

## **Науково-практичні проблеми відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку**

*Імплементация ринку землі в Україні актуалізує проблематику обліку земельних ресурсів з позицій генерування точної й достовірної інформації про кількісні, якісні та вартісні показники земельних ресурсів. Таким чином, виникає потреба у дослідженні та вдосконаленні методології бухгалтерського обліку земельних ресурсів. Стаття ідентифікує дискусійні аспекти бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення. Досліджено сучасний стан і проблематику синтетичного й аналітичного обліку землі, розглянуто варіативність відображення земельних відносин у системі бухгалтерського обліку. Відсутність єдиної стандартизованої методики бухгалтерського обліку земель та розроблених рекомендацій із відображення земельних ресурсів у звітності сільськогосподарських підприємств зумовлює організаційну та методичну проблематику бухгалтерського обліку операцій із земельними ресурсами. У результаті дослідження встановлено, що фінансовий стан сільськогосподарського підприємства значним чином залежить від достовірності й точності оцінки та обліку земельних ділянок. Однак, чинна система обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в Україні не дозволяє відобразити повний спектр характеристик земельних ділянок для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Доведено, що для посилення диференціації та аналітичності інформації, до синтетичних рахунків, призначених для обліку земель, доцільно відкривати додаткові субрахунки другого та третього порядку.*

**Ключові слова:** земля; земельні ресурси; ринок землі; бухгалтерський облік; облік землі; землі сільськогосподарського призначення.

**Постановка проблеми.** Аграрний сектор економіки України потребує імплементації цивілізованого ринку сільськогосподарських земель. Проте, нормативні акти, які регулюють земельні відносини в Україні, не відповідають сучасним параметрам земельних відносин. Через дію мораторію на продаж земель сільгосппризначення в Україні відсутній ринок земельних ресурсів.

Земля як основний об'єкт суспільно-економічних відносин вимагає належної нормативно-правової ідентифікації та адекватного обліково-аналітичного забезпечення, однак чіткої регламентації обліку земельних об'єктів, як і прав користування ними, не передбачено ні вітчизняними положеннями бухгалтерського обліку, ні Міжнародними стандартами фінансової звітності. В результаті у більшості сільськогосподарських підприємств України внаслідок застосування неадекватного механізму обліку землі нівелюється вартість активів, знижуючи інвестиційну привабливість аграрного сектору національної економіки. Суттєві диспропорції та омани фінансової звітності сільськогосподарських підприємств продукує факт невідображення орендованої землі у фізичних осіб, оскільки вона обліковується поза балансом, що генерує ефект кривого дзеркала в процесі моніторингу обігу землі, капіталізації, ціноутворення і т. д.

Земельні ділянки виступають специфічним об'єктом власності підприємства, тому вимагають особливої уваги й індивідуально розроблених підходів з бухгалтерських питань. Чинна система обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в Україні через відсутність належної методики бухгалтерського обліку не дає можливості відобразити весь спектр необхідної для зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації. Тому варто проаналізувати основні можливі варіанти відображення сільськогосподарських земель у системі бухгалтерського обліку, оцінити їх адекватність.

**Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій.** Проблема обліку земель сільськогосподарського призначення є об'єктом наукових дискусій і відображена в працях багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців. Зокрема у дослідженнях В. М. Жука розкрито переваги та недоліки застосування методологічних підходів, пропонованих міжнародними стандартами фінансової звітності, для оцінки та обліку земель сільськогосподарського призначення. Окремі проблеми бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення у своїх працях намагаються вирішити О.О. Петрова та С.М. Остапчук. Методологічну основу для побудови галузевого обліку земель сільськогосподарського призначення як окремого виду біологічних активів у своїх дослідженнях заклав Г.Г. Кірейцев. Над вирішенням проблем теорії та методології обліку земельних ділянок працювали Н.М. Малюга, Т.П. Остапчук та інші. Питання ефективного землекористування та землеволодіння ґрунтовно висвітлено у працях В.Г. Андрійчука та П.Т. Саблука. Серед зарубіжних дослідників цікаві наукові результати з

оцінки, обліку й аналізу земельних ресурсів опублікували Р. Холл Й. Шоуней, Д. Циката. Важливим є дослідження Р. Кнігта щодо аналізу впливу приватної власності на землю на продуктивність сільського господарства, доходи, інвестиції та інші показники.

Незважаючи на значні наукові результати, недостатньою виваженою залишається теоретична та практична узгодженість питань відображення в бухгалтерському обліку земель сільськогосподарського призначення.

**Метою статті** є обґрунтування сутності землі, як об'єкта бухгалтерського обліку, дослідження основних проблемних питань обліково-аналітичного забезпечення зарахування земельних ділянок на баланс підприємства та розробка рекомендацій щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Проблема обліку земельних ресурсів в Україні актуалізується становленням ринку сільськогосподарських земель. Низький рівень організації обліку земель на сьогоднішній день не забезпечує точною та достовірною інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів макро-, мезо- і мікрорівня.

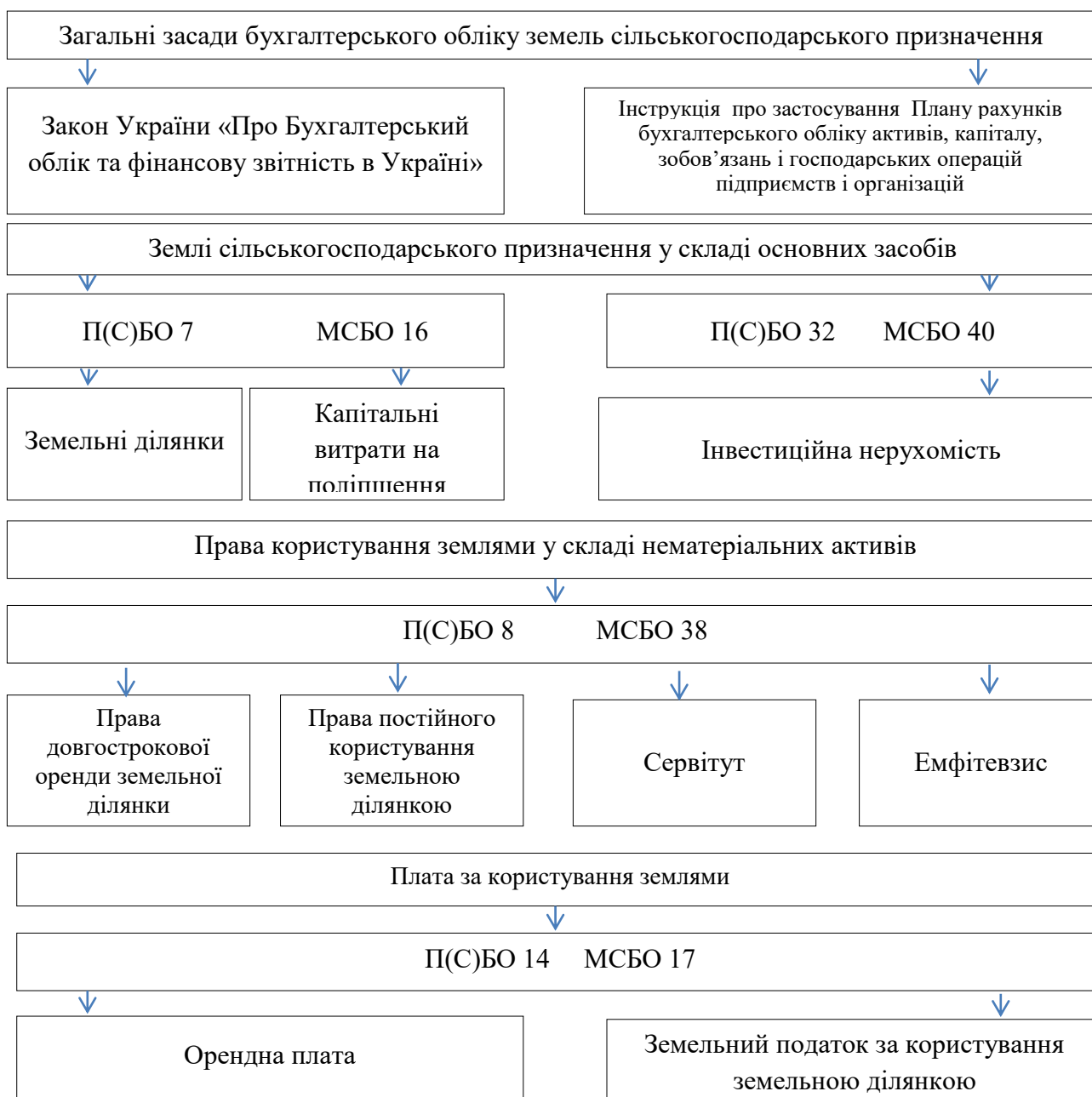


Рис. 1. Нормативно-правове регулювання обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств

Дослідження науковців Стівена Лоурі, Кіро Самії, Рута Холла, Аарона Леопольда, Донни Хорнбі та Фараї Мтера вказують на те, що встановлення повноцінного ринку землі сприяє добробуту через покращення матеріального становища та внесення довгострокових інвестицій [13]. До того ж ринок землі є бажаним об'єктом і дієвим мотиватором інвестицій, які сприяють підвищенню продуктивності праці та збільшенню доходів аграрних підприємств.

Основними нормативно-правовими актами, які регулюють бухгалтерський облік земель є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО). В системі Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) порядок обліку земельних ділянок в залежності від мети її використання регулюються МСФЗ 16 «Основні засоби», МСФЗ 40 «Інвестиції в нерухомість» та МСФЗ 2 «Запаси». Порядок обліку земель сільськогосподарського призначення залежно від мети її використання регулюють МСФЗ 16 «Основні засоби» та МСФЗ 40 «Інвестиції в нерухомість».

За результатами аналізу елементів нормативної регламентації оцінки й бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення згідно національних і міжнародних норм, нами сформовано комплексну модель нормативно-правового регулювання обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств (рис 1).

Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку земля, що знаходиться у власності підприємства відноситься до основних засобів. У складі основних засобів вітчизняних підприємств земля з'явилась після набрання чинності П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби», де її було диференційовано на два окремі елементи: земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель.

Бухгалтерський облік як потужна інформаційна система здатен посилити ефективність управління земельними ресурсами на рівні держави, регіону, громади, підприємства. Забезпечити вирішення цих проблем можна лише за умови визнання землі специфічним активом і об'єктом бухгалтерського обліку, імплементації законодавчих норм та впровадження дієвого обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин. Адекватний облік земельних ресурсів на підприємстві повинен здійснюватися для багатовекторного відображення земельного потенціалу підприємства, що є важливим для його місії в залученні інвестицій, отриманні кредитів тощо.

Підтримуємо думку С. М. Остапчука, який вважає, що яких би масштабів розвитку не досяг технічний прогрес, землеробство ніколи не втратить своєї значимості, адже земля «щороку обдаровує людей своїми плодами» [7, с. 57]. Законодавство України фокусує акцент на питанні правового закріплення власності на землю, однак чітких параметрів облікового відображення процесів використання земель сільськогосподарського призначення не забезпечено.

Поділяємо думку Г.Г. Кірейцева, який з приводу обліку земель зазначає: «Землі сільськогосподарського призначення – це основний біологічний актив у системі аграрної економіки, можливості котрого використано в Україні недостатньо» [5, с. 207]. Земельні ділянки є специфічним об'єктом власності підприємства, оскільки мають безліч особливостей, котрі відрізняють їх від інших основних засобів. У системі бухгалтерського обліку необхідно акцентувати увагу на генеруванні конкретизованих адаптивних підходів до відображення земельних ресурсів.

Досліджуючи облік земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах, ми зробили висновок про низький рівень організації обліку земель, що призводить до неадекватного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. Існуюча система обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, через відсутність дієвої методики бухгалтерського обліку не дає можливості відобразити весь спектр необхідної для зовнішніх та внутрішніх користувачів інформації.

У залежності від способу набуття прав власності та користування земельні ресурси в сучасній системі бухгалтерського обліку розглядаються як:

- основний засіб на правах володіння, котрий є активом підприємства, щодо якого реалізуються в повній мірі права володіння, користування та розпорядження;
- нематеріальний актив на правах користування, що є об'єктом бухгалтерського обліку, і до якого обмежено розпорядчі функції;
- об'єкт орендних відносин, який відображається на позабалансових рахунках;
- інвестиційна нерухомість.

Земельні ресурси є складовою частиною активів підприємства та відображаються у складі довгострокових (необоротних) активів, а саме – основних засобів підприємства. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, передавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [6]. Такий підхід трактується як національними, так і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Земельні відносини в Україні вже понад 25 років перебувають у стані перманентних реформ. Відхід від командно-адміністративної економіки, перехідний період та етап становлення ринкової економіки в значній мірі залишили свій відбиток на різних аспектах землевласності і землекористування, починаючи від зміни форми власності і перерозподілу земельних ресурсів, закінчуючи спробами сформувати вільний ринок земель сільськогосподарського призначення. Проте ці спроби закінчились безрезультатно та вкотре депутатами продовжений мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення. Це вказує, що Україна ще не готова до повноцінного ринку земель. Науковці Стівен Лоурі, Кіро Самії, Рут Холл, Аарон Леопольд, Донна Хорнбі, Фараї Мтера досліджували становлення ринку земель сільськогосподарського призначення в країнах з низьким і середнім рівнем доходу. Результати їх систематичного дослідження підкреслюють важливість забезпечення прав власності на землю. Крім того, вони вважають, що ринок земель є передумовою для інвестицій у фермерські господарства, які сприяють підвищенню продуктивності праці та збільшенню доходів сільськогосподарських підприємств, зростання зацікавленості інвесторів сільськогосподарськими угіддями [13].

Оскільки в Україні на законодавчому рівні діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, основним видом надходження земельних ділянок у власність юридичної особи є внески засновників. Підставою для обліку земельних ділянок в сільськогосподарських підприємствах є його установчі та статутні документи. В них відображені внески засновників у статутний капітал, серед яких є і вартість земельних ділянок.

Бухгалтерський облік земельних угідь ведеться за загальними правилами, встановленими П(С)БО 7 «Основні засоби» [10]. Згідно з п. 5.1.1 П(С)БО 7 «Основні засоби» земля ідентифікується як основні засоби, якщо підприємство буде використовувати її більше року [10].

Міжнародна методика обліку землі аналогічна вітчизняній. Відповідно до п.37 МСФЗ 16 «Основні засоби» земля може бути віднесена до одного із класів основних засобів: «Земля» або «Земля та будівлі». Земля не підлягає амортизації, тому що має необмежений термін експлуатації. Будівлі мають обмежений строк використання і, відповідно, на них нараховують амортизацію. Збільшення вартості землі, на якій стоїть будівля, не впливає на визначення строку корисної експлуатації будівлі. Тому, земля і будови є окремими активами та в бухгалтерському обліку розглядаються окремо, навіть якщо вони були придбані разом.

На сьогоднішній день бухгалтерський облік земельних ресурсів, що належать сільськогосподарським підприємствам на правах власності, постійного користування або отримані на умовах фінансового лізингу, здійснюється в складі основних засобів на рахунку 10 «Основні засоби» субрахунку 101 «Земельні ділянки». За дебетом цього рахунку відображається надходження земельних ділянок на баланс підприємства, як внесок засновників до статутного капіталу або одержаних безоплатно у власність, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод. А за кредитом – вибуття землі. Надходження земельної ділянки сільськогосподарського призначення шляхом купівлі є не можливим, тому що в Україні на сьогоднішній день діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, який забороняє операції купівлі-продажу земель.

За результатами проведеного нами моніторингу праць вітчизняних вчених у сфері обліку земельних ресурсів як основних засобів підприємства, наукові здобутки можна диференціювати в розрізі трьох векторів (рис. 2):

1) О. Ф. Ярмолюк [12, с. 142-143], З. Ф. Бриндзя [1] та інші вважають, що до чинних рахунків необхідно виділити додаткові субрахунки третього порядку: 101.1 «Землі, що знаходяться у власності підприємства», 101.2 «Землі, що знаходяться у фінансовій оренді», 101.3 «Землі, що передані в короткострокову операційну оренду», 101.4 «Землі, що тимчасово перебувають під заставою», 101.5 «Землі, що тимчасово не використовуються»;

2) М. В. Додонова, Н. А. Бунчук та інші земельні ресурси сільськогосподарського призначення пропонують обліковувати у складі біологічних активів на субрахунку 167 «Природні біологічні активи, що використовуються в сільськогосподарському виробництві», а на рахунку 101 – земельні ділянки під забудовами [2];

3) Я. П. Іщенко [4] стверджує, що земельні ресурси необхідно виділити як окремий об'єкт і відображати на рахунку 15 «Землі сільськогосподарського призначення». Капітальні інвестиції, що відображаються на рахунку 15, у зв'язку із запропонованим перерозподілом інформації, автор пропонує перевести на рахунок 14 «Інвестиції», на якому здійснюватиметься облік як фінансових, так і капітальних інвестицій.



Рис. 2. Диференціація пропозицій з організації обліку землі

Ми поділяємо думку науковців першої групи щодо доцільності виділення субрахунків третього порядку, однак пропонуємо за наявності різновидів земельних ділянок у сільськогосподарських підприємствах з метою підвищення аналітичності облікової інформації застосовувати субрахунки: 101.1.1 «Рілля»; 101.1.2 «Сади»; 101.1.3 «Сіножаті»; 101.1.4 «Пасовища» 101.1.5 «Перелogi»; 101.1.6 «Земельні ділянки несільськогосподарського призначення».

Якщо підприємство має у власності земельну ділянку та використовує її для здачі в оренду з метою одержання орендних платежів, її слід віднести до інвестиційної нерухомості. Інвестиційною нерухомістю, згідно П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», вважаються власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, розташовані на землях, які утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [9]. Згідно з п. 9 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки [9].

З розвитком ринкових відносин набули поширення різні види прав користування землею. Однією з причин цього стало обмеження прав приватної власності юридичних осіб на землі сільськогосподарського призначення, які залишилися незамінним засобом аграрного виробництва. Тому виникла необхідність відображення цих прав серед об'єктів бухгалтерського обліку.

Водночас, якщо земельну ділянку передано в оренду, але підприємство планує використовувати таку земельну ділянку самостійно, ідентифікувати її як об'єкт інвестиційної нерухомості не доцільно.

Аграрні формування використовують землі сільськогосподарського призначення як основний засіб виробництва на правах постійного користування й оренди. Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» критеріями визнання права оренди земельної ділянки у складі нематеріальних активів є можливість одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням та у разі, якщо його вартість може бути достовірно визначена [11].

Аналізуючи крайні зміни законодавства, В. М. Жук наголошує, що в Україні створюються правові передумови для масової постановки на баланси орендарів прав користування землями сільськогосподарського призначення. Облік таких прав здійснюється як облік нематеріальних активів [3, с. 42].

Оцінюючи практику здійснення обліку прав оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення, С. М. Остапчук звертає увагу на труднощі, пов'язані з оцінкою та амортизацією вартості таких прав, виходячи із впливу цих процесів на фінансовий результат діяльності приватних аграрних підприємств [7, с. 61].

На нашу думку, в системі бухгалтерського обліку доцільно відображати саме право користування як нематеріальний актив, адже юридично земельна ділянка належить іншій юридичній або фізичній особі. На відміну від договору оренди, за яким орендар може лише нараховувати орендну плату та відображати її у складі витрат підприємства, за договором користування земельною ділянкою землекористувач набуває відчужуване право користування земельною ділянкою, яке відповідає критеріям визнання у складі нематеріальних активів.

Право оренди відповідає всім критеріям визнання нематеріальних активів, і землекористувач, відповідно до п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», отримавши право користування земельною ділянкою за договором оренди, повинен відображати його в бухгалтерському обліку у складі нематеріальних активів на рахунку 12 «Нематеріальні активи» субрахунку 12.2 «Права користування майном» [11].

Ми вважаємо, що з метою підвищення достовірності інформації до субрахунку 12.2 «Права користування майном» доцільно відкривати субрахунки третього порядку:

12.2.1 «Права користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення»;

12.2.2 «Права користування земельними ділянками несільськогосподарського призначення».

Таким чином, права користування земельними ділянками є об'єктом бухгалтерського обліку в складі нематеріальних активів, за умови відповідності таким критеріям:

- договір оренди носить довгостроковий характер (більше 1 року);
- можливість відчуження права оренди;
- наявність достовірної оцінки.

Право користування земельною ділянкою оприбутковується на баланс за первісною вартістю. При придбанні таких прав первісна вартість складається з ціни придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Отже, при первинному укладанні договору про право користування з власником земельної ділянки вартість права користування земельною ділянкою, що підлягає відображенню в обліку, складається з ринкової вартості отриманих прав на земельну ділянку та всіх витрат, пов'язаних з оформленням договору.

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» на нематеріальні активи, щодо яких можна визначити строк корисного використання, здійснюється нарахування амортизації. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають [11]. Отже, якщо договором встановлений строк, на який земельна ділянка передається у користування, він може розглядатися як строк корисного використання для цілей обліку, а відповідно, на такий об'єкт може нараховуватись амортизація у порядку, передбаченому П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

У зв'язку з мораторієм на продаж земель сільськогосподарського призначення в Україні діють обмеження на купівлю-продаж земельних ділянок, що призводить до розширення ринку оренди землі. Практично немає сільськогосподарських підприємств, які б не використовували орендовані землі. Юридичні особи можуть отримати право власності на земельні ділянки у разі внесення земельної ділянки у статутний капітал підприємства, отримання спадщини та за інших підстав, передбачених законодавством. Якщо ці варіанти не є можливими, тоді земельні ресурси суб'єктами господарювання залучаються до господарської діяльності на правах користування та правах володіння. Відображення орендних операцій в бухгалтерському обліку регламентує спеціальний стандарт – П(С)БО 14 «Оренда» [8].

В Україні облік орендованих земельних ділянок або взагалі не ведеться, або ведеться у спрощеному вигляді, не розкриваючи всієї інформації про земельні ділянки та землекористування, оскільки фізичні особи, які є власниками земельних ділянок (паїв) не ведуть бухгалтерський облік, а підприємства не мають підстав для включення цих ділянок до складу активів, тому що вони не є їхньою власністю. Таким чином, значна частина земель сільськогосподарського призначення не відображається в бухгалтерському обліку. Оскільки орендована земельна ділянка залишається у власності орендодавця, то оренда визнається позабалансовим об'єктом обліку, як актив, що перебуває у тимчасовому користуванні підприємства.

Бухгалтерський облік земельних ресурсів, що використовуються на правах операційної оренди, у орендаря проводиться з урахуванням вимог позабалансового обліку, без застосування подвійного запису на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

З метою системного формування комплексної облікової інформації, необхідної для повноцінного аналізу стану використання орендованих земель, вважаємо за доцільне відкрити додатковий субрахунок 01.1 «Орендовані сільськогосподарські угіддя». На наш погляд, таке узгодження дозволить посилити аналітику в системі бухгалтерського обліку сільськогосподарських угідь, і крім того, забезпечить додаткові інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Згідно п. 8 П(С)БО 14 «Оренда» [8] облік переданого в оперативну оренду майна ведуть на балансі орендодавця. Обсяг орендної плати, яку належить отримати за звітний період, включають до складу інших операційних доходів підприємства. Оприбуткування орендарем майна, отриманого в оренду, відображається за дебетом позабалансового рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», тобто облік ведеться на позабалансовому рахунку. Сума нарахованої орендної плати відобразатиметься за дебетом рахунку обліку витрат звітного періоду залежно від мети використання земельної ділянки.

Таким чином, можна зробити висновок, що в Україні земельні ділянки та обмежені речові права на них підприємствами реально не враховуються та в більшості випадків не відображаються в бухгалтерських балансах, в результаті чого спотворюються дані про реальний майновий стан

підприємств, їх інвестиційну привабливість і потенційну прибутковість. Така ситуація створює проблему фінансової безпеки вітчизняних аграрних підприємств.

**Висновки.** Моніторинг стану і проблем обліку земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах України доводить існування неналежного рівня організації бухгалтерського обліку через недосконалість нормативно-правової бази. Така ситуація формує неадекватне відображення господарських операцій у системі обліку та знижує можливість відображення повного спектру обліково-аналітичної інформації, необхідної для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

За результатами проведеного аналізу чинної нормативно-правової бази та напрацювань науковців встановлено, що в залежності від способу набуття прав власності та користування земельні ресурси в сучасній системі бухгалтерського обліку України доцільно розглядати як: 1) основний засіб на правах володіння; 2) нематеріальний актив на правах користування; 3) об'єкт орендних відносин; 4) інвестиційна нерухомість.

Діюча система бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в Україні не дає можливості відобразити повний комплекс характеристик об'єкта для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації. Тому, на нашу думку, для поглиблення аналітичності й підвищення достовірності інформації до синтетичних рахунків, що використовуються для обліку земельних ресурсів, доцільно відкривати додаткові субрахунки другого, третього та четвертого рівнів, які, на нашу думку, слід класифікувати: 101.1.1 «Рілля»; 101.1.2 «Сади»; 101.1.3 «Сіножаті»; 101.1.4 «Пасовища» 101.1.5 «Перелог»; 101.1.6 «Земельні ділянки несільськогосподарського призначення».

#### Список використаної літератури:

1. Бриндзя З.Ф. Формування і функціонування облікового відображення операцій з купівлі-продажу земельних ділянок різних форм власності / З.Ф. Бриндзя // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 2 (35). – С. 170–180.
2. Додонова М.В. Методические подходы к отражению земель сельскохозяйственного назначения в синтетическом учете и финансовой отчетности предприятий / М.В. Додонова, Н.А. Бунчук // Экономические науки. Серия : Учет и аудит [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.rusnauka.com/22\\_PNR\\_2009/Economics/49965.doc.htm](http://www.rusnauka.com/22_PNR_2009/Economics/49965.doc.htm).
3. Жук В.М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту / В.М. Жук // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. – Вінниця : ВНАУ, 2012. – Вип. 1 (56). – С. 37–47.
4. Іщенко Я.П. Вдосконалення обліку земель сільськогосподарського призначення та оцінки прав користування земельними ділянками / Я.П. Іщенко, Т.В. Севериненко // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економіка. – 2012. – № 1 (56). – С. 102–107.
5. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ : затв. від 07.02.2013 р. : N 73 / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
7. 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.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : наказ : затв. від 28.07.2001 р. / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» : наказ : затв. від 02.07.2007 р. / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ : затв. від 27.04.2000 р. / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ : затв. від 18.10.1999 р. / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
12. Ярмолюк О.Ф. Облік земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах : дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 / О.Ф. Ярмолюк ; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2008. – 200 с.
13. The impact of land property rights interventions on investment and agricultural productivity in developing countries : a systematic review / S.Lawry, C.Samii, R.Hall and others // Campbell Systematic Reviews. – 2014:1 [On-line]. DOI : 10.4073/csr.2014.1.

#### References:

1. Bryndzia, Z.F. (2012), «Formuvannja i funkcionuvannja oblikovogo vidobra-zhennja operacij z kupivli-prodazhu zemel'nyh diljanok riznyh form vlasnosti», *Galyc'kyj ekonomichnyj visnyk*, No. 2 (35), pp. 170–180.

2. Dodonova, M.V. and Bunchuk, N.A. (2009), «Metodicheskie podhody k otrazheniju zemel' sel'skohozhajstvennogo naznachennija v sinteticheskom uchete i finansovoj otchetnosti predpriyatij», *Jekonomicheskie nauki*, Serija *Uchet i audit* [On-line], available at: [http://www.rusnauka.com/22\\_PNR\\_2009/Economics/49965.doc.html](http://www.rusnauka.com/22_PNR_2009/Economics/49965.doc.html)
3. Zhuk, V.M. (2012), «Priorytetnist' oblikovo-finansovoi' skladovoi' u zaluchenni zemel' sil'skogospodars'kogo pryznachennja do ekonomichnogo oborotu», *Zbirnyk naukovykh prac' Vinnyts'kogo nacional'nogo agrarnogo universytetu*, Vol. 1 (56), VNAU, Vinnycja, pp. 37–47.
4. Ishhenko, Ja.P. and Severynenko, T.V. (2012), «Vdoskonalennja obliku zemel' sil'skogospodars'kogo pryznachennja ta ocinky prav korystuvannja zemel'nymy diljankamy», *Zbirnyk naukovykh prac' VNAU*, Serija *Ekonomika*, No. 1 (56), pp. 102–107.
5. Kirejcev, G.G. (2007), *Rozvytok buhgalters'kogo obliku: teorija, profesija, mizhpredmetni zv'jazky*, monografija, ZhDTU, Zhytomyr, 236 p.
6. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2013), «Zagal'ni vymogy do finansovoi' zvitnosti», *Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 1*, nakaz, N 73, zatv. vid 07 ljutogo, [On-line], available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
7. Ostapchuk, S.M. (2014), «Buhgalters'kyj oblik vykorystannja zemel' sil'skogospodars'kogo pryznachennja: suchasnyj stan ta potencijni mozhlyvosti jogo udoskonalennja», *Oblik i finansy*, No. 2 (64), pp. 56–65.
8. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2001), «Orenda», *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 14*, nakaz, zatv. vid 28 lypnja, [On-line], available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
9. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2007), «Investytsijna neruhomist'», *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 32*, nakaz, zatv. vid 02 lypnja, [On-line], available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>
10. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2000), «Osnovni zasoby», *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 7*, nakaz, zatv. vid 27 kvitnja, [On-line], available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
11. Ministerstvo finansiv Ukrainy (1999), «Nematerial'ni aktyvy», *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 8*, nakaz, zatv. vid 18 zhovtnja, [On-line], available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
12. Jarmoljuk, O.F. (2008), *Oblik zemel'nyh resursiv na sil'skogospodars'kyh pidpryjemstvah*, Dyss. of k.e.n., spec. 08.00.09, In-t agrar. ekonomiky UAAN, Kyi'v, 200 p.
13. Lawry, S., Samii, C., Hall, R., Leopold, A., Hornby, D. and Mtero, F. (2014), «The impact of land property rights interventions on investment and agricultural productivity in developing countries: a systematic review», *Campbell Systematic Reviews*, 2014:1, [On-line], DOI: 10.4073/csr.2014.1.

**Бруханський** Руслан Феоктистович – доктор економічних наук, професор Тернопільського національного економічного університету

Наукові інтереси:

- обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту;
- облік і аналіз у системі управління.

**Бінчаровська** Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, Тернопільський національний економічний університет.

Наукові інтереси:

- проблеми обліку активів в сільському господарстві.

Стаття надійшла до редакції 17.12.2019.