

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та**  
**інфраструктури**

Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

**МАКАРЧУК Ілля Юрійович**

**Облік і контроль за станом, рухом та**  
**ефективністю використання земельних ресурсів**  
**/Accounting and control over the condition,**  
**movement and efficiency of land usage**

Спеціальність: 071 – облік і оподаткування  
Освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення  
агропромислового бізнесу

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи  
ОПЗмнв-21  
І. Ю. Макарчук

---

Науковий керівник:  
д.е.н., проф. Чорна Н. П.

---

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту

“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_ р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ Р. Ф. Бруханський

## ТЕРНОПІЛЬ - 2021

### ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ</b> .....	6
<b>1.1. Земельні ресурси як об’єкт бухгалтерського обліку</b> .....	6
<b>1.2. Класифікація земельних ресурсів відповідно до потреб бухгалтерського обліку та контролю</b> .....	12
<b>1.3. Нормативно-правова база бухгалтерського обліку земельних ресурсів</b> .....	16
<b>РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ЗЕМЕЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ</b> .....	24
<b>2.1. Облікова політика як рушій в організації бухгалтерського обліку та контролю за земельними ресурсами</b> .....	24
<b>2.2. Первинне спостереження земельних ресурсів в обліковій політиці підприємства</b> .....	31
<b>2.3. Розвиток методичних положень для контролю та обліку земельних ресурсів</b> .....	40
<b>Висновки до другого розділу</b> .....	47
<b>РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ЕФЕКТИВНІСТЮ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ</b> .....	48
<b>3.1. Особливості та види прав користування земельними ділянками</b> .....	48
<b>3.2. Оцінка бухгалтерської звітності як інформаційного базису для контролю та обліку земельних ресурсів</b> .....	54
<b>Висновки до третього розділу</b> .....	62
<b>Висновки</b> .....	63
<b>Список використаних джерел</b> .....	65

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В сучасних умовах господарювання відбувається трансформація економічних відносин. Специфіка земельних ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку потребують розбудови організаційно-методичних положень. Важливою умовою ефективного використання земельних ресурсів є відповідна система бухгалтерського обліку, що інформаційною базою для прийняття важливих управлінських рішень. Належне інформаційне забезпечення є основною умовою справедливої оцінки земельних ресурсів та розробці дієвих стратегій господарювання, що призводять до ефективного їх використання.

Підвищення вимог стосовно інформаційного забезпечення земельних відносин обумовлює потребу в правдивій та детальній інформації, що відображені в системі бухгалтерського обліку. Означене зумовлює потребу в розробці новітніх заходів стосовно удосконалення організаційно-методичного забезпечення системи бухгалтерського обліку.

**Метою й завдання дослідження.** Метою даної роботи є дослідження теоретичних положень з удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів та розробка практичних рекомендацій стосовно даного питання. Виконання поставленої мети потребувало постановку і розв'язання наступних **завдань**:

- дослідження поняття “земельні ресурси” та визначення його специфіки як об'єкта бухгалтерського обліку;
- визначення кваліфікації земельних ресурсів для потреб бухгалтерського обліку;
- дослідження стану нормативно-правового забезпечення облікування земель з метою подальшого його вдосконалення;
- обґрунтування твердження, що облікова політика є рушієм в бухгалтерському обліку земельних ресурсів;

- розгляд аспектів стосовно первинного спостереження земельних в обліковій політиці;
- дослідження розвитку методичних аспектів в бухгалтерському обліку земельних ресурсів;
- визначення особливостей і прав користування земельними ділянками;
- оцінка бухгалтерської звітності як інформаційного базису представлення інформації про земельні ресурси.

**Об'єктом дослідження** є облік та фінансова звітність операцій суб'єктів господарювання із земельними ресурсами.

**Предметом дослідження** є теоретичні і методичні аспекти бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

**Методи дослідження.** В даній роботі використовувалися наступні методи дослідження:

- узагальнення, групування та аналогії (дослідження стану земельних відносин та класифікації земельних відносин);
- порівняння, аналізу та синтезу (для обґрунтування пропозицій стосовно удосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку);
- спостереження, аналогії та конкретизації (встановлення методів покращення порядку відображення земельних ресурсів у бухгалтерській звітності).

**Інформаційною базою** стали монографії, наукові праці зарубіжних і вітчизняних учених з теорії, методології, методики та організації бухгалтерського обліку, аудиту та аналізу господарської діяльності, нормативно-правові акти, періодичні видання, статистична, фінансова та управлінська звітність ТзОВ «Імперія жирів», власні спостереження автора.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Пропозиції стосовно покращення організаційних та методичних баз бухгалтерського обліку земельних ресурсів, за умови їх виконання, сприятиме розвитку ефективного інформаційного підґрунтя для прийняття важливих управлінських рішень. Було запропоновано:

- розгляд саме поняття “земельні ресурси” як об’єкту бухгалтерського обліку, що є доцільно для потреб бухгалтерського обліку;
- удосконалення методичного забезпечення відображення в обліку земельних операцій та положення бухгалтерського обліку стосовно прав користування земельними ресурсами шляхом використання фасетної системи;
- покращення системи облікового забезпечення та контролю використання земельних ресурсів через доповнення показників фінансової звітності.

**Практичне значення одержаних результатів.** Висновки та пропозиції, що були одержані в ході виконання дипломної роботи, несуть практичний характер. Їх використання у практичній діяльності сприятиме утворенню ефективної інформаційної бази для ухвалення правильних управлінських рішень стосовно використання земельних ресурсів.

**Апробація результатів виконання випускної кваліфікаційної роботи.** Основні положення випускної кваліфікаційної роботи пройшли апробацію на VI Національній науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів» (м. Тернопіль, 17 листопада 2021 р.). Опубліковано тези на тему «Облік і контроль ефективності використання земельних ресурсів».

**Структура і обсяг роботи.** Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій та списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи викладено на 70 сторінках. Дослідження містить 12 рисунків, 15 таблиць, список використаних джерел – 62 найменування.

## РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

### 1.1. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку.

Земля – не лише специфічний природний ресурс, а також специфічний об'єкт бухгалтерського обліку. Загалом, вона має ряд певних особливостей, що зумовлені її неоднозначністю як актива підприємства.

Аналіз визначення терміну “земля” на законодавчому рівні показує, що не існує єдиного нормативно закріпленого трактування даного поняття. Наслідком цього є розбіжності в тлумаченні поняття “земля” в працях різних науковців. (табл.1.1).

Через свої особливості земля є специфічним природним ресурсом планетарного значення. А звідси і специфічним об'єктом бухгалтерського обліку оскільки має певні особливості, що пов'язані із використанням та обліком, як об'єкта нерухомості, що розташовані на ній у вигляді майна так і земельним, біологічним та інтелектуальним капіталом вітчизняної аграрної галузі.

**Таблиця 1.1**

#### Поняття “земля” в науковій літературі

Автор	Термін	Тлумачення
Борисова В.А. [10]	Земля	головний природний ресурс, який є одночасно просторовим базисом, головним засобом виробництва в сільському господарстві
Гуцулюк Ю.Г. [2]	Земля	земля відіграє в суспільстві, у виробництві матеріальних благ специфічну роль, виступаючи важливим природним ресурсом і головним виробничим засобом у сільському й лісовому господарстві
Жук В.М. [43]	Земля	специфічний біологічний актив та визначив її об'єктом бухгалтерського обліку

## Продовження табл. 1.1

Кірейцев Г.Г. [59]	Земля	особливий вид природних ресурсів, який використовується в ролі головного засобу виробництва в сільському і лісовому господарствах, у просторовій базі для розвитку суспільства
Фесіна Ю.Г. [11]	Земля	земля як природний ресурс виступає територіальним базисом життя, засобом виробництва і елементом ринкових відносин

Джерело: складено автором на основі [53]

## Таблиця 1.2

## Поняття“природній капітал” в науковій літературі

Автор	Термін	Тлумачення
Костанца Р. та Дейлі Г. [28]	природній капітал	запас природного середовища відновлюваного (екосистемні функції та асиміляційний потенціал) та невідновлюваного (корисні копалини) характеру, що створює потік природних товарів і послуг не залежно від часу
Малюга Н.М. та Замула І.В. [6]	природній капітал	сукупність природно-ресурсного потенціалу, що приносить вигоди через використання його у діяльності суб'єктів господарювання, й асиміляційного потенціалу, що приносять вигоди самовідновлювальної функції навколишнього природного середовища
Шаров С.Ю. [8]	природній капітал	утотожнює природні активи з природним капіталом та виділяє три його групи: 1) природні ресурси – для використання вилучаються з природного середовища; 2) земля та поверхневі води – просторова основа діяльності людини; 3) екосистеми – приносять вигоди непрямого значення

Джерело: складено автором на основі [53]

Проаналізувавши наведені трактування, можна зробити висновок, що під поняттям “природний капітал” слід розуміти систематизовані складові природно-ресурсного та асиміляційного потенціалів, використання яких за рахунок взаємодії всіх їх компонентів приносить вигоди для суб’єкта господарювання.

Однією із складових природного капіталу є земельний капітал, який формується з сукупності земельних ресурсів як джерела примноження національного багатства та основи створення абсолютної додаткової вартості у землеробстві завдяки родючості землі.

Слід зазначити, що для того, щоб актив ввійшов до складу об’єктів бухгалтерського обліку він повинен відповідати наступним критеріям: існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з використанням цього об’єкта; вартість активу може бути достовірно визначена.

З наведеного вище випливає, що включення природного та земельного капіталів до складу активів підприємства є неправомірним. Адже, вони не задовольняють основних положень, а саме: не можливо здійснити достовірну оцінку складових природного капіталу, оскільки ринок землі в Україні перебуває на етапі становлення; оцінка вартості земельного капіталу теж залишається невирішеним питанням, адже вона проводиться в межах земельної ділянки та визначається на рентній основі.

На законодавчому рівні тлумачення терміну “земельні ресурси” представлено в законі України “Про охорону земель”. Земельні ресурси – це сукупний природний ресурс поверхні суші як просторового базису розселення і господарської діяльності, основний засіб виробництва в сільському та лісовому господарстві.

Проте слід зазначити, що існують відмінності між поняттями “земля” і “земельні ресурси”. Основна розбіжність полягає в тому, що в наслідок впливу природних процесів земля як просторовий базис залишається незмінною, а “земельні ресурси” можуть зникнути через незбалансоване їх використання [10].



На законодавчому рівні визначення під терміном “земельна ділянка” розуміється частина земної поверхні з установленими мережами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами (Земельний кодекс України, Закон України “Про оцінку земель” від 11.12.2003 № 1378-IV, Податковий кодекс України). Тобто даному терміну притаманні ознаки поняття “земля”, але слід відзначити, що земельна ділянка має встановлені межі на відміну від поняття землі.

Зважаючи на все вищенаведене, можна стверджувати про неправомірність ототожнення розглянутих понять, а також про неможливість визнання землі, природного та земельного капіталу як об’єктів бухгалтерського обліку. Тому слід розглянути включення земельних ресурсів та земельної ділянки до об’єктів бухгалтерського обліку.

На даний момент в системі бухгалтерського обліку знаходять місце такі об’єкти земельних відносин: інвестиційна нерухомість, земельні ділянки, права користування земельними ділянками, капітальні витрати на поліпшення земель, необоротні активи утримувані для продажу та групи вибуття.

Перш за все земельна ділянка визнається нерухомим майном, що зумовлює таку її кваліфікацію з точки зору бухгалтерського обліку у складі майна суб’єктів господарювання, як основні фонди [2]. З такої точки зору саме земельна ділянка визначається як окремий об’єкт бухгалтерського обліку.

Проте все більше науковців вважають, що саме земельні ресурси слід віднести до об’єктів бухгалтерського обліку. Наприклад, І.В. Замула та Н.М. Малюга стверджують, що визначення земельних ресурсів як об’єкту бухгалтерського обліку зумовлене їх відповідністю ознакам активів, можливістю контролю суб’єкта господарювання над ними та значним строком їх використання одним орендарем [43].

Суліменко Л.А. акцентує увагу на тому, що “земельні ресурси набувають абсолютної ознаки активу, оскільки в майбутньому підприємство може одержати від земельних ресурсів економічні вигоди, а відповідно до розробленої методики грошової оцінки земель сільськогосподарського

призначення та населених пунктів земельні ділянки можуть бути вартісно виражені в бухгалтерському обліку” [59].

Загалом можна вважати, що одиницею обліку земельних ресурсів є окрема земельна ділянка певного виду А поняття “земельні ресурси” за змістом є ширшим за поняття “земельна ділянка” і включає всі земельні ділянки, які використовуються суб’єктом господарювання. Тому, враховуючи зазначені положення, зобразимо схематично місце земельних ресурсів в системі об’єктів бухгалтерського обліку підприємства (рис. 1.1)

Використання земельних ресурсів як об’єкта бухгалтерського обліку дозволить надавати достовірну, оперативну та повну інформації про кількість, якість і стан земельних ресурсів, а також здійснювати економічну оцінку земельних відносин та створить умови для сталого соціально-економічного розвитку підприємств на довгострокову перспективу.

За результатами дослідження встановлено, що визначення сутності понять “земля”, “земельні ресурси”, “земельна ділянка” визначені на законодавчому рівні без виокремлення їх істотних ознак, що зумовлює різне трактування зазначених термінів . Доведено, що об’єктом бухгалтерського обліку є земельні ресурси як сукупність земельних ділянок, якими володіє та або розпоряджається суб’єкт господарювання незалежно від способу їх використання у господарській діяльності.



**Рис. 1.1. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку**  
Джерело: складено автором на основі [41]

## 1.2. Класифікація земельних ресурсів відповідно до потреб бухгалтерського обліку та контролю

На законодавчому рівні види земельних ресурсів виділені лише за однією ознакою (за цільовим призначенням) (таблиця 1.3). Однак така класифікаційна ознака земель не враховує потреб бухгалтерського обліку, а отже, перешкоджає достовірному відображенню операцій з використання земельних ресурсів на рахунках бухгалтерського обліку. Тому виникає необхідність уточнення класифікаційних ознак для того, щоб користувачі оперували повною, правдивою інформацією про стан, якість, вартісну оцінку земельних ресурсів.

**Таблиця 1.3**

### Класифікація земельних ресурсів за цільовим призначенням

Цільове призначення	землі сільськогосподарського призначення
	землі житлової та громадської забудови
	землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення
	землі оздоровчого призначення
	землі рекреаційного призначення
	землі історико-культурного призначення
	землі лісгосподарського призначення
	землі водного фонду
	землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та ін. призначення

Джерело: складено автором на основі [52]

Для цілей бухгалтерського обліку земельних ресурсів саме в сільськогосподарських підприємствах доцільно виокремити лише три класифікаційні ознаки: за видами, за якістю та за способом залучення. Такий поділ запропонував Т.В. Юрченко [11].

Класифікувати земельні ресурси за якістю, також було запропоновано Т.В. Машковою [28]. Автор пропонує виділити наступні види: землі, що задіяні у виробництві; законсервовані землі; землі що не задіяні у виробництві. Вважаємо,

що дана кваліфікація не є повною, оскільки характеризує їх використання у сільськогосподарській діяльності, а не якісні ознаки.

Можна запропонувати наступний поділ земельних ресурсів за якістю: земельні ресурси за вмістом гумусу, земельні ресурси за наявністю живого азоту; земельні ресурси за наявністю мікроелементів та поживних речовин; тимчасово законсервовані земельні ресурси; земельні ресурси запасу.

На нашу думку, виділення такої класифікаційної ознаки як якість має надзвичайно важливе значення. Оскільки якісні параметри земельних ресурсів враховуються при виробництві сільськогосподарської продукції, при їх передачі або отриманні в користування на правах оренди, емфітевзису тощо. Крім того, зміна якісних параметрів, зокрема їх погіршення дозволяє своєчасно виявляти існуючі екологічні проблеми на підприємстві.

Використання класифікаційної ознаки земельних ресурсів за видами (таблиця 1.4) є основою для розробки системи аналітичного та синтетичного обліку земельних ресурсів підприємства, а також методичних засад відображення витрат на придбання та оцінки земельних ресурсів. Вона дозволяє деталізувати інформацію та показники, які відобразатимуться на рахунках за структурними складовими видів земель.

**Таблиця 1.4**

**Класифікація земельних ресурсів за видами**

№	Вид земель	Характеристика та складові	Стаття ЗКУ
1	Землі сільськогосподарського призначення	До земель сільськогосподарського призначення належать: а) сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги); б) несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісгосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі тимчасової консервації	Ст. 22
2	Землі житлової та громадської забудови	Земельні ділянки в межах населених пунктів, які використовуються для розміщення житлової забудови, громадських будівель і споруд, інших об'єктів загального користування	Ст. 38

Продовження табл. 1.4

3	Землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення	Ділянки суші і водного простору з природними комплексами та об'єктами, що мають особливу природоохоронну, екологічну, наукову, естетичну, рекреаційну та іншу цінність, яким відповідно до закону надано статус територій та об'єктів природно-заповідного фонду	Ст. 43
4	Землі оздоровчого призначення	Землі, що мають природні лікувальні властивості, які використовуються або можуть використовуватися для профілактики захворювань і лікування людей	Ст. 47
5	Землі рекреаційного призначення	Землі, які використовуються для організації відпочинку населення, туризму та проведення спортивних заходів	Ст. 50
6	Землі історико-культурного призначення	Землі, на яких розташовані пам'ятки культурної спадщини, їх комплекси, історико-культурні заповідники, історико-культурні заповідні території, охоронювані археологічні території, музеї просто неба, меморіальні музеї-садиби	Ст. 53
5	Землі рекреаційного призначення	Землі, які використовуються для організації відпочинку населення, туризму та проведення спортивних заходів	Ст. 50
6	Землі історико-культурного призначення	Землі, на яких розташовані пам'ятки культурної спадщини, їх комплекси, історико-культурні заповідники, історико-культурні заповідні території, охоронювані археологічні території, музеї просто неба, меморіальні музеї-садиби	Ст. 53
7	Землі лісгосподарського призначення	Землі, вкриті лісовою рослинністю, а також не вкриті лісовою рослинністю, нелісові землі, які надані та використовуються для потреб лісового господарства	Ст. 55
8	Землі водного фонду	Землі, зайняті: а) морями, річками, озерами, водосховищами, іншими водними об'єктами, болотами, а також островами, незайнятими лісами; б) прибережними захисними смугами вздовж морів, річок та навколо водойм, крім земель, зайнятих лісами; в) гідротехнічними, іншими водогосподарськими спорудами та каналами, а також землі, виділені під смуги відведення для них; г) береговими смугами водних шляхів; г) штучно створеними земельними ділянками в межах акваторій морських портів	Ст. 58
9	Землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення	До земель промисловості належать землі, надані для розміщення та експлуатації основних, підсобних і допоміжних будівель та споруд промислових, гірничодобувних, транспортних та інших підприємств, їх під'їзних шляхів, інженерних мереж, адміністративно-побутових будівель, інших споруд. До земель транспорту належать землі, надані підприємствам, установам та організаціям залізничного, автомобільного транспорту і дорожнього господарства, морського, річкового, авіаційного, трубопровідного транспорту та міського електротранспорту для виконання покладених на них завдань щодо експлуатації, ремонту і розвитку об'єктів	Ст. 66, 67, 76, 77

		<p>транспорту. До земель зв'язку належать земельні ділянки, надані під повітряні і кабельні телефонно-телеграфні лінії та супутникові засоби зв'язку. Землями енергетичної системи визнаються землі, надані під електрогенеруючі об'єкти (атомні, теплові, гідроелектростанції, електростанції з використанням енергії вітру і сонця та інших джерел), під об'єкти транспортування електроенергії до користувача. Землями оборони визнаються землі, надані для розміщення і постійної діяльності військових частин, установ, військово-навчальних закладів, підприємств та організацій Збройних Сил України, інших військових формувань, утворених відповідно до законодавства України</p>	
--	--	--	--

Джерело: складено автором на основі [61]

Оскільки відповідно до норм Земельного кодексу України існують наступні види прав на землю: право власності на земельну ділянку (право володіння, користування та розпорядження) та право користування земельною ділянкою (право постійного користування, оренди, земельного сервітуту, суперфіцію, емфітевзису) то поширеною класифікаційною ознакою, яка пропонується різними авторами є класифікація земельних ресурсів за ознакою користування та власності (за способом залучення) : земельні ресурси у володінні, земельні ресурси у користуванні, земельні ресурси у розпорядженні.

Загалом проаналізувавши ряд літературних джерел частині виокремлення класифікаційних ознак і видів земельних ресурсів, можна зробити висновок, що немає загальноприйнятого класифікаційного поділу. В працях авторів хоча і спостерігаються збіги в думках, проте відсутнє чітке розмежування ознак та роз'яснення характеристик. Пропоную розглянути наступну класифікацію земельних ресурсів (табл. 1.5).

**Таблиця 1.5**

**Класифікація земельних ресурсів відповідно потребам БО**

Класифікаційні ознаки	Види земельних ресурсів
За видами	<p>Землі сільськогосподарського призначення;  Землі природно заповідного та іншого природоохоронного призначення;  Землі рекреаційного призначення;</p>

Продовження табл. 1.5

	Землі рекреаційного призначення; Землі лісогосподарського призначення; Землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення; Землі житлової та громадської забудови; Землі оздоровчого призначення; Землі історикокультурного призначення; Землі водного фонду;
З якістю	земельні ресурси за вмістом гумусу; земельні ресурси за наявністю живого азоту; земельні ресурси за наявністю мікроелементів та поживних речовин; тимчасово законсервовані земельні ресурси; земельні ресурси запасу
За способом залучення	земельні ресурси у володінні; земельні ресурси у користуванні; земельні ресурси у розпорядженні.

Джерело: складено автором на основі [61]

Дана класифікація земельних ресурсів сприятиме чіткому відображенню облікової інформації про параметри земельних ресурсів. На мою думку, застосування на практиці запропонованих ознак, дозволить в подальшому вдосконалювати систему обліку, а також надасть усю потрібну інформацію, що може знадобитися суб'єкту господарювання.

### **1.3. Нормативно-правова база бухгалтерського обліку земельних ресурсів**

На етапі сучасного розвитку країни та в умовах реформування земельних відносин, що розширюють права користувачів земельними ресурсами, важливою є відповідна нормативно-правова база. Адже без неї не можлива належна організація системи бухгалтерського обліку. Що в свою чергу сприяє ефективному управлінню сільськогосподарськими підприємствами. Для досягнення повноти та достовірності облікової інформації, основним є



дотримання діючих стандартів а також узгодження положень на різних рівнях законодавчого регулювання.

“Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в державі” [6].

Облік і контроль за станом рухом та ефективністю використання земельних ресурсів регламентується багатьма законодавчими актами. Для запобігання складності в розумінні їх потрібно систематизувати. Вважаю, що доцільно буде виділити п’ять рівнів:

- кодекси та закони;
- укази і розпорядження Президента України, Постанови Кабінету міністрів України, Накази Держкомстату України;
- національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- план рахунків, інструкції, методичні рекомендації;
- внутрішні нормативні акти.

В умовах відкритих ринкових відносин на міжнародному рівні відбувається глобалізація економіки. Зумовлена цим інтеграція України до міжнародних організацій, в свою чергу сприяє адаптації нормативно-правової бази до міжнародних стандартів. Як приклад можна навести стосунки України та Європейського Союзу, що передбачають наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку. Вибір суб’єктом господарювання МСФЗ як основи організації облікових операцій з земельними ресурсами є цілком правомірним, адже згідно до ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [8] сільськогосподарські підприємства мають право використовувати міжнародні стандарти фінансової звітності.

Основу третього рівня складають різні законодавчі акти та нормативні документи. Нажаль сьогодні міжнародним стандартам приділяють мало уваги і виділяють лише національний рівень, що ділять три підрівні: законодавчий, нормативний та методичний.

До складу законодавчого підрівня входять ряд законів з організації бухгалтерського обліку, а відповідно і обліку земельних ресурсів. Серед них особливе місце займає Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. В ньому зазначено основні положення, принципи та первинні документи, відображено основні засади ведення звітності та організації бухгалтерського обліку, а також надано визначення бухгалтерського обліку та зазначено мету його проведення.

Також основою законодавчого підрівня нормативно-правової бази ведення обліку земельних ресурсів є Закон України ”Про оцінку земель“ і Закон України “Про оренду земель”. В них наведено правові засади оцінки та оренди земель, умови та терміни орендної плати, а також права та обов’язки суб’єктів земельних відносин.

Серед нормативно-правових актів нормативного підрівня слід виділити: постанови КМУ, укази президента та стандарти МФУ. Серед останніх виділяють: міжнародні та національні.

За відображення бухгалтерського обліку земельних ресурсів на рахунках відповідає методичний підрівень. Основним інструментом якого є План рахунків та Інструкція щодо його застосування. Згідно яких облік ведеться на субрахунках 100 “Інвестиційна нерухомість”, 101 “Земельна ділянка”, 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”, 122 “Право користування майном”, позабалансовому рахунку 01 “Орендовані матеріальні активи”.

“Нажаль, в сьогоднішній ситуації, коли фінансова звітність готується лише формально на виконання вимог законодавства, а бухгалтер більшу частину свого часу витрачає на оптимізацію оподаткування, якість та достовірність фінансової звітності за МСФЗ, яку складають українські підприємства, ставиться під сумнів”[3].

“Відмінні риси між П(С)БО та МСФЗ можна пояснити тим, що МСФЗ носять загальний рекомендаційний характер та не враховують національних особливостей ведення бухгалтерського обліку” [5]]. Розбіжності між національними та міжнародними стандартами, призводять до потреби у розробці додаткових нормативних документів або внесенні змін і доповнень до діючих.

Щодо вирішення даної проблеми С. Остапчук запропонував наступне: “сьогодні існує два шляхи формування ефективної методології бухгалтерського обліку, яка б дозволила залучити землі сільськогосподарського призначення до економічного обороту та забезпечила пріоритетне висвітлення цінності земельного капіталу підприємств аграрної галузі: 1) внесення змін до МСФЗ; 2) розробка власного галузевого стандарту” [38].

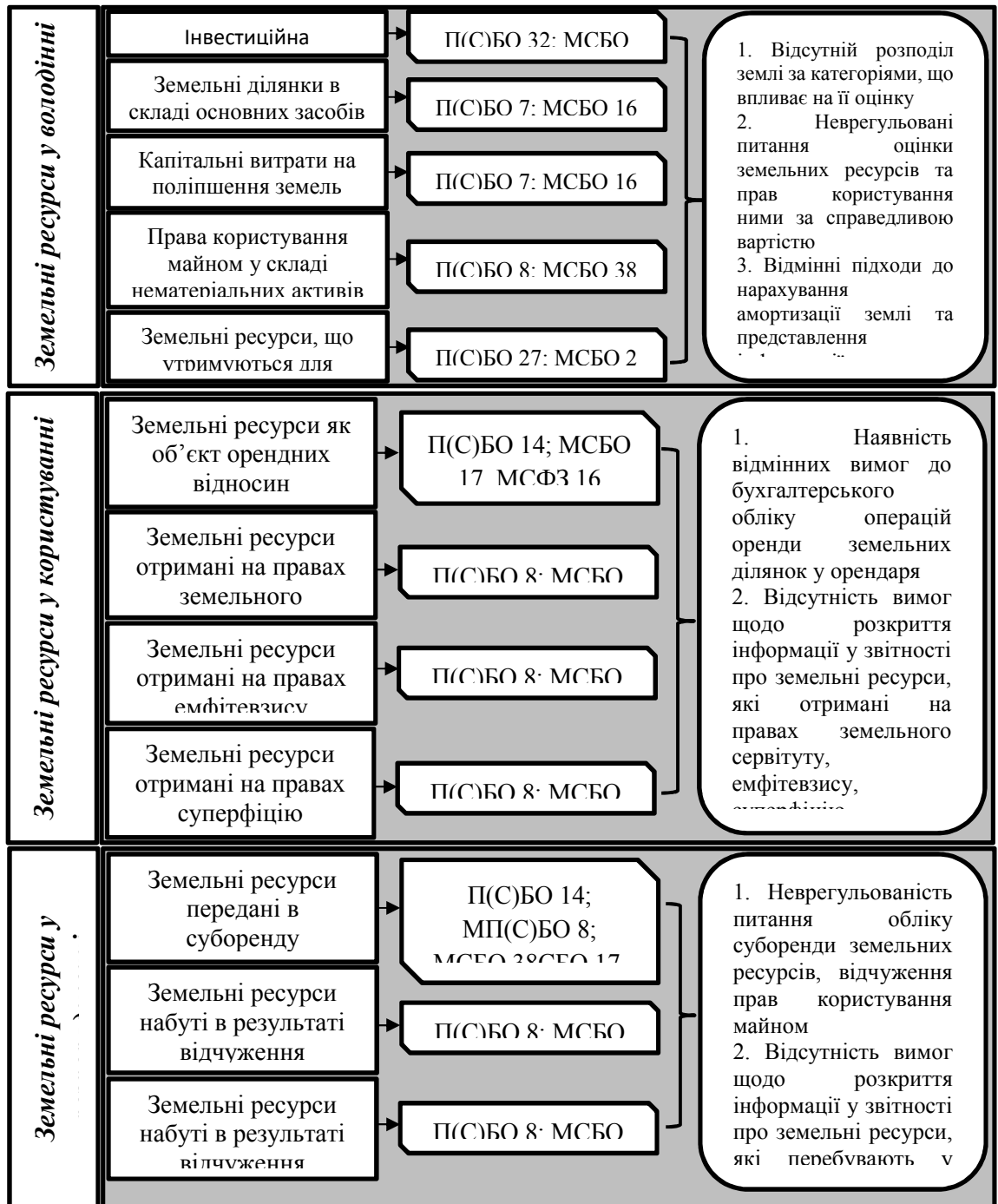
Погоджуємося з твердженням про необхідність формування власного галузевого стандарту, що сприятиме законодавчому встановленню організаційно-методичних засад оцінки та відображення в обліковій звітності інформації про стан та використання земельних ресурсів.

Як і за міжнародними так і за національними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності земля не розподілена за категоріями, що несе негативний ефект. Слід розуміти, що від того чи вірно визначено вид та цільове призначення землі залежить її оцінка і відображення як об’єкта бухгалтерського обліку.

“Дуже важливою проблемою, яка постає перед обліком землі і земельних відносин є удосконалення нормативно-правової бази цієї ділянки обліку, яка б мала бути чіткою, зрозумілою і доступною, передусім для аграріїв-практиків. Проте, ні у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку і звітності, ні у вітчизняних облікових стандартах немає чіткої законодавчої регламентації обліку земельних ділянок, що мають різне цільове призначення, а також прав користування ними, віднесення їх до балансу підприємств та організацій різних форм власності”. [ 12].

Враховуючи вище наведені дані, буде доречно виділити такі недоліки нормативного забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів (рис. 1.2).

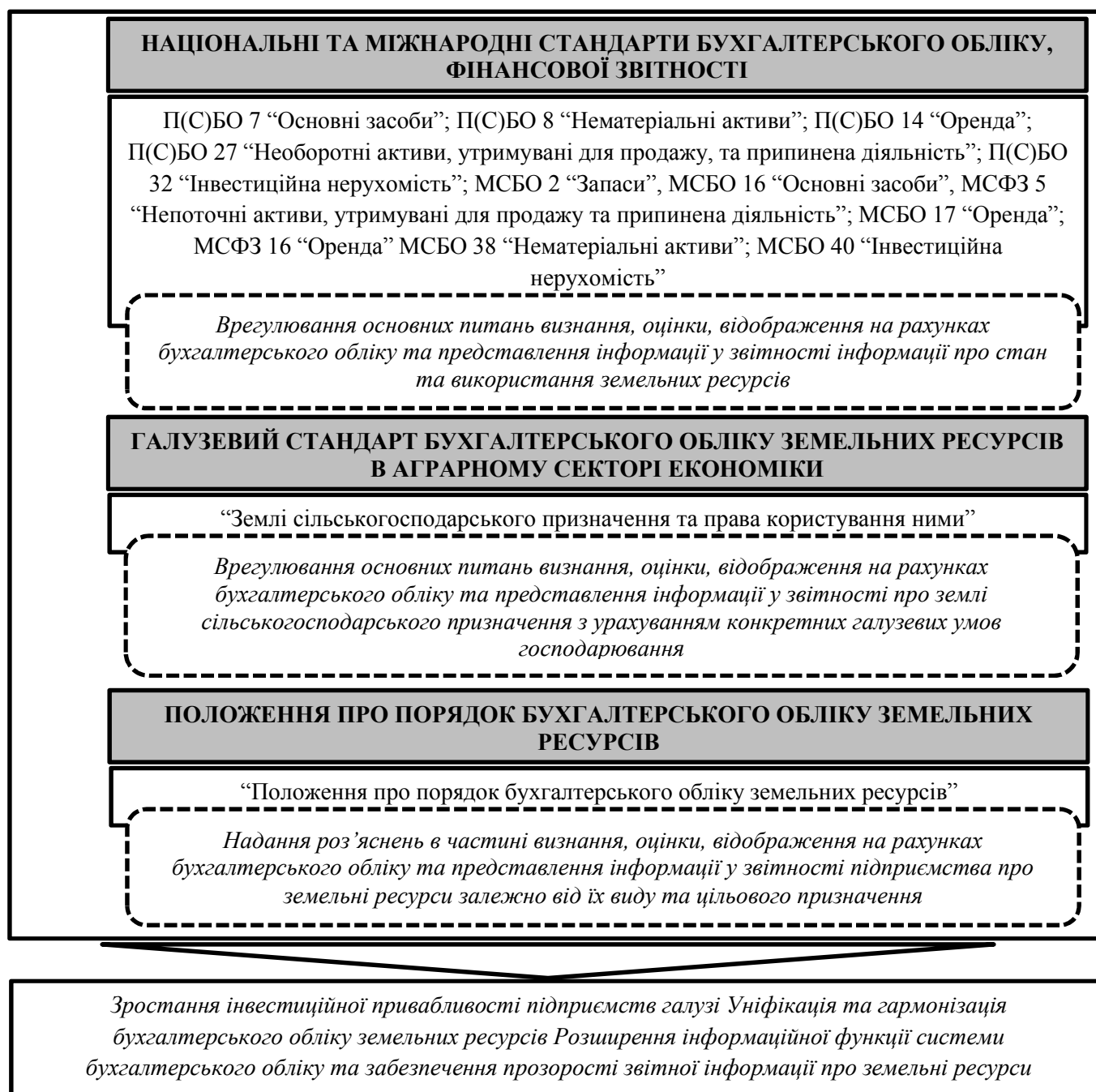
Усі ці недосконалості зумовлюють появу недостовірної інформації, або цілком унеможлиблюють її надання зацікавленим користувачам, що в свою чергу обумовлює неможливість прийняття важливих рішень.



## Рис. 1.2 Недоліки нормативного регулювання за міжнародними та національними стандартами

Джерело: складено автором на основі [4]

Враховуючи усі вищезазначені недоліки нормативно-правового забезпечення та шляхи вирішення цих проблем, можна запропонувати наступні документи, які повинні містити третій та четвертий рівень системи нормативного регулювання (рис. 1.3).



### **Рис. 1.3. Вдосконалення рівнів нормативного регулювання**

Джерело: складено автором на основі [4]

П'ятий рівень нормативно-правового регулювання організації та ведення обліку представлений внутрішніми робочими документами, які розроблені власниками підприємств, відповідно до специфіки діяльності і вимог нормативно-правових актів.

### **Висновки до першого розділу**

За результатами проведених досліджень в області теоретичних основ бухгалтерського обліку земельних ресурсів було встановлено наступне:

1. Наявність суттєвих розбіжностей при встановленні змісту понять «земельні ресурси», «земля» та «земельна ділянка», призвела до неправомірності ототожнення даних понять. Було встановлено доцільність використання поняття «земельні ресурси», під яким розуміють сукупність земельних ділянок, що перебувають у власності суб'єкта господарювання, як об'єкта бухгалтерського обліку.

2. Аналіз напрацювань авторів в області встановлення класифікаційних ознак земельних ресурсів для потреб бухгалтерського обліку дозволив зробити висновки про відсутність належного опису запропонованих класифікацій та їх надмірне перевантаження. Було запропоновано класифікувати земельні ресурси наступним чином: за видами та цільовим призначенням, за якістю та за способом залучення. На мою думку, застосування на практиці запропонованих ознак, дозволить в подальшому вдосконалювати систему обліку, а також надасть усю потрібну інформацію, що може знадобитися суб'єкту господарювання.

3. Недосконалість нормативно-правового врегулювання бухгалтерського обліку земельних ресурсів, в першу чергу, пов'язана з неузгодженістю окремих положень національних та міжнародних стандартів, та відсутність чіткого врегулювання в поданні інформації стосовно земельних ресурсів в звітності

підприємства. Дана ситуація чинить негативний вплив на своєчасне подання точної інформації, яка задовольняла би потреби користувачів. Для вирішення поставленої проблеми була запропонована розробка «Положення про порядок бухгалтерського обліку земельних ресурсів».

## **РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ЗЕМЕЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ**

### **2.1. Облікова політика як рушій в організації бухгалтерського обліку та контролю за земельними ресурсами**

Аналізуючи роботи вчених в даній сфері, що по різному визначають поняття “облікова політика”, можна дійти висновку, що не існує чіткого трактування, яке б повною мірою відображало її сутність. А тому на мою думку саме поняття “облікова політика”, яке наведено в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”[8] є цілком обґрунтованим.

“Облікова політика” - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [8].

Слід зазначити, що на законодавчому рівні питання, що стосуються облікової політики розкриті частково. Такі речі як: трактування поняття “облікова політика”, право на самостійне встановлення основних положень облікової політики, а також порядок внесення змін в облікову політику, розглянуті в повній мірі. В свою чергу в нормативно-правових документах відсутній алгоритм розробки облікової політики та систематизація її елементів.

Ці упущення у визначенні механізму впровадження облікової політики є причиною багатьох недоліків. Проаналізувавши роботи авторів, які розглядали цю проблему, їх можна систематизувати наступним чином (табл. 2.1).

З даного аналізу видно, що серед недоліків особливе місце посідає обмеження формування облікової політики складанням наказу, інформація в якому в свою чергу часто дублює інші внутрішні регламенти підприємства. Така проблема зумовлена відсутністю належного нормативного забезпечення.



Таблиця 2.1

## Недоліки впровадження облікової політики

Перелік недоліків	Автори	Кількість авторів
Обмеження формування облікової політики складанням наказу, інформація в якому в свою чергу	Барановський Т.В., Нестеренко С.С., Іщенко Я.П., Дубініна	6
часто дублює інші внутрішні регламенти підприємства	МВ., Попук Н.С., Грабовенко О.А.	
Незатверджений зміст облікової політики	Доценко Н.С, Білан Н.П., Селіванова Н.М., Житний П.Є.	4
Неструктурований наказ про облікову політику	Житний П.Є., Дяченко М.Н., Ночовна Ю.О., Кулик В.А.	4
Не наводяться в додатках до наказу про облікову політику робочий план рахунків, графік документообігу, облікові реєстри	Житний П.Є., Дяченко М.Н., Ночовна Ю.О., Кулик В.А.	4
Нерозроблена облікова політика управлінського обліку	Дяченко М.Н., Ночовна Ю.О., Кулик В.А.	3
Безальтернативні методи оцінки, обліку і процедур, що включені до наказу про облікову політику	Кулик В.А., Ночовна Ю.О.	2

Джерело: складено автором на основі [36]

Незатверджений зміст облікової політики на законодавчому рівні призводить до фрагментарності та неузгодженості норм наказу про облікову політику.

Неструктурований наказ про облікову політику є причиною невірною відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Проблема безальтернативних методів оцінки, обліку і процедур, що включені до наказу про облікову політику дуже неоднозначна. Думки авторів щодо даного питання досить розбіжні. Ряд науковців стверджують, що розробка облікової політики для управлінського обліку є необхідною в сучасному світі [1],

решта ж навпаки дотримуються думки, що облікова політика повинна бути єдиною [34].

Слід зазначити, що формування облікової політики здійснюється поетапно. Чіткого розмежування на етапи не існує, адже дискусії з даного приводу ще досі тривають. Загалом можна запропонувати наступний поділ (рис. 2.1).

Що стосується принципів формування облікової політики, також присутні розбіжності у поглядах науковців. Авторами різних джерел виділяється близько двадцяти принципів, не враховуючи ті, що зазначені в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”[8]. Проте найчастіше виокремлюються наступні: науковості, системності, комплексності, ефективності, безперервності, достовірності, раціональності .

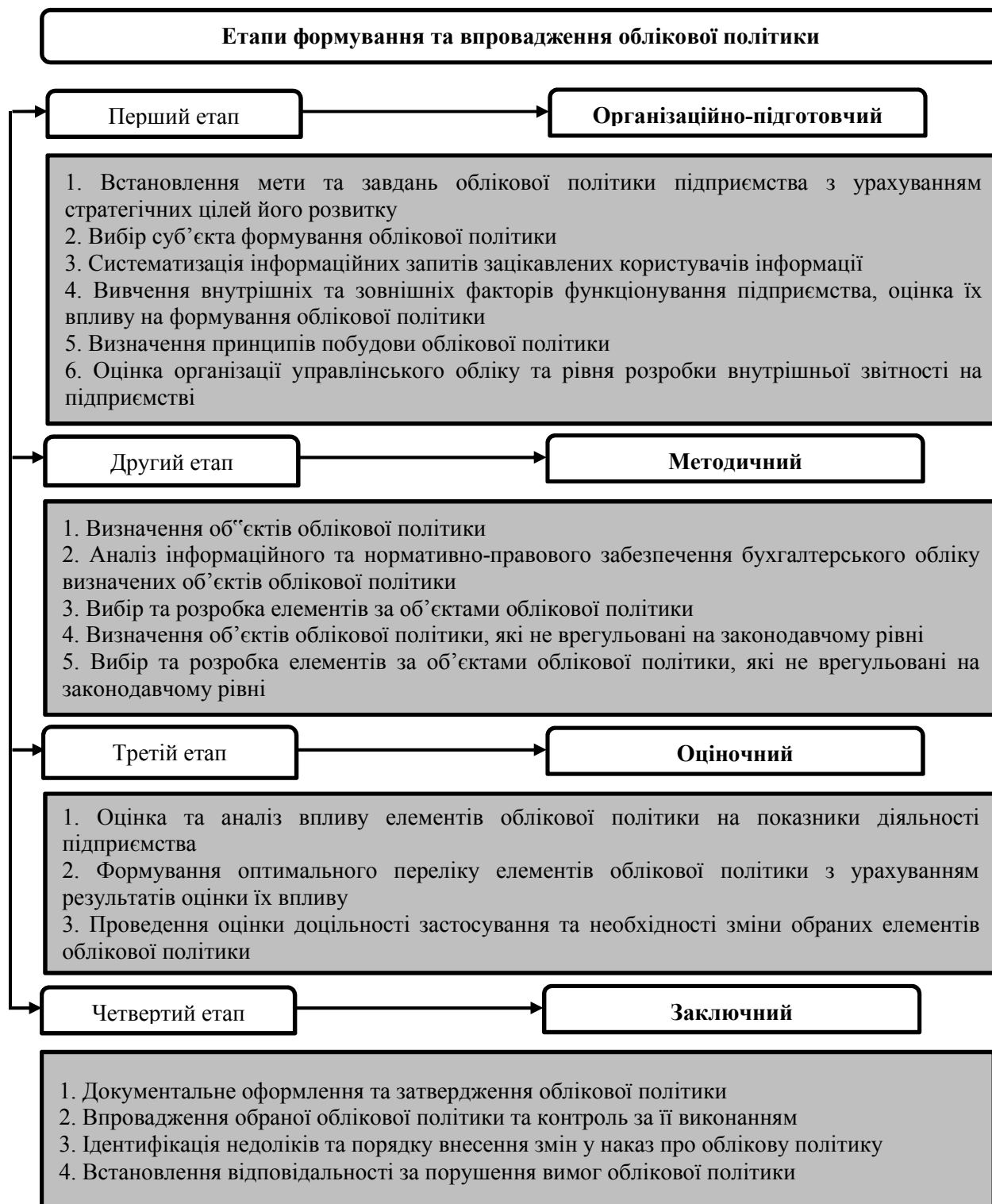
Для того, щоб забезпечити єдиний механізм впровадження облікової політики потрібно дотримуватися наступних етапів її формування.

На початковому етапі проводиться оцінка рівня організації управлінського обліку, а також стан внутрішньої звітності. Адже не варто забувати про налагоджену систему управлінського обліку та звітності , адже її відсутність може в подальшому спричинити фрагментацію інформації та неправильне розуміння інформаційних запитів.

Наступним етапом формування облікової політики є методичний. На даному етапі проводиться визначення об’єктів облікової політики, а також дослідження нормативно-правової бази бухгалтерського обліку стосовно цих об’єктів.

На третьому етапі формується фінансовий результат діяльності підприємства, тобто досліджується вплив елементів облікової політики на його показники та проводиться оцінка доцільності їх використання. При необхідності проводяться корегування.

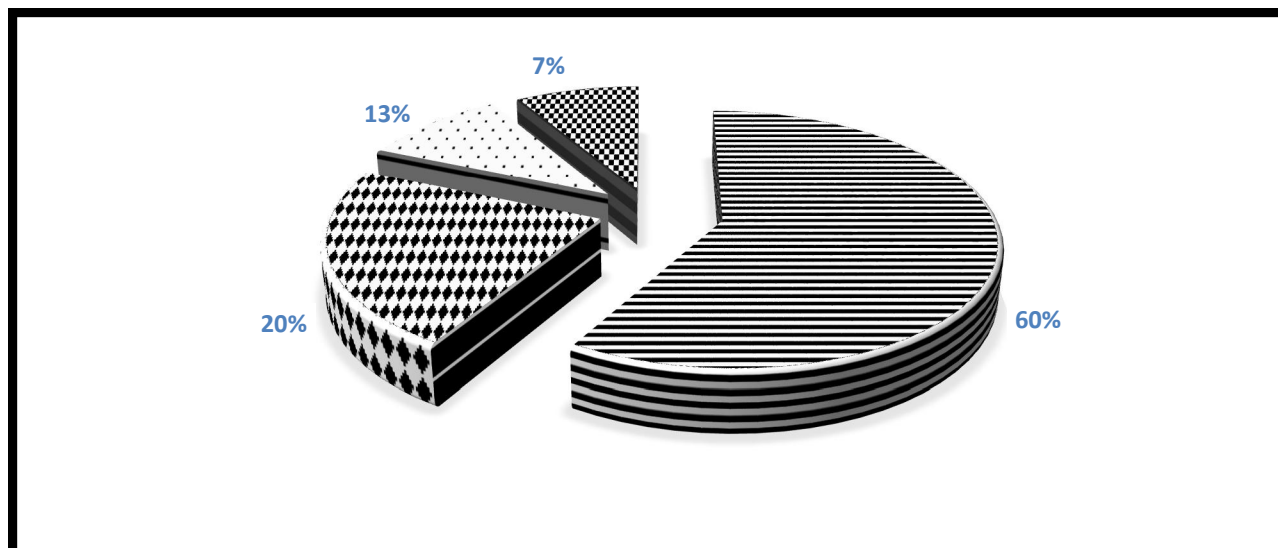
Заключний етап – це етап впровадження облікової політики, її документального оформлення, затвердження наказу про облікову політику та контролю за її виконанням.



**Рис. 2.1. Етапи формування облікової політики підприємства**

Джерело: складено автором на основі [33]

Щодо складових облікової політики автори також не дійшли єдиного висновку. Існує достатньо підходів до вирішення даного питання, проте пропоную виділити наступні (рис. 2.2 ).



60% - методична технічна та організаційна  
 20% - управлінська, методологічна, технічна, організаційна  
 13% - теорія облікової політики, методологія обліку, технологія обліку, організація  
 7% - методична, організаційна, технічна, податкова, управлінська, аналітична і міжнародна

### Рис. 2.2. Складові облікової політики: структурний аналіз

Аналіз наведений на рис. 2.2 , показує, що переважна кількість авторів вважає за потрібне виокремлювати трьох рівневу систему складових облікової політики (60 %).

Наказ про облікову політику підприємства залишається основним документом з питань організації обліку земельних ресурсів. Проте проблема виокремлення земельних ресурсів як окремого об'єкта облікової політики залишається невирішеною. За результатами проведених досліджень (табл. 2.2 ) Наказів про облікову політику 25-ти підприємств м. Львова та Львівської області, можна стверджувати, що вимоги методичних рекомендацій державного рівня дотримуються лише частково.

Таблиця 2.2

**Результати вибіркового дослідження Наказів про облікову політику підприємств м. Львова та Львівської області**

Характеристика	Кількість
Наявність Наказу про облікову політику	24
Об'єднання Наказу про облікову політику з Положенням про організацію обліку	12
Виокремлення земельних ресурсів як об'єкта облікової політики	5
Доцільність обраних елементів облікової політики в частині обліку земельних ресурсів	3
Регламентация управлінського та податкового обліку земельних ресурсів	1
Методична складова Наказу про облікову політику розроблена відповідно до вимог чинного законодавства	18
Структурованість та логічність викладу основних положень Наказу про облікову політику	16
Повнота розкриття елементів облікової політики в частині обліку земельних ресурсів	3
розкриття інформації про земельні ресурси звітності підприємства	2
Наявність додатків до Наказу про облікову політику	17

Джерело: складено автором на основі [44]

Окрему увагу слід приділити технічній складовій облікової політики підприємств. Після розгляду елементів методичної складової, вважаю, що в області технічної потрібно виділити наступні елементи (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Характеристика елементів технічної складової**

Технологія обробки облікової інформації з урахуванням інформаційних запитів користувачів	Сукупність облікових реєстрів, які використовуються в певній послідовності та взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису з урахуванням інформаційних запитів користувачів
Система аналітичного обліку земельних ресурсів	Формування системи аналітичних рахунків для відображення стану та руху земельних ресурсів залежно від їх виду, капітальних витрат на

	поліпшення земель, прав користування земельними ресурсами
--	---

Продовження табл. 2.3

Номенклатура статей капітальних витрат на поліпшення земель	Розробка класифікації капітальних витрат на поліпшення земель для обліково-аналітичних цілей, яка дозволяє позиціонувати їх в загальних витратах підприємства. Розробка номенклатури даного виду витрат, елементів витрат та методів калькулювання капітальних витрат на поліпшення земель
Порядок проведення інвентаризації земельних ресурсів	Встановлення терміну проведення інвентаризації земельних ділянок, який складає три роки, перелік матеріально-відповідальних осіб та затвердження складу інвентаризаційної комісії
Форми розроблених первинних документів, що використовуються підприємством для облікового відображення земельних ресурсів	Формування альбому первинних документів що використовуються підприємством для облікового відображення земельних ресурсів, капітальних витрат на поліпшення земель, прав користування земельними ділянками
Графік документообігу розроблених первинних документів, що використовуються підприємством для облікового відображення земельних ресурсів	Встановлення чіткого порядку обробки розроблених документів для облікового відображення земельних ресурсів з урахуванням їх кількості та виходячи з потреби бухгалтерії та управлінського персоналу у документованій інформації, створення оптимальних умов для роботи із зазначеними документами посадових осіб підприємства
Форми внутрішньої звітності з питань стану та використання земельних ресурсів та представлення інформації в примітках до фінансової звітності	Встановлення чіткого переліку обов'язкових та необов'язкових елементів облікової політики, деталізація яких наводиться в примітках до звітності з урахуванням вимог діючого законодавства
Забезпечення збереження і конфіденційності інформації	Розробка процедури обмеження несанкціонованого доступу до конфіденційної облікової інформації та неухильного дотримання правил конфіденційності

Джерело: складено автором на основі [44]

Використання запропонованих елементів облікової політики забезпечить ефективну інформаційну систему, що в свою чергу приведе до якісний управлінських рішень.

## 2.2. Первинне спостереження земельних ресурсів в обліковій політиці підприємства

Бухгалтерський облік на підприємстві супроводжується безперервним спостереженням за процесами, що в свою чергу знаходять відображення в первинних документах. Сам документ є письмовим підтвердженням виконання операції. Особливу увагу потрібно приділяти оформленню первинних документів, адже від цього залежить правомірність відображення господарських операцій.

Для чіткого контролю за веденням первинної документації на державному рівні було встановлено перелік та форми документів, які є засвідченням права власності на землю (табл. 2.4).

**Таблиця 2.4**

### Перелік документації, що засвідчує права власності на земельну ділянку

Права на земельну ділянку	Документ, що засвідчує право власності або користування
Право власності	Свідоцтво про право власності на нерухоме майно Витяг із Державного реєстру речових прав на нерухоме майно про реєстрацію права власності Договір купівлі-продажу Свідоцтво про право на спадщину
Право постійного користування земельною ділянкою	Державний акт на право постійного користування земельною ділянкою
Право тимчасового користування земельною ділянкою	Договір на право тимчасового користування землею (у тому числі договір оренди земельної ділянки), договір суперфіцію

Джерело: складено автором на основі [4]

Не варто забувати, що хоч вище наведені документи і засвідчують право власності на земельну ділянку, але усі господарські операції над земельними ресурсами повинні супроводжуватися відповідною первинною документацією.

“Документування земельних ресурсів в обліку здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, тому основними документами, що формують первинний та зведений облік землі, є акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів; акти приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об’єктів; акти на списання основних засобів; інвентарні картки обліку основних засобів тощо” [1].

В нас час існують чітко визначені форми первинних документів, що засвідчують факти виконання господарських операцій. Дані форми затверджені Наказом Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку” від 29 грудня 1995 року № 352 [34].

**Типові форми первинних документів з обліку основних засобів, які оформлюються при здійсненні операцій з земельними ресурсами**

→ ОЗ-1 “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”	Оформлюється при надходженні на підприємство земельних ділянок на праві власності
→ ОЗ-2 “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів”	Складається при проведенні капітального поліпшення земельних ділянок, що належать підприємству на праві власності
→ ОЗ-3 “Акт списання основних засобів”	Заповнюється при вибутті земельних ділянок, що належать підприємству на праві власності
→ ОЗ-6 “Інвентарна картка обліку основних засобів”	Оформлюється на кожен земельну ділянку, що належать підприємству на праві власності
→ ОЗ-9 “Інвентарний список основних засобів”	Застосовується для пооб’єктного обліку земельних ділянок за місцем їх знаходження



### Рис. 2.3. Форми первинних документів з основних засобів

Джерело: складено автором на основі [48]

Зазначені форми первинних документів не пристосовані до сучасних вимог, тому міністерство фінансів України Наказом № 818 від 13.09.2016 р. “Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб’єктами державного сектору та порядку їх складання” [35]. Хоча в оновлених формах документів і відображену основну інформацію для оформлення операцій з основними засобами, але не розкрито необхідні положення стосовно обліку земельних ресурсів.

“Щодо бухгалтерських документів, то для земельних ділянок не передбачено специфічних документів, а використовуються типові форми документування основних засобів (форми з шифром ОЗ). Дослідники таку обставину визнають негативною і наголошують на необхідності розробки спеціальних форм документування операцій з земельними ресурсами. Це пов’язано з особливістю землі як активу та непристосованістю існуючих документів для відображення даних про земельну ділянку, внаслідок чого їх інформативність є низькою” [39]. Отже, можна стверджувати, що система документального забезпечення в нашому випадку характеризується недосконалістю, що викликає певні негативні наслідки (рис. 2.4).

Отже, можна зробити висновки, що використання затверджених форм первинних документів для облікового відображення земельних ресурсів призводить до надання фрагментарної та неповної інформації щодо стану земельних ресурсів, що зумовлює формування ризиків внутрішнього контролю. В даній ситуації доцільно приділити увагу розробці таких форм первинних документів, які б володіли належним рівнем деталізації інформації стосовно стану земельних ресурсів.

При виборі відповідних форм первинної документації з обліку земельних ресурсів слід звертати увагу на стадії використання земель, а сам перелік

реквізитів повинен задовольняти потреби як суб'єктів сільськогосподарської так і несільськогосподарської діяльності. Можна запропонувати наступні форми первинних документів для забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів (табл. 2.5)..



**Рис. 2.4. Недоліки документального забезпечення обліку земельних ресурсів**

Джерело: складено автором на основі [54]

**Таблиця 2.5**

**Форми первинних документів з обліку земельних ресурсів**

Первинний документ	Призначення
<b>Надходження земельних ресурсів на правах власності</b>	

Акт приймання-передачі земельної ділянки	Є підставою для зарахування земельної ділянки до складу основних засобів та введення в експлуатацію
Інвентарна картка з обліку земельних ділянок	Застосовується для ведення аналітичного обліку земельних ділянок та містить інформацію про стан та зміну їх вартості в процесі їх експлуатації

## Продовження табл. 2.5

Відомість внесених до статутного капіталу земельних ділянок	Використовується для ведення аналітичного обліку земельних ресурсів, що внесені до статутного капіталу в розрізі засновників
<b>Надходження земельних ресурсів на правах постійного користування</b>	
Акт введення в господарський оборот права постійного користування земельною ділянкою в складі нематеріальних активів	Є підставою для введення в господарський обіг і використання набутих прав постійного користування земельною ділянкою в складі нематеріальних активів
Інвентарна картка обліку права постійного користування земельною ділянкою в складі нематеріальних активів	Застосовується для ведення аналітичного обліку набутих прав постійного користування земельною ділянкою в складі нематеріальних активів
<b>Надходження земельних ресурсів на правах тимчасового користування</b>	
Відомість земельних ресурсів набутих на правах тимчасового користування (оренди)	Застосовується для ведення аналітичного обліку відомостей про отримані в оренду земельні ділянки, які обліковуються на позабалансових рахунках
<b>Експлуатація земельних ресурсів та прав користування ними</b>	
Довідка про зміну напряму використання земельних ресурсів	Складається у випадку зміни категорії угідь та їх переводу з одного виду в інший, а також при зміні функціонального використання земельної ділянки (окрім земель сільськогосподарського призначення та земель оборони)
Відомість понесених витрат на капітальне поліпшення земель	Застосовується для реєстрації та вартісної оцінки здійснених витрат на капітальне поліпшення земель з метою розрахунку їх ефективності
Інвентаризаційний опис об'єктів права постійного користування земельною ділянкою в складі нематеріальних активів	Здійснюється оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцем знаходження об'єктів права постійного користування земельною ділянкою
<b>Вибуття земельних ресурсів та прав користування ними зі складу активів</b>	
Акт вибуття земельної ділянки зі складу активів	Застосовується для оформлення вибуття земельної ділянки зі складу активів в результаті їх продажу, дарування, міни, внеску до статутного капіталу, безоплатної передачі

Акт вибуття зі складу активів права постійного користування земельною ділянкою	Використовується для оформлення вибуття (відчуження) зі складу активів права постійного користування земельною ділянкою під час їх списання
--	---

Джерело: складено автором на основі [48]

Як відомо земельні ресурси можуть бути визначені як актив лише за умови, що підприємство за рахунок їх використання отримає прибуток, а вартість їх може бути достовірно встановлена. Тому постає нагальна потреба вдосконалення підходів до оцінки землі.

Опираючись на Закон України “Про оцінку земель” № 1378- IV від 11.12.2003 [9] залежно від мети і методів проведення оцінка земель поділяється на такі види :

- 1) бонітування ґрунтів;
- 2) Економічна оцінка земель;
- 3) Грошова оцінка земельних ділянок (нормативна та експертна).

Суть бонітування ґрунтів полягає в оцінці екологічній придатності земельних ресурсів, а економічна оцінка є базисом при встановленні економічної ефективності вирощування сільськогосподарських культур та використання земель порівняно з іншими природними ресурсами. Дані види оцінювання земель передбачають встановлення землі як основного засобу виробництва сільськогосподарських підприємств, в подальшому визначенні її родючості та екологічної придатності.

“Нормативна грошова оцінка земельних ділянок – капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений за встановленими ізатвердженими нормативами” [41]. Тобто, нормативна грошова оцінка земельних ділянок встановлює розмір плати за землю та розмір податку для сільськогосподарських підприємств. Серед недоліків даного виду слід відмітити розбіжності між встановленими показниками при проведенні нормативно грошової оцінки та реальною вартістю, що обумовлене використанням застарілих даних. Також відсутність напрацьованого механізму при розрахунку

нормативів та нехтування наслідками спричиненими екологічними факторами несуть негативний вплив на достовірність отриманої інформації.

“Експертна грошова оцінка земельних ділянок – результат визначення вартості земельної ділянки та пов’язаних з нею прав оцінювачем (експертом з питань оцінки земельної ділянки) із застосуванням сукупності підходів, методів та оціночних процедур, що забезпечують збір та аналіз даних, проведення розрахунків і оформлення результатів у вигляді звіту” [42].

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України “Про експертну грошову оцінку земельних ділянок” від 11 жовтня 2002 року вирізняють три методичні підходи в проведенні експертно грошової оцінки:

- дохідний – базується на визначенні вартості земельної ділянки при найвигіднішому її використанні з урахуванням можливих обтяжень та обмежень;
- ринковий – передбачає встановлення вартості шляхом співставлення з цінами на подібні земельні ділянки, що вже були продані;
- витратний – ціну складає різниця між доходом від продажу поліпшеної ділянки та витратами на її поліпшення.

Дохідний метод використовується при оцінюванні ділянок, що приносять постійний дохід. Ринковий метод дозволяє встановити справедливу ціну, а витратний використовують, якщо на земельних ділянках присутні об’єкти нерухомого майна.

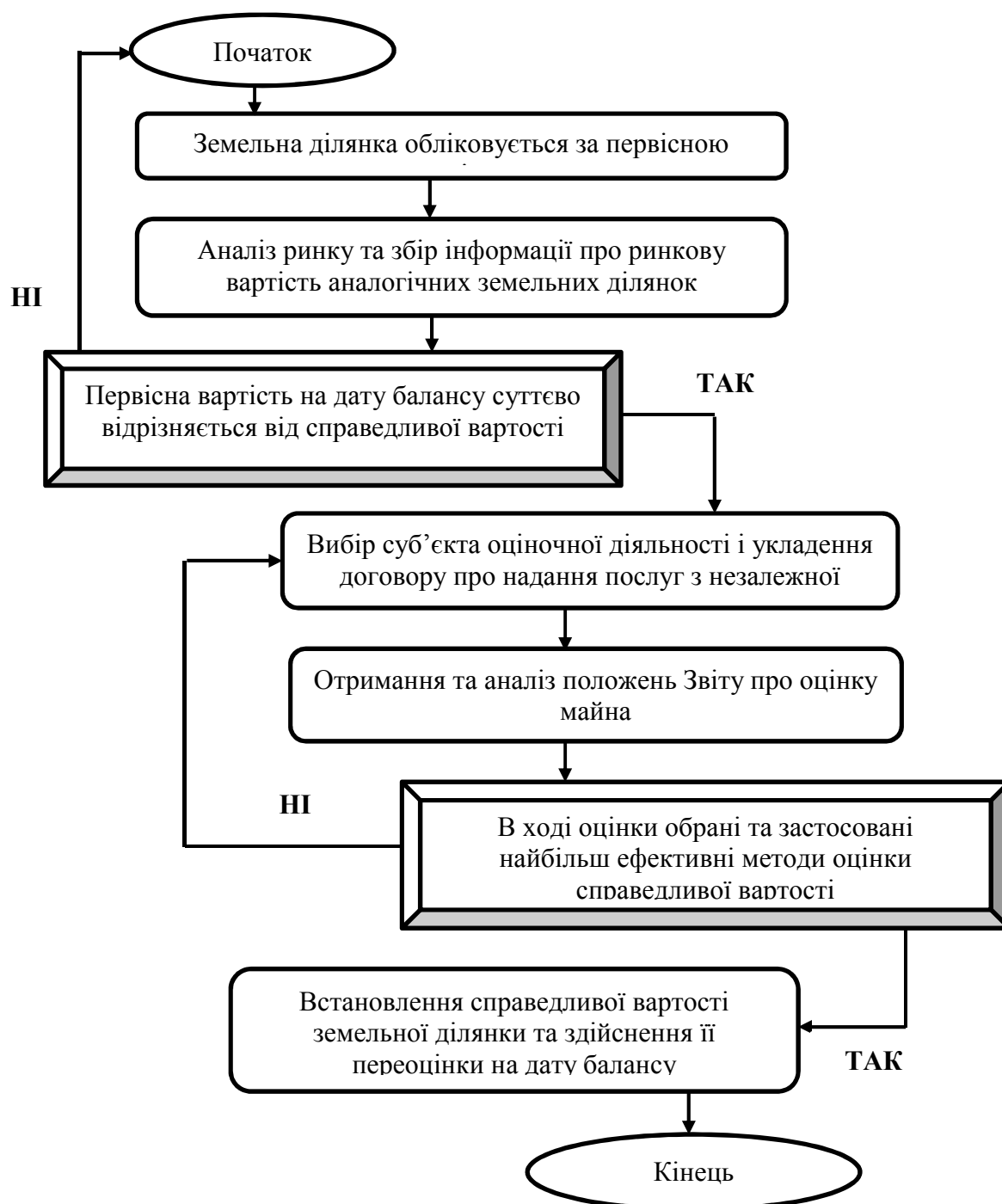
Найширшого використання набула саме експертна грошова оцінка. Вона знайшла місце при складанні цивільно-правових угод та при переоцінці земельних ділянок згідно потребам бухгалтерського обліку. А наявність різних методів оцінювання дозволяє встановити справедливу вартість з урахуванням коливань кон’юктури ринку.

Відповідно до п. 7 П(С)БО 7 “Основні засоби” земельна ділянка (як одиниця обліку земельних ресурсів) зараховується на баланс підприємства за первісною або справедливою вартістю, яка визначається залежно від шляхів надходження земельних ресурсів на підприємство.

Існує три підходи встановлення вартості земельних ресурсів на дату балансу: альтернативний, ринковий і фундаментальний.

Саме альтернативний підхід набув найширшого використання. Він базується на здійсненні переоцінки вартості земельних ресурсів, опираючись на звіт суб'єкта оціночної діяльності. Тобто він передбачає первісну оцінку при надходженні за первісною вартістю з подальшою переоцінкою.

Використання альтернативного підходу описується наступним алгоритмом (рис. 2.5).



**Рис. 2.5. Алгоритм здійснення переоцінки вартості земельної ділянки з використанням альтернативного підходу**

Джерело: складено автором на основі [44]

Дотримання даного алгоритму при переоцінці вартості землі на дату забезпечить обґрунтованість та точність показників наведених в балансі.

### **2.3. Розвиток методичних положень для контролю та обліку земельних ресурсів**

“Облік земель – це ціла система заходів щодо реєстрації інформації про землю кількісного, якісного та правового характеру” [37]. В сучасних умовах господарської діяльності земельні ресурси варто відносити до об’єктів бухгалтерського обліку, вони посідають значне місце в активах підприємства, а тому їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку потребує особливої уваги.

“Земельні ділянки виступають специфічним об’єктом власності підприємства, тому вимагають до себе особливої уваги і індивідуально розроблених підходів з бухгалтерських питань” [58]. Як відомо, не зважаючи на міжнародний досвід, який використовували при розробці національних стандартів бухгалтерського обліку, існує ряд проблем пов’язаних з облікуванням земельних ресурсів. Нами було розглянуто питання нормативно-правового забезпечення, проте не меншу увагу потрібно приділити проблемі недостатнього методологічного забезпечення земель, що різняться функціональним призначенням.

Основним положенням на якому ґрунтується сучасна методика облікування земельних ресурсів – чіткий поділ земель на ті, які перебувають у власності і ті, що перебувають на правах користування. В першому випадку землі відображаються на рахунках підприємства, а в другому – на позабалансових рахунках. Дані рахунки визначені Міністерством фінансів України (табл. 2.6).

**Таблиця 2.6**



**Об'єкти бухгалтерського обліку земельних ресурсів та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку**

Об'єкт БО земельних ресурсів	Рахунки бухгалтерського обліку та їх характеристики
<i>Земельні ресурси на правах власності</i>	
Інвестиційна нерухомість	Субрахунок 100 “Інвестиційна нерухомість” призначений для обліку земельних ділянок, що визначаються як інвестиційна або операційна нерухомість
Земельні ділянки	Субрахунок 101 “Земельні ділянки”
Капітальні витрати на поліпшення земель	Субрахунок 101 “Капітальні витрати на поліпшення земель”, на цьому рахунку відображаються затрати на поліпшення земель.
Права користування земельними ділянками	Субрахунок 102 “Права користування майном” призначений для відображення наявності прав на користування майном
Забезпечення відновлення земельних ділянок	Субрахунок 478 “Забезпечення відновлення земельних ділянок ” призначений для облікування затрат, пов'язаних з приведення мземельної ділянки у стан , придатний для користування, шляхом демонування, переміщенням об'єкта основних засобів, що розташований на даній ділянці
Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	Субрахунок 286 “ Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу ” призначений для веденя обліку тих необоротних активів та груп вибуття, що призначені для продажу
<i>Земельні ресурси на правах користувача</i>	
Орендовані земельні ресурси	Позабалансовий рахунок 01 “Орендовані необоротні активи” земельні ділянки, що обліковуються на цьому рахунку, отримані підприємством на підставі договорів і обліковуються на рахунках орендодавця.

Джерело: складено автором на основі [51]

Інвестиційна нерухомість дуже широке поняття, вона включає в себе будівлі, споруди та активи, що в сукупності створюють грошові потоки, а тому

отримання точної інформації про земельні ділянки, які відносять до інвестиційної нерухомості.

В сучасній літературі для відображення інформації про земельні ділянки, що входять до складу інвестиційної нерухомості, виділяють три основних підходи у відображенні останніх на бухгалтерських рахунках.

В першому підході за основу береться рахунок 100 “Інвестиційна нерухомість”, до якого вводяться доаткові аналітичні рахунки. Різні автори по-своєму трактують даний підхід, так, Юхименко-Назарук І.А [62] пропонує в якості аналітичного рахунку використовувати 1001 “Земельні ділянки в складі інвестиційної нерухомості”, а Яримчук Н.Ф аналітичний рахунок 100.1 “Інвестиційна нерухомість у вигляді земельних ділянок”.

Другий підхід в свою чергу пропонує для обліку земельних ділянок, які відносять до інвестиційної нерухомості, використовувати окремий синтетичний рахунок з додаточною розробкою рівнів аналітичного обліку. Так Гуменюк А.Ф [4] радить здійснювати цей облік на субрахунку 184 “Інші необоротні активи”, з додатковими аналітичними рахунками другого порядку.

В третьому підході облік інвестиційної нерухомості ведеться на субрахунку 101 “Земельні ділянки”. Як приклад розглянемо пропозицію Задорожного, який інвестиційну нерухомість пропонує обліковувати на аналітичних рахунках субрахунку 101 “Земельні ділянки”. [7]

Схиляюся до думки О.В Писарчука, що “однією з поточних проблем обліку інвестиційної нерухомості є те, що не ведеться її детальний аналітичний облік і це не дає можливості здійснювати оперативний контроль за її станом та напрямками використання. Оскільки нормативно-правова і методологічна база за даним напрямком не висуває жодних вимог щодо деталізації обліку, то зазвичай він ведеться лише по рахунку 100 “Інвестиційна нерухомість” без використання субрахунків. Але, на наш погляд, така деталізація дозволить підвищити достовірність фінансової звітності, оскільки за її наявності буде можливо проводити моніторинг справедливої вартості, нарахування фізичного і

морального зносу за кожною групою, специфічною групою чи об'єктом інвестиційної нерухомості” [40].

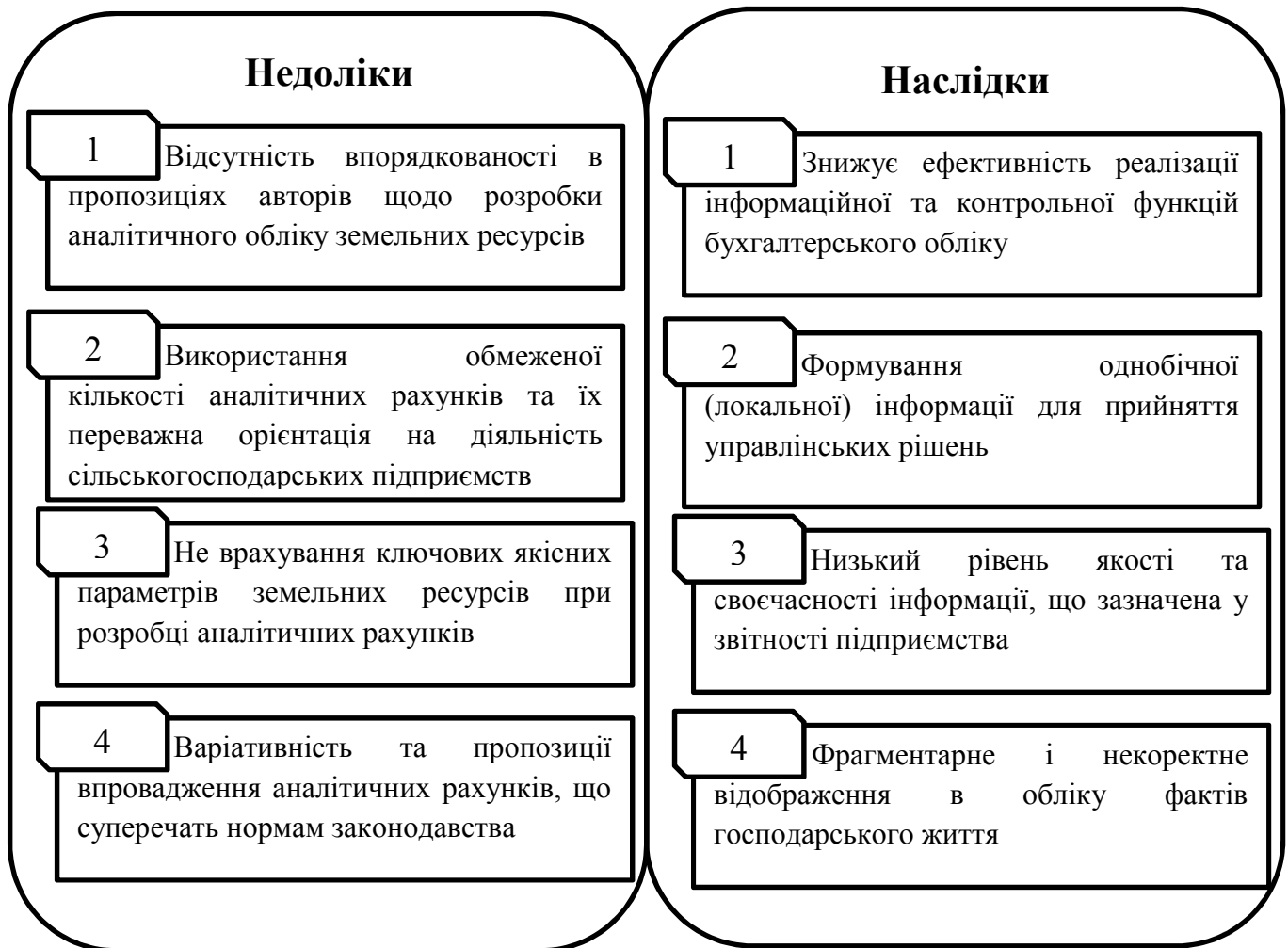
Задля повного та чіткого контролю за станом та ефективністю використання земельних ресурсів, а також для надання чіткої інформації суб'єктам, що мають право власності на дані ресурси, варто впроваджувати детальний аналітичний облік до субрахунку 101 “Земельні ділянки”.

“Аналітичний облік земель включає облік кількості та якості земельних угідь та земельних ділянок у розрізі землевласників та землекористувачів. У подальшому його дані використовують для відображення вартості земельних угідь та прав користування у бухгалтерському обліку, визначення розміру земельного податку, доходів і втрат власників та землекористувачів і для інших цілей” [52].

У напрацювань науковців стосовно удосконалення аналітичних рахунків чітко прослідковується ряд недоліків (рис. 2.6).

Велике різноманіття аналітичних рахунків унеможлиблює виокремлення тих, які є основними для контролю за ефективністю використання земельних ресурсів. Виникає ситуація, коли на один синтетичний рахунок припадає декілька типів аналітичних. Задля уникнення цієї проблеми доцільно використовувати фасетну модель організації. Остання базується на використанні фасетів першого рівня, які об'єднують між собою аналітичні рахунки, що володіють певним набором однакових ознак для всіх земельних ресурсів.

До фасетів першого рівня належать: Ф1 “За видами та цільовим призначенням земель”; Ф2 “Земельні ресурси за шляхами надходження на підприємство”; Ф3 “Земельні ресурси за якістю та придатністю для використання”; Ф4 “Земельні ресурси за функціональним призначенням”. Дані фасети доцільно використовувати за такими рахунками БО (рис. 2.7).



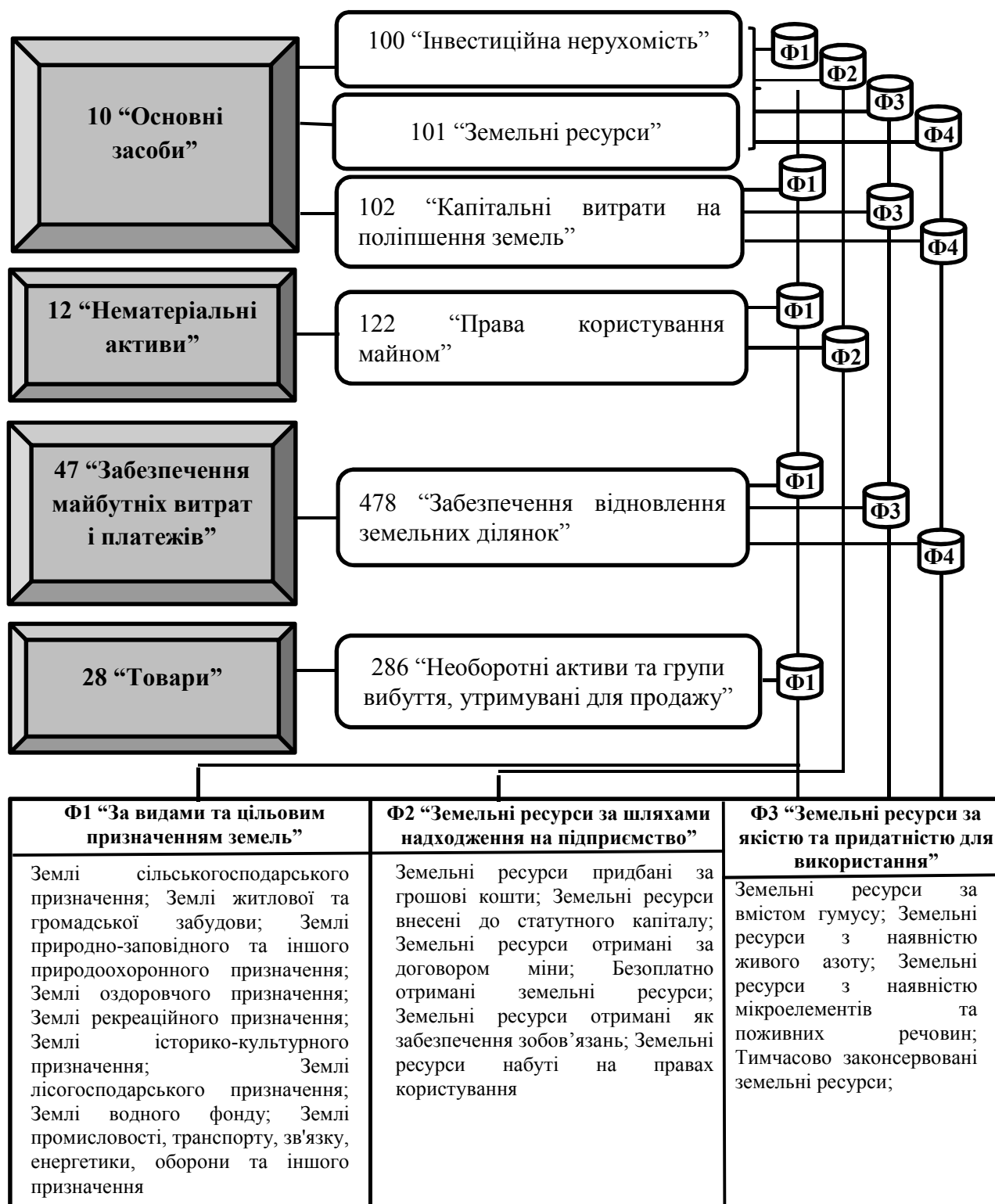
**Рис. 2.6. Недоліки пропозицій авторів щодо розробки аналітичного обліку земельних ресурсів**

Джерело: складено автором на основі [33]

“Використання фасетної системи класифікації для організації аналітичного обліку найкращим чином відповідає вимогам комп’ютерної обробки даних, зокрема і відображенню операцій в комп’ютерних програмах з ведення обліку. Фасетна система класифікації, на відміну від ієрархічної, дозволяє вибирати ознаки класифікації незалежно як одна від одної, що саме і необхідно при комп’ютерній формі ведення бухгалтерського обліку” [33].

В сучасній практиці на національному рівні земельна ділянка оприбутковуються відповідно до двох підходів, які є цілком протилежними. Перший передбачає, що земельна ділянка і об’єкт нерухомості, що належить їй

відображається як єдиний об'єкт обліку, при цьому використовується субрахунок 103 "Будівлі та споруди". Другий підхід визначає земельну ділянку і нерухомість як окремий об'єкт.



**Рис. 2.7. Запропонована фасетна система аналітичного обліку земельних ресурсів**

Джерело: складено автором на основі [33]

Як зазначив Т.П Остапчук “ слід визнати, що правильною є позиція, закріплена в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, яка є аналогічною до другого варіанту практики обліку землі та будівель чи споруд в Україні. Це можна пояснити тим, що при відображенні землі та будівель як єдиного об’єкта обліку необґрунтовано завищується вартість групи основних засобів, що обліковуються на рахунку 103 “ Будинки та споруди ”, внаслідок чого відбувається завищення витрат у зв’язку з нарахуванням амортизації, а відповідно – занижується сума доходу та прибутку. Разом з тим, інформація про земельну ділянку, наявну у власності підприємства, недоступна зовнішнім користувачам. Усе це суперечить таким принципам бухгалтерського обліку, як обачність, повне висвітлення та превалювання сутності над формою” [39].

До вищезазначеного слід додати, що відповідно до міжнародних стандартів земля й нерухомість вважаються окремими об’єктами бухгалтерського обліку. А тому використання другого підходу вважаю доцільним і правильним.

Окрім права власності існує право постійного користування, в цьому випадку суб’єкт лише тимчасово використовує земельну ділянку, тобто набуває права шляхом укладання договору. Даний договір слід відображати на субрахунку 122“Права користування майном”.

“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” [84].

У випадку набуття земельної ділянки на правах постійного користування до уваги береться саме первісна вартість. Проаналізувавши роботи науковців вважаю, що для облікування операцій пов’язаних з надходженням і вибуттям землі, у випадку права на постійне використання слід виокремити субрахунок 011 “Земельні ресурси на правах постійного користування”, що входить до позабалансового рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”.

## Висновки до другого розділу

Дослідивши організаційно-методичні положення обліку земельних ресурсів, ми встановили наступні положення:

1. Відсутність єдиної цілісної методики облікування земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку призводять до потреби вдосконалення методичної та технічної складової облікової політики. Запропоновані в роботі елементи даних складових, сприятимуть впорядкуванню дій осіб, що відповідають за розробку наказу про облікову політику підприємства.

2. За результатами проведеної роботи було встановлено форми первинних документів, необхідних у зв'язку з відсутністю належного документального забезпечення, доведено доцільність використання експертної грошової оцінки при встановленні вартості земельних ресурсів та альтернативного підходу при первісній оцінці та оцінці на дату балансу відповідно.

3. Відсутність постійності в спостереженні та реєстрації фактів господарювання в області земельних відносин обумовило потребу в розробці фасетної системи аналітичного обліку. В ході роботи нам було запропоновано фасети першого рівня: Ф1 «За видами та цільовим призначенням земель»; Ф2 «Земельні ресурси за шляхами надходження на підприємство»; Ф3 «Земельні ресурси за якістю та придатністю для використання»; Ф4 «Земельні ресурси за функціональним призначенням». Запропонована система задовольняє потребу в чіткій та якісній інформації, потрібної для прийняття дієвих управлінських рішень.

## РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ЕФЕКТИВНІСТЮ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

### 3.1. Особливості та види прав користування земельними ділянками

Однією з проблем ринку земельних ресурсів на сьогодні є недостатній рівень розвитку, що обумовлює потребу в створенні альтернатив, які б могли спростити процес купівлі продажу. Широкого застосування набули наступні речові права на чуже майно: сервітут, емфітевзис та суперфіцій. Специфікою даних процесів є відсутність переходу права володіння землею.

Сервітут – право користування чужою земельною ділянкою. Даний вид речового права виникає на підставі договору або рішення суду, що вступає в силу після державної реєстрації.

Суперфіцій – право на зведення будівлі на чужій земельній ділянці і подальше користування нею. Даний вид речового права виникає на підставі договору, рішення суду, заповіту або закону.

Емфітевзис – надає суб'єкту право на користування чужою земельною ділянкою з метою сільськогосподарських операцій, що в подальшому приносять дохід. Даний вид речового права виникає на підставі договору та закону.

Поряд з речовими правами на чуже майно активного застосування набуває користування земельними ділянками на умовах операційної оренди.

“Відповідно до визначень наведених в ЦКУ сервітут, суперфіцій, емфітевзис не є орендою і відповідно вимагає облікової оцінки, та підлягає відображенню на рахунках бухгалтерського обліку як особливий об'єкт. Проте практики бухгалтерського обліку відображають в складі оренди хоча договір оренди при отриманні прав на чуже майно не укладається” [2]. Слід не забувати, що існує ряд особливостей відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, пов'язаних з специфікою прав, набутих за умови укладання договорів сервітуту, суперфіцію, емфітевзису, та прав отриманих при операційній оренді.



Серед відмінних ознак даних прав на користування земельними ділянками, що впливають на методичне забезпечення, слід виділити наступні (табл. 3.1).

**Таблиця 3.1**

**Відмінні ознаки речових прав на чуже майно та прав набутих при операційній оренді**

Речові права на чуже майно	Операційна оренда
<b>Момент набуття права</b>	
Після державної реєстрації	За договором оренди або після державної орієнтації
<b>Термін дії права</b>	
Довгострокове або безстрокове	Від 5 до 50 років
<b>Встановлення вартості права</b>	
Платне або безоплатне користування земельною ділянкою	Оренда плата встановлена договором оренди
<b>Оцінка для потреб бухгалтерського обліку</b>	
Здійснює незалежний суб'єкт оціночної діяльності	Додаткова оцінка не проводиться

Джерело: складено автором на основі [2]

Отже, присутній ряд відмінностей між операційною орендою як виду права на тимчасове користування земельною ділянкою та речовими правами на чуже майно. Це зумовлює потребу в розробці відповідного методичного забезпечення.

При виконанні господарських операцій, пов'язаних з набуттям суб'єктом права на земельну ділянку на умовах емфітевзису, суперфіцію та сервітуту, варто виокремлювати наступні об'єкти бухгалтерського обліку (рис. 3.1).

Слідом за державною реєстрацією прав користування земельною ділянкою на рахунках бухгалтерського обліку варто відображати наступні операції: отримання права; земельну ділянку, на яку набув право суб'єкт; розрахунки з власником земельної ділянки.



**Рис. 3.1. Об'єкти бухгалтерського обліку прав користування**

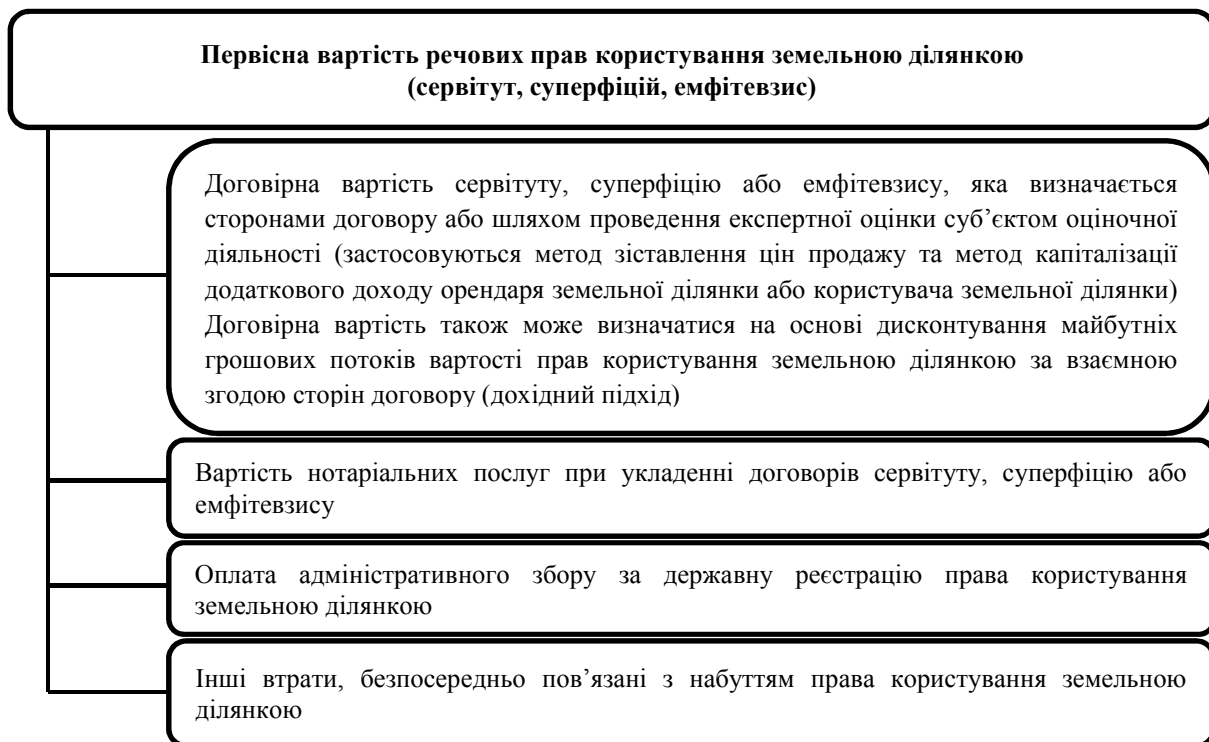
Джерело: складено автором на основі [12]

Згідно національних положень права на володіння земельною ділянкою визначаються як нематеріальні активи та об'єкт бухгалтерського обліку. Відповідно до норм П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" "придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена" [44].

Також в П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” зазначено, що “первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з вартості придбання (за умовами договору), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов’язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням” [44].

На практиці оцінка права користування земельною ділянкою базується на визначенні ринкової вартості земельної ділянки. Передбачають два підходи до оцінки права володіння земельною ділянкою: метод зіставлення цін продажу та метод капіталізації додаткового доходу орендаря земельної ділянки або користувача земельної ділянки, наданої на умовах емфітевзису чи суперфіцію [32].

Згідно до п. 10 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” до первісної оцінки вартості прав користування земельною ділянкою слід включати наступні витрати (рис. 3.2).



**Рис. 3.2. Первісна оцінка права користування(сервітут, суперфіцій, емфітевзис)**

Джерело: складено автором на основі [44]

При первісній оцінці права на користування земельними ділянками (сервітут, суперфіцій, емфітевзис) використовується метод доходного підходу, що забезпечує достовірність інформації про вартість нематеріальних активів.

Більшість науковців вважають, що вартість права користування земельною ділянкою слід відображати у складі нематеріальних активів на субрахунку 122 “Право на користування майном”, а вартість безпосередньо набутих земельних ділянок на позабалансовому рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”.

Поряд з речовими правами на чуже майно активного застосування набуває користування земельними ділянками на умовах операційної оренди.

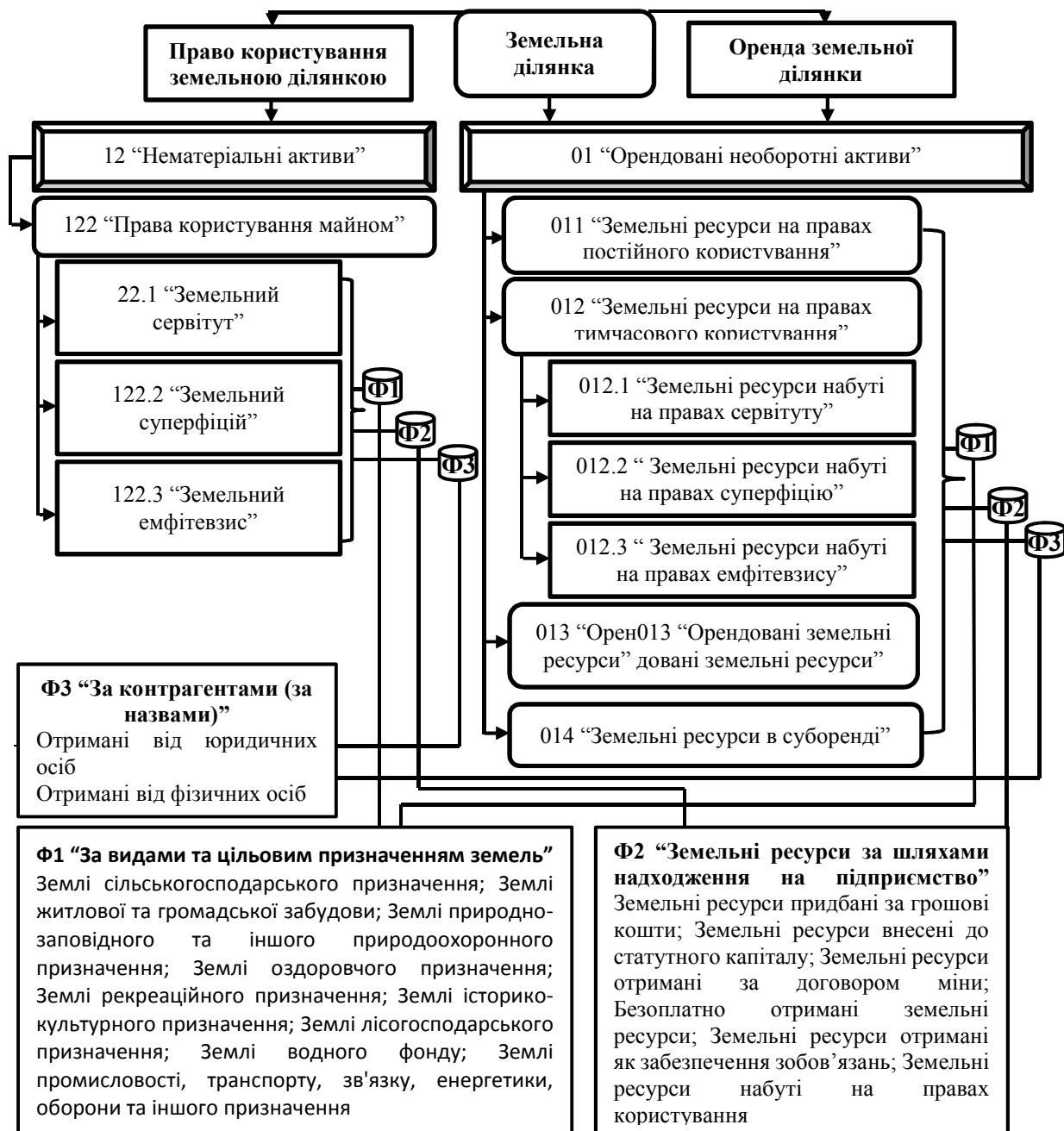
“Під орендою землі договірне платне володіння та користування земельною ділянкою, що потрібна орендареві для проведення підприємницької або інших видів діяльності на певний термін” [53].

Оскільки, на даний час методичне забезпечення неспроможне забезпечити безперервне відображення обліку орендованих земель, що відповідно до стандартів обліковуються на позабалансовому рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”, автори наукових праць пропонують задля усунення цієї проблеми використовувати позабалансові рахунки для накопичення інформації в розрізі видів оренди і категорій земельних ділянок.

Проте, при розробці порядку відображення інформації про орендовані земельні ділянки, варто звертати увагу на наступні фактори:

- 1) при операційній оренді землі у фізичної особи, орендна плата має ряд особливостей, пов’язаних з її оподаткуванням (обов’язкова сплата ПДФО та військового збору);
- 2) існування різних форм виплат орендної плати (грошова, натуральна і відбіркова);
- 3) специфіка договорів орендних відносин;
- 4) необмеженість оренди за видами та цільовим призначенням земельних ділянок;

Зважаючи на вищезазначені фактори, в системі аналітичного обліку оренди землі, варто використовувати фасетну систему в наступних аналітичні рахунках (рис. 3.3.).



**Рис. 3.3. Фасетна система аналітичного обліку оренди землі**

Джерело: складено автором на основі [28, 41, 25]

Даний система також підходить для отримання достовірної інформації про права користування чужою земельною ділянкою в розрізі договорів сервітуту, суперфіцію, та емфітевзису.

Отже, питання потреби альтернативних механізмів, щодо використання земельних ділянок залишається відкритим. Швидкий темп зростання відносин в сфері операційної оренди та речових прав на чуже майно зумовлюють розвиток новітніх механізмів в методології бухгалтерського обліку. Запропоновані в роботі підходи у відображенні прав оренди та користування земельними ресурсами сприяють правильному адмініструванню податків та відображенню зазначених операцій відповідно до норм та положень бухгалтерського обліку.

### **3.2. Оцінка бухгалтерської звітності як інформаційного базису для контролю та обліку земельних ресурсів**

В основі правильних адміністративних рішень лежить чітке представлення облікової інформації у звітності підприємства. Задля забезпечення безперервності роботи підприємства його звітність повинна містити чіткі дані та показники, що характеризують об'єкт бухгалтерського обліку, які в свою чергу сприятимуть правильному оцінюванню діяльності підприємства.

Загалом бухгалтерська звітність є механізмом надання суб'єктам земельних відносин неупередженої інформації, що характеризує фінансовий стан підприємства.

В розділі I “Загальні положення” НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” бухгалтерська звітність визначається так: “бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів” [36].

Фінансова звітність щодо земельних ресурсів на сьогодні представлена наступним чином (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

## Представлення земельних ресурсів у фінансовій звітності

Назва рядка	Опис інформації про об'єкт БО
<b>Звіт про фінансовий стан</b>	
1000 “Нематеріальні активи”	Право на постійне користування земельними ресурсами
1010 “ Основні засоби”	Витрати пов’язані з капітальним поліпшенням земель
1015 “Інвестиційна нерухомість”	Ті земельні ділянки, що признані інвестиційною нерухомістю
1100 “Запаси”	Земельні ділянки переведені до груп вибуття, утримувані для продажу
1525 “Цільове фінансування”	Витрати на відновлювання земельних ресурсів
<b>Звіт про структурний дохід</b>	
2120 “Інші операційні доходи”	Дохід від продажу та операційної оренди земельних ділянок
2130 “Адміністративні витрати” 2150 “Витрати на збут”	Амортизація витрат пов’язаних з капітальне поліпшення земель; оренда; плата; земельний податок
2180 “Інші операційні витрати”	Собівартість реалізованих земельних ділянок
<b>Примітки до річної фінансової звітності</b>	
Розділ 1 Нематеріальні активи Рядок 020 “Права користування майном”	Право постійного користування землею
Розділ 2 “Основні засоби” Рядок 100 “Земельні ділянки”	Первісна вартість, надходження, вибуття, передача в операційну оренду землі
Рядок 105 “Інвестиційна нерухомість”	Первісна вартість, надходження, вибуття, передача в операційну оренду земельних ділянок у складі інвестиційної нерухомості
Рядок 110 “Капітальні витрати на поліпшення земель”	Первісна вартість, надходження, вибуття капітальних витрат на поліпшення земель
Розділ 5 “Доходи і витрати” Рядок “Операційна оренда активів”	Дохід від операційної оренди земель
Рядок 460 “Реалізація інших оборотних активів”	Витрати від продажу земельних ділянок
Розділ 8 “Запаси” Рядок 910 “Товари”	Вартість земельної ділянки переведені до груп вибуття

Джерело: складено автором на основі [36]

Основним недоліком данного представлення земельних ресурсів у фінансовій звітності є те, що вони відображаються у складі різних статей без належної деталізації.

“Вартість земельних ділянок відображають окремим рядком. Проте відображення сукупної вартості земельних угідь у звітності без диференціації її за кількісними показниками не дозволяє користувачам отримати необхідну інформацію про якісну характеристику земельного потенціалу та ефективність його використання” [1].

Відображення земельних активів у складі нематеріальних активів та у складі інвестиційної нерухомості також характеризуються відсутністю деталізованої інформації, що призводить до порушення принципу повного висвітлення при формуванні фінансової звітності. Дана проблема потребує негайного вирішення.

“З метою повного та достовірного відображення інформації про кількість та вартість земель сільськогосподарського призначення у річній фінансовій звітності підприємства з огляду на світовий досвід бухгалтерського обліку і фінансової звітності земельні ділянки, як окремий вид активу, доцільно представляти у Звіті про фінансовий стан та примітках до річної фінансової звітності в розрізі наступних даних:

- 1) за характером видів діяльності, в яких задіяна кожна з груп земельних активів;
- 2) за наявністю і балансовою вартістю землі, балансовою вартістю сільгоспугідь, що передані під заставу зобов'язань (за умови відміни мораторію на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення);
- 3) суми зобов'язань з придбання земельних ділянок (за умови таких господарських операцій);



- 4) стратегії управління фінансовими ризиками;
- 5) розміру сукупного прибутку (збитку), який виникає протягом звітного періоду в результаті зміни справедливої вартості сільгоспугідь” [14].

О.Ф. Томчук, Л.І. Федоришина запевняють, що “також доцільно доповнити для аграрних формувань фінансову звітність даними про земельні ресурси сільськогосподарського призначення та показниками ефективності їх використання:

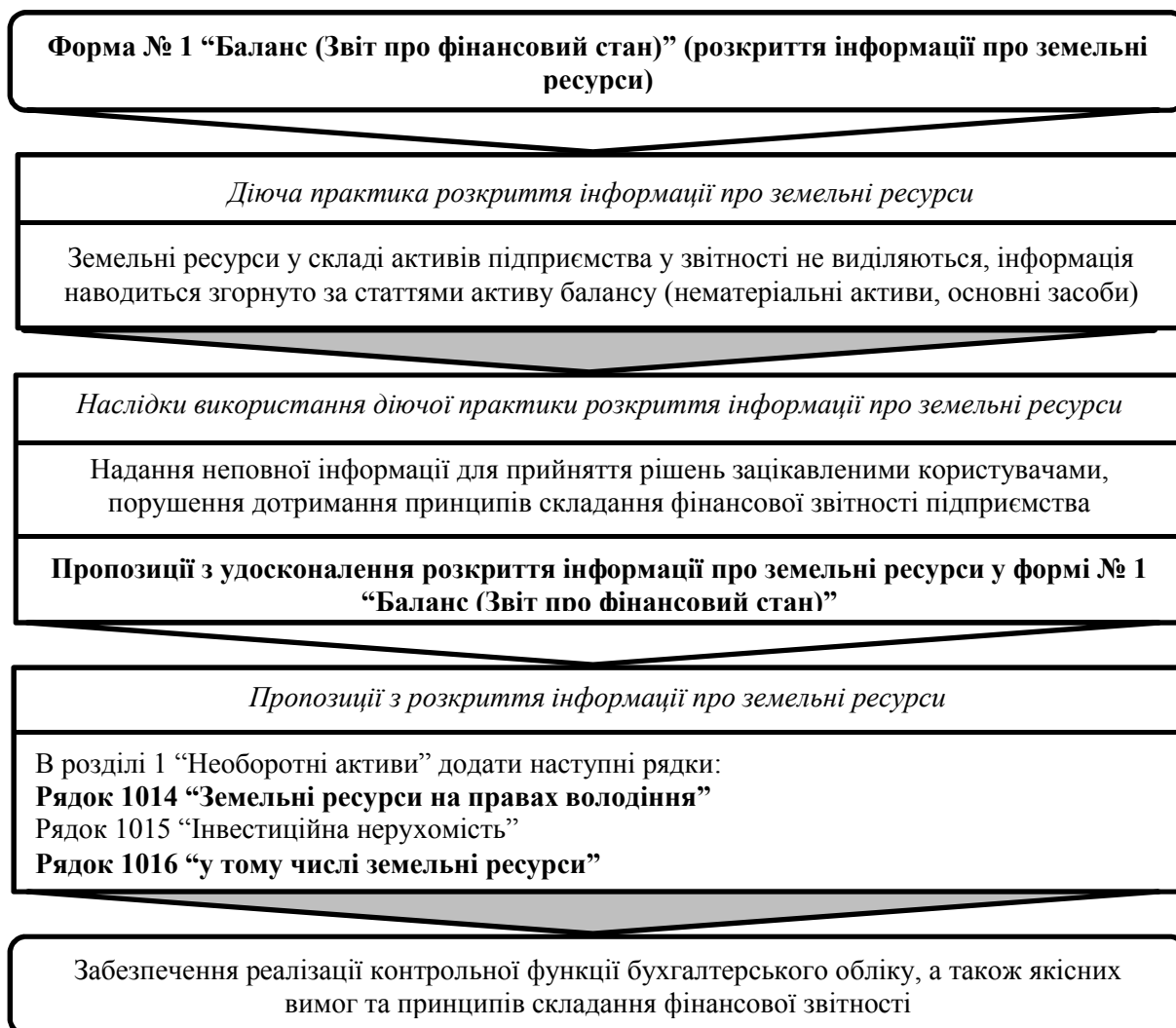
- ступінь господарського використання землі, яка розраховується діленням площі сільськогосподарських угідь на всю земельну площу господарства;
- показник рівня розораності, що визначається як частка від ділення площі ріллі на загальну земельну площу сільськогосподарських угідь підприємства;
- питома вага інтенсивних культур” [13].

Задля рішення даного питання і вдосконалення показників фінансової звітності можна запропонувати доповнити форму № 1 Баланс наступними рядками (рис. 3.4).

Виділення земельних ресурсів у рядках 1014 “Земельні ресурси на правах володіння” та у 1016 “У тому числі земельні ресурси” в складі необоротних активів та інвестиційної нерухомості відповідно дозволить формувати інформацію про структуру земельних ресурсів та динаміку вартості земельних ділянок, що перебувають у власності підприємств.

Окремої уваги заслуговують примітки до річної фінансової звітності, оскільки вони в собі несуть сукупність інформації, деталізація якої передбачена стандартами бухгалтерського обліку. Тому, по причині відсутності належної деталізації статей фінансової звітності, запропоновано доповнити зміст даних приміток додатковими рядками (табл. 3.3).

Доповнення даних розділів приміток фінансової звітності, дозволить користувачам отримувати інформацію про земельні ресурси набуті на праві користування, відповідно до специфіки сервітуту, суперфіцію та емфітевзису, а також про земельні ресурси набуті на правах власності та оцінити їх вартість.



**Рис. 3.4. Удосконалення форми No 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)”**

Джерело: складено автором на основі [53]

**Таблиця 3.3**

**Запропоновані доповнення до приміток фінансової звітності**

Найменування показника	Код рядка	Перелік показників, які розкриваються
<b>Розділ I. Нематеріальні активи</b>		
<i>Права користування майном, в тому числі:</i>	<b>020</b>	Залишок на початок року; Надійшло за рік; Переоцінка (дооцінка +, уцінка -); Вибуло за рік; Нараховано амортизації за рік; Втрати від зменшення корисності за рік; Інші зміни за рік; Залишок на кінець року
Земельний сервітут	0201	
Земельний суперфіцій	0202	
Земельний емфітевзис	0203	

## Продовження табл. 3.3

<b>Розділ II. Основні засоби</b>		
<b>Земельні ділянки, в тому числі за видами та цільовим призначенням :</b>	<b>100</b>	Залишок на початок року (первісна (переоцінена) вартість); Надійшло за рік; Переоцінка (дооцінка +, уцінка -); Вибуло за рік; Втрати від зменшення корисності; Інші зміни за рік; Залишок на кінець року (первісна (переоцінена) вартість)
Землі сільськогосподарського призначення	1001	
Землі житлової та громадської забудови	1002	
Землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення	1003	
Землі оздоровчого призначення	1004	
Землі рекреаційного призначення	1005	
Землі історико-культурного призначення	1006	
Землі лісгосподарського призначення	1007	
Землі водного фонду	1008	
Землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення	1009	

Джерело: складено автором на основі [53]

Також вважаю за доцільне відокремити окремий розділ XVI “Позабалансовий облік” (табл. 3.4). В данному розділі відображатимуться показники, терміни та результати використання земельних ресурсів, що перебувають у тимчасовому користуванні підприємства.

Таблиця 3.4

## Додатковий розділ у примітках фінансової звітності

Найменування показника	Код рядка	Перелік показників, які розкриваються
<b>Розділ XVI. Позабалансовий облік</b>		
<b>Орендовані необоротні активи у тому числі:</b>	<b>1600</b>	Вартість первісного визнання; Кількісне значення показника; Результат від використання в господарській діяльності; Якісні параметри показника; Термін використання активу; Контрагент; Придатність та можливість використання активу в подальшій діяльності підприємства (так; ні (вказати причину))
Земельні ресурси на правах постійного користування	1610	
Земельні ресурси на правах тимчасового користування, в тому числі:	1611	
Земельні ресурси набуті на правах сервітуту	1612	
Земельні ресурси набуті на правах суперфіцію	1613	
Земельні ресурси набуті на правах емфітевзису	1614	
Орендовані земельні ресурси	1615	
Земельні ресурси в суборенді	1616	

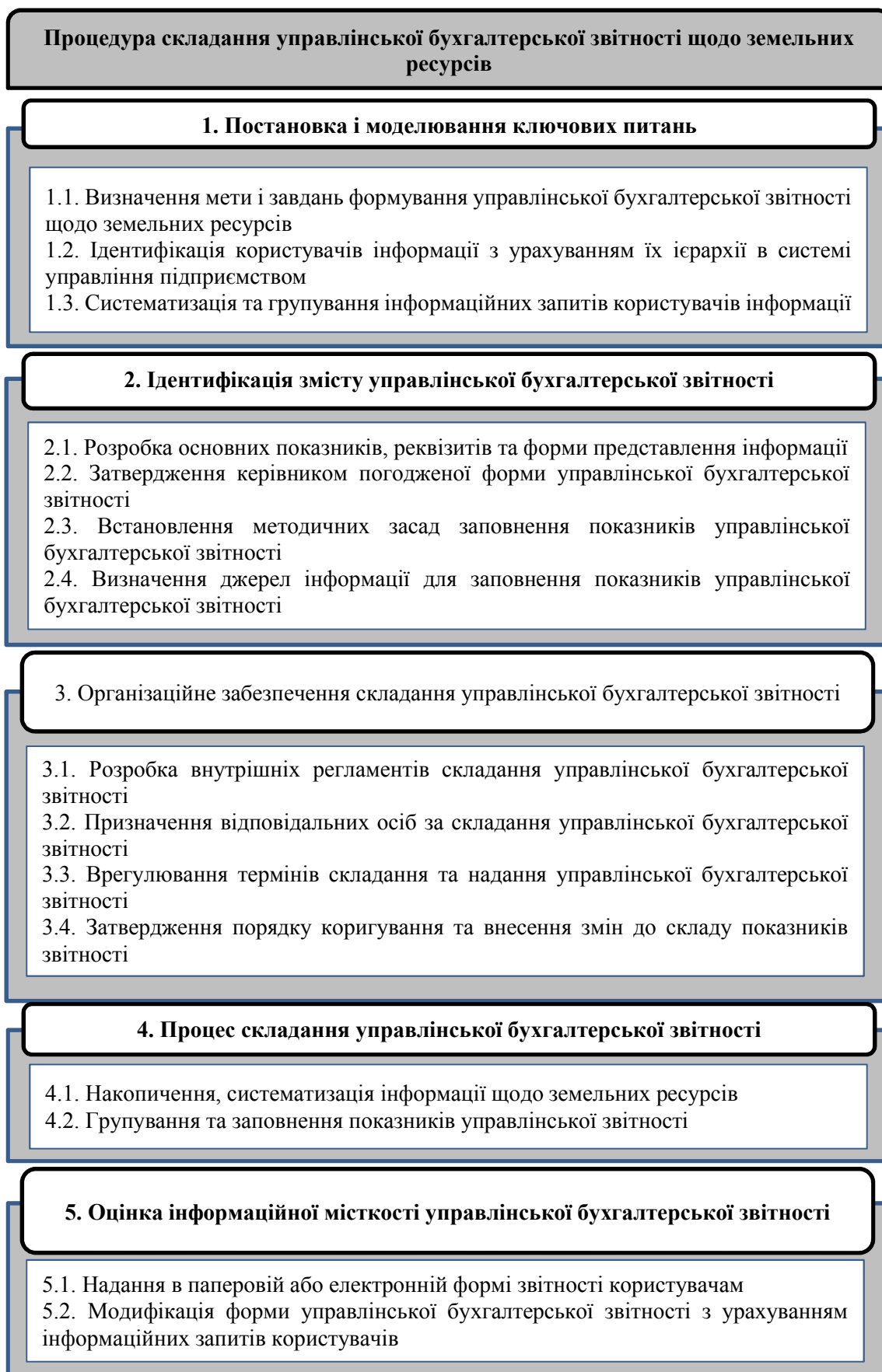
Джерело: складено автором на основі [46]

“Управлінська звітність за своєю сутністю є не лише джерелом інформації, але й засобом формалізації вимог внутрішніх користувачів до облікової інформації. Вона виконує організаційну роль при виборі методики обліку і узагальнення даних” [13].

Вважаємо правильною думку О.А. Лаговської, що “управлінська бухгалтерська звітність покликана задовольняти інформаційні потреби управлінського персоналу, є первинною ланкою у формуванні інтегрованої звітності суб’єкта господарювання, що характеризується наступними ознаками: 1) містить інформацію, що необхідна для адекватної оцінки вартості підприємства та величини її приросту; 2) поєднує фінансову та нефінансову інформацію, що дозволить уникнути проблеми дублювання показників, а з точки зору зовнішнього користувача значно полегшить процес пошуку необхідних даних; 3) орієнтується на потреби всіх груп користувачів; 4) поєднує економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності підприємства; 5) дозволяє користувачу порівнювати інформацію, подану різними підприємствами” [36].

Складання бухгалтерської звітності - важливий етап розкриття необхідної інформації, яка обумовлює прийняття необхідних управлінських рішень. Процедура її складання характеризується наступними етапами (рис. 3.5).

Система управлінської бухгалтерської звітності стосовно земельних ресурсів покликана задовольняти потреби суб’єктів земельних відносин та управлінського персоналу в потребі отримання коректної інформації, а також підвищенню ефективності використання земельних ресурсів.



**Рис. 3.5. Процедура складання управлінської бухгалтерської звітності**

Джерело: складено автором на основі [54]

### **Висновки до третього розділу**

Досліджуючи методи вдосконалення бухгалтерської звітності як базису представлення інформації про земельні ресурси, ми зробили наступні висновки:

1. Наявність суттєвих відмінних ознак речових прав на чуже майно та операційної оренди земельної ділянки зумовило потребу в окремому облікуванні земель, якими підприємства володіє на правах тимчасового або постійного користування. Було встановлено, що саме дохідний підхід у встановленні первісної оцінки прав користування земельною ділянкою дозволяє позбутися проблем, пов'язаних з методичним забезпеченням бухгалтерського обліку. Запропоновано використовувати субрахунок 122 «Право на користування майном» для відображення вартості прав користування земельною ділянкою, а вартість безпосередньо самих вказувати на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Саме такі підходи сприятимуть представленню достовірної інформації про вартість нематеріальних активів у звітності підприємства.

2. Задля рішення проблеми низької інформативності фінансової звітності, що призводить до неправильного відображення вартості ресурсно-майнового потенціалу, запропоновано доповнити додатковими рядками форму № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та внести окремий розділ XVI «Позабалансовий облік».

## Висновки

Результатом виконання даної кваліфікаційної роботи є розвиток теоретичних та покращення методично-організаційних положень бухгалтерського обліку земельних ресурсів. Висновком проведеного дослідження є наступні результати:

1. Встановлено розбіжності в тлумаченні понять «земля», «земельні ресурси» та «земельна ділянка». Роз'яснено поняття «земельні ресурси» як об'єкт облікування, що в подальшому сприятиме покращенню організаційно-методичного забезпеченню бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

2. Для подальшого вдосконалення системи бухгалтерського обліку та позбавлення ефекту дуалістичності ознак в питанні класифікації земельних ресурсів нами було запропоновано наступний підхід щодо їх кваліфікації: за видами, за якістю та за цільовим призначенням.

3. Недоліки нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів є причиною ряду проблем, пов'язаних з неспроможністю сучасних нормативно-правових документів чітко регламентувати порядок ведення обліку стосовно результатів здійснення земельних відносин. Задля усунення даної проблеми було запропоновано використання «Положення про порядок бухгалтерського обліку земельних ресурсів», що покликане допомогти у визначенні пріоритетної інформації що до стану та ефективності використання земельних ресурсів.

4. Однією з причин, що зумовлює некоректність відображеної інформації стосовно операцій земельного характеру, є недостатня увага стосовно обліку земельних ресурсів при розробці складових облікової політики. Задля усунення даної проблеми було запропоновано здійснити наступне: виокремити основні етапи формування облікової політики, а також виділити складові облікової політики земельних відносин.

5. Важливу роль у відсутності коректного інформаційного базису стосовно земельних ресурсів відіграє невідповідність їм затверджених на державному

рівні первинних документів щодо обліку основних засобів. Запропоновані нами форми первинних документів зумовлюють деталізовану реєстрацію процесів господарювання в області земельних відносин.

6. Запропонована фасетна система стосовно аналітичног облікування земельних ресурсів сприяє формуванню детальної та чіткої інформації, яка дозволяє користувачам та суб'єктам земельних відносин дійти консенсусу щодо стану земельних ресурсів та здійснювати прийняття ефективних управлінських рішень.

7. Особливої уваги варте методичне забезпечення бухгалтерського обліку стосовно оренди та прав користування земельними ділянками. Було встановлено доцільність використання доходного підходу при оцінці вартості прав користування земельними ресурсами та методичного підходу при відображенні вартості прав користування останніми.

8. Для покращення інформативності бухгалтерської звітності стосовно земельних ресурсів було запропоновано комплексний підхід для відображення інформації про земельні відносини у звітності підприємства.



### Список використаних джерел

1. Белінська С.М. Теоретичні засади бухгалтерського обліку землі. Бізнес-навігатор. 2015. № 1. С. 168-173.
2. Бойченко Я. Земельные сервитуты: правовые основы, учет и налогообложение. URL: [//http://msu.com.ua](http://msu.com.ua).
3. Галузеві стандарти обліку та фінансової звітності: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук та ін.]; За ред. В.М. Жука. К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2015. 368 с.
4. Гуменюк А.Ф. Бухгалтерський облік та аудит відтворення основних засобів: теорія і практика: автореф. дис на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. Хмельницький, 2010. 19 с.
5. Даниленко О. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів та інвестиційної нерухомості. Аудитор України. 2015. № 6 (235). С. 34-40.
6. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат і доходів підприємства. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2010. Вип. 2. С. 77-83.
7. Задорожний З. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 10. С. 12-16.
8. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?reg=996>.
9. Закон України «Про оцінку земель» № 1378-IV від 11.12.2003 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.
10. Ігнацевич С.П. Сутність категорій «земля» та «земельні ресурси» у процесі формування збалансованого землекористування. Агросвіт. 2017. № 17. С. 49-52.
11. Кірейцев Г.Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. К.: Урожай, 1987. 176 с.

12. Коріненко А.І. Права користування земельними ділянками в системі об'єктів бухгалтерського обліку. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. Вип. 9-1. Ч. 2. С. 187-191.
13. Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. БІЗНЕСІНФОРМ. 2014. № 7. С. 325-331.
14. Крюкова І.О., Ніценко В.С. Обліково-аналітична підтримка ефективного управління земельними ресурсами аграрних бізнес-структур. Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління. 2016. Том 15. Вип. 3 (34). С. 7-20.
15. Крючковська Т.О. Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. 2015. № 20. С. 78-80.
16. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
17. Кухтин П.В. Роль земельных ресурсов в государственной экономической системе. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/rol-zemelnyh-resursov-v-gosudarstvennoy-ekonomicheskoy-sisteme> .
18. Кушніренко О.А. Землі сільськогосподарського призначення як об'єкт обліку та оподаткування. Збірник наукових праць ВНАУ: Серія економічні науки. 2013. № 3 (80). С. 158-169.
19. Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісноорієнтованого управління: теорія та методологія: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 676 с.
20. Лепетан І.М., Химич Г.М. Управлінський облік в системі стратегічного управління. Регіональна економіка та управління. 2014. № 1(01). С. 187-189.
21. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» №31-34000-10-5/27793 від 21.12.05 р. URL: [http://www.interbuh.com.ua/docs/list\\_3134000.pdf](http://www.interbuh.com.ua/docs/list_3134000.pdf) .

22. Ломачинський Д.О. Нормативні документи удосконалення процесу формування облікової політики підприємства. URL: <http://www.sworld.com.ua/konferm4/105.pdf> 207 .
23. Лучик Г.М. Облікова політика як інструмент формування обліково-аналітичної інформації в управлінні. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4664>.
24. Малюга Н.М., Замула І.В. Природний капітал: ідентифікація та бухгалтерський вимір. Вісник економічної науки України. 2010. № 1. С.66-71
25. Манько І.П. Застосування грошової оцінки в регулюванні земельних відносин України: дис... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.02.03. Ужгород, 2005. 19 с.
26. Маренич Т.Г. Облікове забезпечення відтворювальних процесів у сільськогосподарських підприємствах. URL: [www.nbuv.gov.ua](http://www.nbuv.gov.ua).
27. Маркс К. Капітал Т.І. Книга 1. М.: ООО «Издательство АСТ», 2001. 565 с.
28. Машкова Т.В. Бухгалтерський облік якості земель сільськогосподарського призначення. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. 2013. Вип. 181(3). С. 173-178.
29. Машкова Т.В. Документальне відображення якості земель сільськогосподарського призначення у системі обліку. Культура народів Причорномор'я. 2013. № 264. С. 153-156.
30. Машкова Т.В. Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь: автореф. дис... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2016. 24 с.
31. Мельничук Я.П. Облікова політика щодо виробництва та реалізації органічної продукції. Економіка: реалії часу. 2016. № 3 (25). С. 86-92.
32. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України № 1531 від 11.10.2002 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-п>.

- 33.Момонт Т.В. Методика та організація бухгалтерського обліку в умовах диверсифікації діяльності суб'єктів туристичної індустрії: дис. на здобуття наук. ступеня канд. економічних наук: 08.00.09. Житомир, 2016. 192 с.
- 34.Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» № 352 від 29 грудня 1995 р. URL: [http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id\\_doc=61805](http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=61805).
- 35.Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» № 818 від 13.09.2016 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.
- 36.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
- 37.Облік у селянському (фермерському) господарстві (посібник) / за ред. М.Я.Дем'яненка. К.: ІАЕ, 2001. 403 с.
- 38.Остапчук С.М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/standartizaciyabuhgalterskogooblikuzemesilskogospodarskogopriznachennya.html>.
- 39.Остапчук Т.П. Розвиток методичних підходів до облікового забезпечення права власності на земельні активи в Україні. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2015. № 3 (73). С. 23-31.
- 40.Охрименко С.А., Писарчук О.В. Проблеми обліку інвестиційної нерухомості. Проблеми економіки. 2012. № 3. С. 179-182.
- 41.Оцінка земель: Навчальний посібник / [М.Г. Ступень, Р.Й. Гулько, І.Р. Залуцький, О.Я. Микула та ін.]: За заг. ред. М.Г.Ступеня. [2-ге вид., стереотипне]. Львів: —Новий світ 2000, 2006. 308 с.

42. Оцінка та управління нерухомістю: навчальний посібник / [В.Р. Кучеренко, М.А. Заєць, О.В. Захарченко, Н.В. Сментина, В.О. Улибіна]. Одеса: Видавництво ТОВ «Лерадрук», 2013. 272 с.
43. Палеха Ю.М. Методичні основи грошової оцінки земель в Україні : навчальний посібник. К. Профі, 2007. 634 с.
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
45. Примаченко О.Л. Принципи формування облікової політики підприємства. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці : зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., 3-4 квітня 2014 р. : присвяч. 70-річчю каф. обліку підприємницької діяльності. К.: КНЕУ, 2014. С. 150-152.
46. Присяжнюк С.В., Новодворська В.В., Любар О.О. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2012. № 1 (56). Том 2. С. 219-223.
47. Приходько Е.А. Особенности учета и оценки земельных ресурсов предприятий АПК. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/33396/07-Prihodko.pdf?sequence=1>.
48. Приходько І.П., Павлова Г.Є. Основні принципи формування облікової політики. Вісник Дніпропетровського державного аграрного університету: Серія: Економічні науки. 2013. № 2. С. 177-181.
49. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України № 1327 від 16.11.2009 р. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF09109.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF09109.html).
50. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / [М.С. Пушкар, М.Т. Щирба]. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.

- 51.Пушкар М.С. Облікова політика і звітність. Навч. посібник. Тернопіль: Карт- бланш, 2004. 141 с.
- 52.Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування / за ред. В.М. Жука, І.Б. Садовської . Облік і фінанси АПК. 2005. № 5. С.71–162.
- 53.Рогозний С., Карпачова О. Оренда сільгоспземель: від договору до обліку. Справочник економіста. 2017. С. 32-43.
- 54.Рузмайкіна І. В. Формування облікової політики підприємства: принципи, проблемні питання, критерії оцінки варіантів. Формування ринкових відносин в Україні. 2005. № 8 (51). С. 32-38.
- 55.Сакаль О.В. Облік земельних ресурсів як передумова ефективного земельного адміністрування. Геодезія, картографія і аерофотознімання: укр. міжвід. наук.-техн. зб. 2013. Вип. 77. С. 57-61.
- 56.Сахчинская Н. С. Учетная политика коммерческих организаций: методология формирования и механизм реализации : автореф. дис. ... на соискание уч. степени д-ра экон.наук: 08.00.12. Тольятти, 2011. 37 с.
- 57.Селіванова Н.М. Облікова політика підприємства: проблеми визначення поняття та нормативно-правового регулювання . Економіка, фінанси, право. 2016. № 7. С. 18-22.
- 58.Сисак Е.О. Бухгалтерський облік земельних ресурсів: міжнародний та національний досвід. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Економіка. 2010 . Спецвип.29. Ч. 1. С. 93-95.
- 59.Суліменко Л.А. До питання щодо обліку земельних ресурсів. URL: [http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/1842/1/am10\\_72-75.pdf](http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/1842/1/am10_72-75.pdf) 4.
- 60.Ціцька Н., Брик Г., Поверляк Т. Облік і оцінка земель сільськогосподарського призначення в сучасних умовах. Аграрна економіка. 2016. Т. 9. № 3-4. С. 80-86.

- 61.Ціцька Н.Є. Актуальні питання обліку земель сільськогосподарського призначення. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 6. С. 897-900.
- 62.Юхименко-Назарук І.А. Методика бухгалтерського обліку нерухомості: перспективи розвитку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2011. Вип. 3 (21). С. 418-424.