТАЛУ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ВИРОБНИЦТВІ.....	209
<i>Д.К. Семенда, О.І. Здоровцов, В.Л. Мироненко</i>	ЕФЕКТИВНЕ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ВИРОБНИЦТВО, ЯК ОСНОВА РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ.....	216

Cherkassy region. The leading role of the analyzed types of economic activity in the mentioned above regions in terms of rational nature management and ecological safety requirements is grounded.

Key words: *land resources, regions of Ukrainian Carpathians, types of economic activity, nature management.*

УДК 657

ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬ, ПРАВ КОРИСТУВАННЯ І ОРЕНДИ

Б.С. ГУЗАР, кандидат економічних наук

Розглянуто досвід організації обліку земельних ресурсів за умов функціонування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, особливості методики організації обліку в умовах змін національних стандартів і адаптації їх до міжнародних.

Методики обліку земельних ресурсів у міжнародній практиці розробляються відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФО) 16 «Основні засоби», 17 «Оренда», 40 «Довгострокові інвестиції». Стандарти встановлюють єдині вимоги щодо визначення сутності об'єкту обліку, їх класифікації, методологічних підходів щодо оцінки і відображення в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій, пов'язаних із придбанням і реалізацією земельних ресурсів як частини необоротних активів. Варто зазначити, що в міжнародному обліку земельні ресурси не відносять до майна, що амортизується, тому стандарт 16 у частині амортизації на земельні ресурси не розповсюджується.

У міжнародній практиці земельні ресурси відносять до основних засобів, використовуючи при цьому три основні складові, які задовольняють зараховувані до них активи. У складі таких ознак розглядається: мета придбання; тривалість терміну використання; наявність матеріальної форми. Всім цим ознакам цілком відповідають земельні ресурси.

З метою прийняття на баланс землі повинні бути враховані у складі основних засобів та використовуватися як засоби праці для організації основної діяльності компанії, що виробляє продукцію, виконує роботи та надає послуги. Стандарти допускають придбання земельних ресурсів для передачі в оренду або для використання їх в адміністративних цілях.

За умови, коли наявні землі використовуються з метою їх продажу, то вони відображаються у складі оборотних активів підприємств, оскільки в результаті реалізації землі змінюють свою натуральну форму на грошову.

Наявність матеріальної форми дає змогу відособити земельні ресурси від нематеріальних активів.

Методика досліджень. Специфіка об'єкта досліджень вимагає вивчення міжнародного досвіду. Дослідженням цієї проблеми займаються вітчизняні вчені, які вивчають стан організації обліку, зарубіжний досвід і міжнародні стандарти обліку та фінансової звітності в умовах ринкової економіки. Серед них: П.І. Гайдуцький, Ф.Ф.Бутинець, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.Б.Моссаківський, М.Ф.Огійчук, П.Т.Саблук, Л.К.Сук та інші. Однак, дослідження щодо пристосування чинної системи обліку до потреб сьогодення потребує поглибленого вивчення в напрямі їх адаптації до міжнародних стандартів і вимог. Аналіз літературних джерел дає змогу стверджувати, що досі відсутнє однозначне тлумачення завдань обліку земельних ресурсів, здатне забезпечити чітке документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах руху земельних ресурсів.

Результати досліджень. З метою забезпечення дотримання єдності підходів до визначення сутності основних засобів у зарубіжній обліковій практиці необхідно дотримуватися пріоритетного критерію, яким є тривалість використання землі в господарському обороті.

Класифікація основних засобів у зарубіжній обліковій практиці представляється в найзагальнішому вигляді і використовується для визначення основних груп активів, що амортизуються. Тому у складі основних засобів розглядаються наступні класифікаційні групи: земля; будівлі і споруди; машини і устаткування. В основу такого розподілу об'єктів основних засобів встановлено єдність підходів щодо визначення ступеня зносу та джерел його покриття.

Включення землі до складу об'єктів бухгалтерського обліку представляється можливим за умов існування механізму оцінки землі, за її якісними ознаками та наявністю правової бази, здатної здійснювати операції із земельними ресурсами. Методологія організації бухгалтерського обліку передбачає, що земельні ділянки, які обліковуються, зберігають свою первинну вартість і якість. На ці активи не нараховується амортизація, а витрати, пов'язані з їх підтримкою та поліпшенням якості, враховуються на окремому рахунку у складі необоротних активів. Такі витрати можуть відображатися у фінансовому обліку обмежений термін, протягом якого вони піддаються амортизації.

Згідно з вимогами міжнародних стандартів виокремлюють декілька оцінок основних засобів, кожна з яких має своє цільове призначення.

Прийняття на облік основних засобів здійснюється за первинною вартістю. Відповідно до міжнародних стандартів в первинну вартість основних засобів включаються:

- купівельна (контрактна) ціна за вирахуванням знижок, наданих продавцем;
- невідшкодовані податки у складі вартості реалізації;
- митні збори;
- комісійні, сплачені агентам з торгівлі нерухомістю;

- витрати, що прямо відносяться до приведення основних засобів у робочий стан (транспортування, підготовка ділянки, монтаж, професійні гонорари архітекторам, інженерам, адвоката, тощо)[2].

При визначенні первинної вартості земельних ділянок в її склад варто включати витрати на осушення, очищення, поліпшення землі.

Ці витрати дають змогу поліпшити первинну якість земельної ділянки, тому у складі первинної вартості вони повинні мати необмежений термін використання, аналогічно, як і всі земельні ресурси. Крім того, до складу первинної вартості землі включають витрати з доведення земельної ділянки до стану, в якому можливе його ефективне використання. Витрати, пов'язані з поліпшенням якості земельної ділянки, в первинну вартість не включають.

Таким чином, при визначенні первинної вартості основних засобів у міжнародній обліковій практиці діє правило, згідно якому «всі витрати, необхідні для приведення основного засобу в робочий стан, відносяться до його первинної вартості»[2].

Визначення первинної вартості основних засобів залежить від умов господарського договору, згідно якому придбані об'єкти надходять у розпорядження підприємства для подальшого їх використання.

Під ліквідаційною вартістю в міжнародній обліковій практиці розуміють оцінку земельних ресурсів, встановлену на момент їх вибуття (списання з балансу). Ліквідаційна вартість визначається економічною службою з урахуванням практичного досвіду, або для цих цілей залучається незалежний експерт-оцінювач.

Досвід країн із розвинутими ринковими відносинами свідчить, що терміни використання основних засобів і визначення норм амортизації встановлюються підприємствами самостійно. У зарубіжній обліковій практиці процедура нарахування амортизації спрощена. Використання річних норм амортизації дає змогу здійснювати її нарахування не щомісячно, а на початку або в кінці фінансового року. При здійсненні господарських операцій, пов'язаних з надходженням або вибуттям основних засобів, проводиться тільки корегування нарахованої амортизації, додатковими або сторніровочними записами [3].

Одним із способів придбання землі в країнах з розвинутою ринковою економікою є купівля, в результаті якої ціна встановлюється на весь комплекс об'єктів, що додаються (наприклад, продаж з аукціону). При взятті придбаних активів на облік виникає проблема визначення первинної вартості кожного об'єкту, включеного в придбаний комплекс. Загальний підхід до її рішення згідно вимогам міжнародних стандартів полягає в розподілі загальної суми витрат на придбання об'єкту в комплексі між його складовими частинами. Такий розподіл повинен здійснюватися пропорційно ринковим цінам, встановленим на аналогічні активи.

При визначенні ринкових цін використовуються оцінки незалежних експертів-оцінювачів, дані каталогів, товарних бірж і агентств з торгівлі

нерухомістю, оцінки, вживані страховими компаніями, тощо. Результатом розподілу є вартість, яка з урахуванням загальних підходів до оцінки земельних ресурсів буде відображена в інвентарних картках їх обліку.[3].

При розширенні діяльності підприємства придбання земельних ресурсів може проводитися в обмін на акції, випущені в результаті додаткової емісії. У цьому випадку первинна вартість земельних ресурсів визначається ринковою ціною випущених акцій. Проте результат такої операції повинен піддаватися аналізу з погляду впливу, який може ініціювати новий випуск акцій на зміну курсової вартості акцій, що знаходяться в обігу. Якщо такий вплив виявиться значним, то первинна вартість встановлюється на підставі незалежної експертної оцінки.

За умови, коли ринок цінних паперів в країні не досить розвинений, і ринкову вартість обмінюваних акцій встановити достатньо складно, базою для оцінки може бути ринкова вартість земельних ресурсів, визначена в загальнозстановленому порядку.

Якщо земельні ресурси отримуються в результаті обмінних операцій, то для визначення вартості такої операції використовується наступний принцип оцінки: «первинна вартість активу (основних засобів), що придбана, повинна дорівнювати ринковій вартості активу, що відчужується, або ринковій вартості одержуваного активу, залежно від того, яка оцінка найбільш очевидна». Даний принцип, встановлений відносно обміну не грошових активів, передбачений у міжнародних стандартах.

Якщо в результаті проведення таких операцій оцінки активів, що підлягають обміну, не рівні, то визначається фінансовий результат, який повинен оцінюватися з погляду фінансового і податкового обліку.

Прибуток або збиток від обміну земельних ресурсів розраховується як різниця між поточною обліковою вартістю переданого активу і його ринковою вартістю. Одержаний таким чином результат приймається для цілей фінансового обліку, а для оподаткування — фінансовий результат, одержаний від обміну різних за природою (неаналогічних) активів. При обміні однорідних за природою активів прибуток приймається до оподаткування тільки у тому разі, коли операція завершена і є можливість достовірно визначити загальну суми прибутку.

Проблемною з погляду визначення сутності господарської операції є безкоштовна передача земельних ресурсів. Різні думки і підходи існують щодо визначення джерела покриття оціночної вартості переданого активу. Це пов'язано з тим, що в бухгалтерському балансі зарубіжної компанії розділ власного капіталу представлений двома складовими: вкладеним капіталом і накопиченим прибутком. Сума вкладеного капіталу визначається у момент реєстрації компанії і в процесі подальшої діяльності, корегується сумою додаткового капіталу (емісійного доходу), що відображає зміну його ринкової оцінки. Тому виникає проблема, до якої частини власного капіталу віднести джерело покриття безкоштовно вилучених основних засобів [3].

У вирішенні цього питання існують різні думки, згідно яких при складанні бухгалтерської проводки на оприбуткування земельних ресурсів кредитуватися повинен рахунок «Безкоштовно одержаний капітал». Проте, в якому розділі власного капіталу (вкладеного капіталу або нерозподіленого прибутку) повинно бути відображене сальдо цього рахунку, міжнародні правила чіткого визначення не дають. Інші методики, що мають місце, пов'язані з використанням для цих цілей рахунків «Доходи майбутніх періодів» або «Доходи». Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку зобов'язують відображати безкоштовно одержані земельні ресурси як доходи того періоду, коли вони були одержані. Сума бухгалтерської проводки визначається ринковою вартістю одержаного активу.

Для відображення у фінансовому обліку витрат на підтримку земельних ресурсів у робочому стані виникає проблема визначення джерел їх покриття. Така проблема, звичайно, відноситься до земельних угідь сільськогосподарського призначення. Покриття витрат відбувається шляхом списання витрат на витрати звітного періоду зі створенням резерву на окремі роботи капітального характеру у розмірі фактично встановлених сум.

Напрями вибуття земельних ресурсів в міжнародній практиці відображаються на рахунках складною бухгалтерською проводкою, у складі якої відбувається списання первинної вартості і витрат на підтримку земельних ресурсів в робочому стані, враховуються будь-які доходи і витрати, пов'язані з вибуттям, і визначається результат від вибуття (у частині прибутку або збитку) [3].

Відповідно до положень міжнародних стандартів оцінка земельних ресурсів може здійснюватися і за відновною вартістю. Її визначення здійснюється в результаті переоцінки, яка повинна проводитися на регулярній основі. Як база для переоцінки використовується ринкова вартість земельних ресурсів. Тому результатом переоцінки може бути як підвищення, так і зниження первинної вартості земельних ресурсів.

У випадку збільшення первинної вартості земельних ресурсів позитивний результат від переоцінки відображається у складі власного капіталу за статтею «Результат від переоцінки (збільшення вартості)». Якщо в попередні звітні періоди мало місце зниження первинної вартості, то одержаний позитивний результат повинен спочатку компенсувати допущені раніше зниження.

Від'ємний результат від переоцінки рахується як витрати, якщо він не спрямований на зниження раніше одержаного позитивного результату.

Таким чином, в балансі зарубіжної компанії має місце тільки один результат від переоцінки: загальне зниження або збільшення вартості земельних ресурсів.

При вибутті основних засобів, що піддавалися переоцінці, різниця між відновною і первинною вартістю переноситься на рахунок накопиченого нерозподіленого чистого прибутку без відображення на рахунок прибутків і збитків звітного року, і не підлягає оподаткуванню.

Міжнародні стандарти передбачають процедуру ліквідації основних засобів. Ліквідація пов'язана з визначенням такого поняття, як відшкодована вартість. Під відшкодованою вартістю розуміють суму, яку підприємство очікує одержати в результаті майбутнього використання активів, включаючи його ліквідаційну вартість. Тому, якщо заздалегідь відомо, що в результаті ліквідації основних засобів компанія понесе значні витрати, то протягом всього терміну їх корисного використання витрати з ліквідації повинні списуватися одним із наступних двох способів:

- перший спосіб дає змогу періодично відносити витрати частинами на зменшення ліквідаційної вартості основних засобів;
- другий спосіб передбачає накопичення витрат на окремому балансовому рахунку, що має ознаки резерву, з тим, щоб в процесі ліквідації покрити зобов'язання з її проведення.

Таким чином, відповідно до міжнародних стандартів, у фінансовій звітності відносно земельних ресурсів повинна бути відображена наступна інформація:

- загальна оцінка земельних ресурсів (у балансі компанії);
- витрати на підтримку земельних ресурсів у робочому стані в період їх експлуатації (у звіті про прибутки і збитки);
- первинна (відновна) вартість земельних ресурсів залежно від їх призначення, сума витрат у період експлуатації земельних угідь для підтримки їх у робочому стані (у додатках до балансу) [4].

У системі бухгалтерського обліку США у складі нематеріальних активів існує такий порядок, як лізхолд, тобто право займати певну ділянку землі відповідно до довгострокового договору оренди. У складі номенклатури рахунків системи DATEV, згідно із законом про порядок складання балансу, в Німеччині виділені стаття балансу і рахунок майна "Земельні ділянки, права на володіння земельними ділянками"[2].

Права користування і права оренди поділяються:

- за термінами — на безстрокові, або такі, що мають певний термін використання (3 роки, 10 років, 20 років, 49 років, тощо.);
- за способами надходження на підприємство: куплені, внесені в порядку внеску в статутний капітал засновниками і пайовиками, одержані безоплатно, право обмеженого користування — сервітут;
- залежно від того, хто їх вносить, передає, продає: фізичні особи, органи виконавчої влади, інші юридичні особи.

Відповідно до всіх цих особливостей здійснюється організація методики їх обліку. Слід також враховувати, що за умови, коли на балансі підприємства відображаються нематеріальні активи — права користування і права оренди на землі, то на балансовому обліку відображаються самі землі сільськогосподарського призначення, що знаходяться в користуванні або в оренді.

Дослідивши міжнародну практику обліку земельних ресурсів, можна стверджувати про необґрунтоване виключення прав користування зі складу нематеріальних активів. Оскільки облік витрат з прав користування земельними ділянками, не дивлячись на безумовну присутність матеріально-речової форми і відсутності винятковості цих прав, здійснюється дуже тривалий час (10,20,49 років), що може, на наш погляд, стати підставою для визнання таких прав у складі нематеріальних активів. Одним з аргументів може бути і те, що необґрунтоване виключення прав користування з складу нематеріальних активів, спричинило за собою заниження бази оподаткування з податку на майно та іншим податкам.

Висновки. Оцінка зарубіжного досвіду та міжнародних стандартів щодо обліку земельних ресурсів дає підстави стверджувати, що загальновизнані у міжнародній практиці принципи бухгалтерського обліку в цілому знайшли своє відображення у прийнятих в Україні національних стандартах бухгалтерського обліку. Проте, практичне застосування задекларованих принципів обліку вимагає суттєвих доопрацювань і доповнень в напрямі пристосування до конкретних умов господарювання та облікової політики. Уточнення завдань і пристосування міжнародних принципів бухгалтерського обліку земельних ресурсів забезпечить теоретичне підґрунтя для розробки методичних рекомендацій щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку, що відповідає міжнародним стандартам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. — № 996-XIV.
2. Кірейцев Г.Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2008. — №20. — С. 3-7.
3. Кірейцев Г.Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України/ Г.Г. Кірейцев // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: II Міжнародна науково-практична конференція. — К. 2006. — С. 9–18.
4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки монографія/ Жук В.М. — К.: ННЦІАЕ, 2009. — 648 с.

Одержано 23.04.10

Практическое применение задекларированных принципов учета требует существенных доработок и дополнений в направлении приспособления к конкретным условиям ведения хозяйства и учетной политики. Уточнение заданий и приспособление международных принципов

бухгалтерского учета земельных ресурсов обеспечит теоретическую почву разработки методических рекомендаций относительно совершенствования системы бухгалтерского учета, который отвечает международным стандартам.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, международные принципы, учетная политика, рекомендации.

Practical application of the declared principles of accounting requires considerable updating and supplements in order to adapt to particular conditions of farming and accounting policy. More accurate tasks and adapting the international principles of land accounting will provide a theoretical basis for the development of methodical recommendations concerning the improvement of accounting system which corresponds to the international standards.

Key words: bookkeeping, international principles, account policy, recommendations.

УДК 338.33:637

ПЕРЕДУМОВИ ТА ДОЦІЛЬНІСТЬ ДИВЕРСИФІКАЦІЇ В ГАЛУЗІ ТВАРИННИЦТВА

Т.О. ДЕРЕВ'ЯНКО, аспірант

Наведено аналіз передумов і переваг диверсифікації в сільському господарстві та, зокрема, у галузі тваринництва, здійснено класифікацію видів диверсифікації, що притаманні сучасним сільськогосподарським підприємствам.

Вступ України до СОТ супроводжується посиленням конкурентного навантаження на окремі галузі сільського господарства, зокрема тваринництво. З метою пом'якшення цього навантаження державою вживаються окремі заходи з регулювання продовольчих ринків, створюються сприятливі умови для посилення конкурентних переваг української сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки на внутрішньому і зовнішньому ринках.

Для ефективного розвитку вітчизняних аграрних підприємств менеджери обґрунтовують напрями стратегічного розвитку, формують альтернативні варіанти організації виробничої діяльності. Одним із шляхів вирішення цієї проблеми є налагодження диверсифікованого