

бути отнесені до соціальної складової бізнесу та господарської діяльності, їх обґрунтування, описання та відображення в поточному обліку та звітності підприємств. Розглянуті окремі складові такої званої матриці соціального обліку (SAM). В дослідженні використано загальнонаукову методологію, зокрема методи наукового аналізу, синтезу, порівняння. Результати дослідження будуть сприяти розвитку теорії бухгалтерського обліку в питаннях уточнення соціальних об'єктів обліку, складання соціально орієнтованої звітності, а також подальшому зближенню вітчизняного обліку з міжнародними вимогами. Можуть бути корисними для формування облікової політики підприємств по розробці стандартів соціальної відповідальності та відображення їх в обліку та звітності.

Ключеві слова: соціальна відповідальність, бухгалтерський облік, соціальний облік, витрати-випуск, стандарти ISO, ідентифікація соціальних витрат, об'єкти обліку, нефінансова звітність, SAM.

Рис. 1. Табл. 3. Лит. 15.

Інформація про автора

ПРАВДЮК Наталя Леонідівна – доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: npravduyk@gmail.com).

PRAVDIUK Nataliia – Doctor of Economic Sciences, Professor of Accounting Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, 3, Sonyachna Str., Vinnytsia, e-mail: npravduyk@gmail.com).

ПРАВДЮК Наталя Леонидовна – доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький національний аграрний університет (21008, г. Вінниця, ул. Солнечная, 3, e-mail: npravduyk@gmail.com).



УДК 657:332.3

**ЗЕМЕЛЬНІ ДІЛЯНКИ ЯК ОБ'ЄКТ
ОБЛІКУ ©**

О.А. ПОДОЛЯНЧУК,
кандидат економічних наук,
доцент факультету обліку та аудиту,

Н.І. КОВАЛЬ,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування
в галузях економіки,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

На сучасному етапі економічних реформ досить вагомим питанням, яке потрібно вирішити, є питання земельної реформи, обліку земельних ділянок та відображення їх життєвих циклів у системі рахунків. У статті досліджено зміст

© О.А. ПОДОЛЯНЧУК, Н.І. КОВАЛЬ, 2017

термінів “земля”, “земельна ділянка”, “земельні ресурси”, “земельні фонди”. За результатами вивчення наукових думок та нормативно-законодавчих актів підтверджено, що поняття “земля” є багатоаспектним та може використовуватись у різних значеннях. Визначено, що земля є складним об’єктом, якому притаманна сукупність різних властивостей, у зв’язку з чим вона присутня у всіх сферах діяльності людини. Аргументовано, що саме земельні ділянки виступають об’єктами будь-яких економічних відносин та є об’єктами обліку. Обґрунтовано ключові властивості при ідентифікації земельної ділянки в якості об’єкта нерухомості. Охарактеризовано види прав користування земельними ділянками та виокремлено відмінності в їх постійному та тимчасовому користуванні. Доведено, що багатоаспектність різноманітних характеристик земельних ділянок, різні форми використання, форми власності зумовлюють різні методичні підходи до обліку земельних ділянок. Наголошено на необхідності поглибленого вивчення та методичного обґрунтування обліку земельних ділянок залежно від виду та специфіки їх використання.

Ключові слова: земля, земельні ділянки, облік, право власності.

Рис. 3. Табл. 1. Літ. 14.

Постановка проблеми. Діяльність будь-якого суб’єкта господарювання пов’язана з використанням певних ресурсів. Ринкові перетворення зумовили зміни не лише у нормативно-правому регулюванні соціально-економічних відносин, а й вплинули на виникнення нових об’єктів обліку. Отже, в умовах сьогодення, коли активно обговорюються питання формування ринку землі, актуальними є дослідження її обліку як “специфічного” об’єкта бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання земельних відносин та їх облікового забезпечення є предметом досліджень широкого кола науковців, зокрема Л. Гуцаленко [9], В. Жука [12], Я. Іщенко [11], Г. Калетніка [1], В. Метелиці [14], Н. Ткаченко [2] та інших. Однак, враховуючи ґрунтовні наукові напрацювання, питання обліку земельних ділянок залишається актуальним та дискусійним.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є висвітлення наукових думок і норм законодавчих документів щодо сутності поняття “земля” і “земельна ділянка” та обґрунтування їх змісту в обліковій системі як об’єкта обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для галузей промисловості земля є місцем розташування підприємств, базисом для розміщення споруд, а в сільському господарстві – це і предмет праці, і засіб праці, і основний засіб виробництва. Для видобувної галузі земля є постачальником сировини. Все це й визначає надзвичайно важливе економічне значення землі в формуванні стійкого економічного розвитку України [1, с. 2].

Відзначимо, що у нормативно-правових актах та науковій літературі фахівці надають терміну “земля” досить широкого змісту. Поряд із поняттям “земля” використовується також визначення “земельна ділянка”, “земельні ресурси”, “земельний фонд”. У Конституції України та Земельному кодексі України визначено: земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави.

Законом “Про охорону земель” визначено, що земля – це поверхня суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом з нею [2].

Ґрунтовною в наукових дослідженнях є думка Ткаченко Н.М, яка відзначає: земля – це економічний ресурс, який створений не людиною, а є продуктом природи і яка виконує функції життєзабезпечення кожної людини [3].

Павлій О.С. розглядає землю в системі економічних відносин як: об'єкт нерухомості (тобто земельну ділянку як територіальний базис для розміщення певних об'єктів); товар (тобто об'єкт купівлі-продажу); об'єкт господарської діяльності (тобто засіб виробництва). При цьому автор, розглядаючи землю як об'єкт нерухомості, робить уточнення, що у цьому випадку мова йде про конкретну земельну ділянку, тобто частину земної поверхні з установленими межами, яка характеризується певним місцем розташування, господарським використанням, правовим режимом та іншими суттєвими ознаками з визначеними щодо неї правами. Визначальним для віднесення речей до нерухомих був і продовжує залишатися їхній зв'язок із землею, саме тому земля є складовою частиною нерухомого майна [4, с. 73]. Позиція автора є виправданою, адже згідно ст. 181 Цивільного кодексу України земельні ділянки належать до нерухомих речей (нерухомого майна, нерухомості). Також нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість” власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки можуть в обліковому аспекті виступати об'єктами інвестиційної чи операційної нерухомості.

Отже, земля є складним об'єктом, якому притаманна сукупність різноманітних властивостей, у зв'язку з чим вона присутня у всіх сферах діяльності людини. Тому науковці вважають за доцільне виділяти наступні функції землі:

- екологічну – земля знаходиться в нерозривному зв'язку з іншими природними ресурсами, які становлять єдиний природний комплекс;
- соціальну – земля є просторовою базою для проживання населення та розташування різноманітних об'єктів, розміщення галузей народного господарства;
- економічну – земля є одночасно засобом виробництва і предметом праці в різних галузях господарювання;
- політичну – земля є просторовою межею державної влади та матеріальною основою її суверенітету;
- юридичну – земля є об'єктом правовідносин [5, с. 312].

Представлені функції ще раз підтверджують складність досліджуваної категорії та розкривають сутність землі на основі певних, притаманних їй параметрів.

В Законі “Про охорону земель” вживається, крім терміну “земля”, визначення “земельні ресурси” – сукупний природний ресурс поверхні суші як просторовий базис розселення й господарської діяльності, основний засіб виробництва в сільському та лісовому господарстві [2].

Деяко ґрунтовніше та об'ємніше визначення приводять науковці. На думку Ільчак О.В., земельні ресурси – це багатоаспектне поняття, що виступає засобом виробництва, є основою державності народу, основою національного самовизначення, однією з основних характеристик держави, територіальним базисом, головним елементом екологічної системи, а також національним багатством та світовим природним ресурсом [6, с. 31].

Досить часто в наукових дослідженнях виокремлюється категорія “земельний фонд” як сукупність земель у державі всіх форм власності і категорій. Проте дане трактування можна вважати умовним, оскільки в чинному законодавстві не представлено його визначення і використовується поняття “землі України”.

Отже, можна дійти висновку, що в нормативно-правових актах та наукових дослідженнях іде ототожнення вище охарактеризованих категорій. Земля розглядається і характеризується як поняття планети, ресурсу природи, засобу виробництва, нерухомості, ґрунту, території, країни тощо.

На думку науковців це зумовлено насамперед тим, що ці поняття є усталеними, і викоренити вживання термінів “земля” та “земельна ділянка” як синонімів досить важко. Однак слід чітко розуміти, у яких випадках поняття “земля” вживається у загальному сенсі, а в яких у розумінні “земельна ділянка”. Поняття “земля”, “земельні ресурси” та “земельна ділянка” співвідносяться як загальне, часткове та одиничне. [3, с. 73].

Але для бухгалтера земля, як об’єкт бухгалтерського обліку – це земельна ділянка зі своїми певними характеристиками та властивостями.

Зазначимо, що Земельним кодексом визначено поняття земельної ділянки як частини земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами. У Податковому кодексі України дане визначення доповнено ще однією характеристикою – цільовим (господарським) призначенням.

На нашу думку, саме ця характеристика є визначальною, адже основою обліку земельних ділянок є їх класифікація.

Як вже зазначалось, цільове призначення земельних ділянок визначається з врахуванням їх категорій, приведених у Земельному кодексі України, а саме: 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 лісогосподарського призначення; землі водного фонду; землі промисловості, транспорту, зв’язку, енергетики, оборони та іншого призначення, землі запасу [2].

Земельні ділянки в межах певної категорії поділяються за видами використання (крім земель сільськогосподарського призначення та земель оборони). Види використання земельної ділянки в межах певної категорії земель (крім земель сільськогосподарського призначення та земель оборони) визначаються її власником або користувачем самостійно в межах вимог, встановлених законом до використання земель цієї категорії з урахуванням містобудівної документації та документації із землеустрою [2]. Земельні ділянки сільськогосподарського призначення використовуються їх власниками або користувачами виключно в межах вимог щодо користування землями певного виду використання, встановлених статтями 31, 33-37 Земельного кодексу України.

Нами зазначено термін “земельні ділянки”, оскільки вважаємо, що саме земельні ділянки виступають об’єктами будь-яких економічних відносин та є об’єктами обліку.

На підтвердження нашої думки відзначимо погляд Ходико Ю.Є., який доводить, що об’єктом будь-яких правовідносин (цивільних, земельних, іпотечних тощо) є не земля як об’єкт природи або ресурс, а земельна ділянка – індивідуалізована в установленому законом порядку частина земної поверхні. Оскільки земля як така взагалі не може визнаватися об’єктом права власності, як і вода, повітря та інші види матерії, що позбавлені просторових меж. Об’єктом завжди є деяка юридична категорія, що відображає найбільш характерні, юридично значимі ознаки відповідного об’єкта природи. Автор робить висновок, що “земля” як така є лише матеріальним прообразом при формуванні юридичного поняття “земельна ділянка” як об’єкта правовідносин, предмета договору іпотеки і становить її “фізичну сутність” [7].

Також, в нормативних документах з бухгалтерського обліку, а саме в П(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість” та Плані рахунків, використовується термін “земельні ділянки”. Тому термін “земля” може використовуватися в тому випадку, коли йдеться

про неосвоєну власність, а “земельна ділянка” означає частину території, на якій виконані якісь роботи (поліпшення), що дозволяють використовувати певну ділянку за цільовим призначенням. Отже, в системі обліку та економічній науці доречним є використання поняття “земельна ділянка”.

Як відзначають науковці, 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 її використанням та обліком як об’єктів нерухомості, що розташовані на ній у вигляді майна (будівлі, споруди), так і земельним, біологічним та інтелектуальним капіталом вітчизняної аграрної галузі [8, с. 220].

У системі бухгалтерського обліку науковці виокремлюють такі об’єкти земельних відносин (рис. 1): земельні ділянки; права користування земельними ділянками; капітальні витрати на поліпшення земель [8, с. 222].

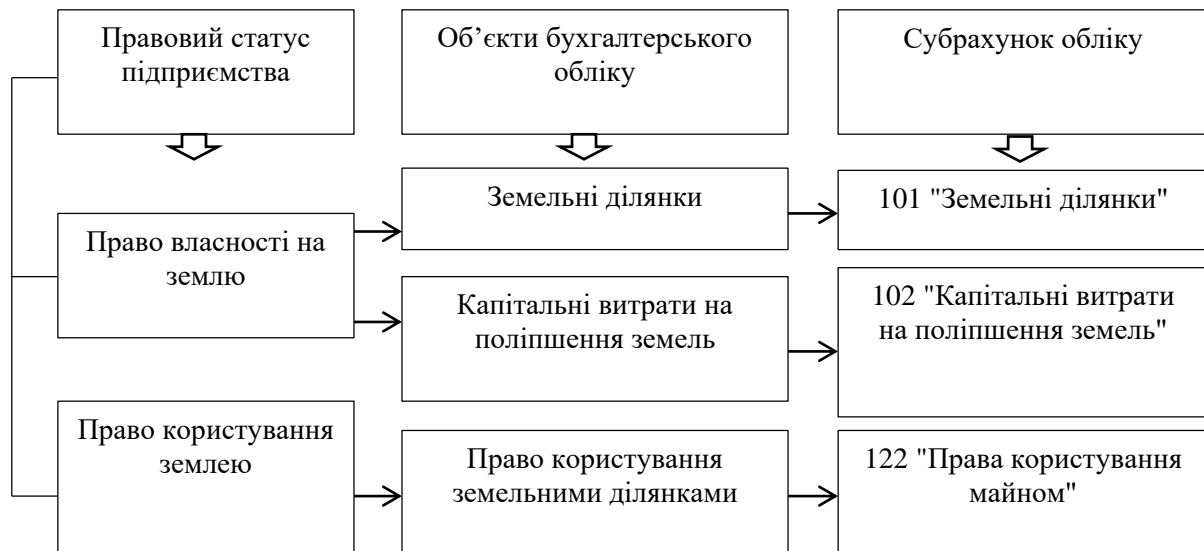


Рис. 1. Об’єкти обліку земельних ділянок

Джерело: сформовано за [8, с. 222]

За приведеним твердженням науковців, земельні ділянки відносяться до складу об’єктів основних засобів та об’єктів нематеріальних активів, що не викликає сумніву. Проте ними в складі земельних ділянок не виокремлено ті, що відносяться до інвестиційної нерухомості (субрахунок 100 “Інвестиційна нерухомість”).

Так, відповідно до норм П(С)БО 32 земельні ділянки, залежно від мети їх використання можуть відноситись до об’єктів інвестиційної нерухомості (субрахунок 100 “Інвестиційна нерухомість”) чи операційної нерухомості (субрахунок 101 “Земельні ділянки”) (рис. 2).

Отже, ключовими властивостями при ідентифікації земельної ділянки в якості об’єкта нерухомості є мета придбання, спосіб використання та функціональне призначення.

Також варто зазначити, що норми П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” впливають на облік земельних ділянок, які суб’єкт господарювання планує реалізувати. Земельна ділянка, що утримується для продажу, визнається складовою запасів та обліковується на субрахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”.

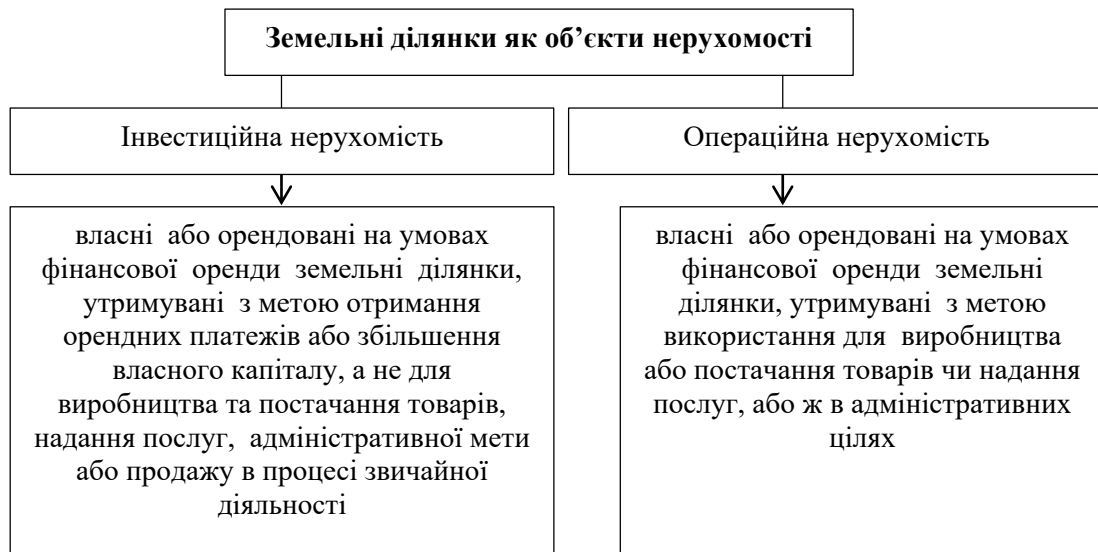


Рис. 2. Земельні ділянки як об'єкти нерухомості за ПСБО 32 “Інвестиційна нерухомість”

Джерело: сформовано авторами

Але доречно наголосити, що продаж земельних ділянок можливий лише в тому випадку, якщо суб'єкт господарювання має на неї право власності.

Відповідно до ст. 316 Цивільного кодексу України, правом власності є право особи на річ (майно), яке вона здійснює відповідно до закону за своєю волею, незалежно від волі інших осіб. Зміст права власності характеризується через права володіння, користування та розпоряджання своїм майном, в т.ч. і земельною ділянкою. Право володіння – це право фактичного, фізичного та господарського впливу на майно, право користування – можливість отримувати споживчі властивості майна, право розпорядження – можливість визначати фактичну та юридичну долю майна.

Юридичні особи як суб'єкти права власності (ст. 80 ЗКУ) можуть набувати у власність земельні ділянки для здійснення підприємницької діяльності у разі (ст. 82 ЗКУ): придбання за договором купівлі-продажу, ренти, дарування, міни, іншими цивільно-правовими угодами; внесення земельних ділянок її засновниками до статутного капіталу; прийняття спадщини; виникнення інших підстав, передбачених законом.

Таким чином, відповідно до норм Земельного кодексу України, суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми господарювання використовують земельні ділянки на правах власності або на правах оренди. Винятком є лише ті підприємства, установи, організації, які відповідно до ст. 92 ЗКУ мають право постійного користування земельною ділянкою (володіють і користуються земельними ділянками, які перебувають у державній або комунальній власності без встановлення строку користування).

Важливим і доповнюючим “тріадну формулу” права власності критерієм щодо операцій з нерухомістю для цілей бухгалтерського обліку науковці виокремлюють право контролю – повноваження, отримані згідно із законодавством або відповідною угодою, які впливають на стратегію або дають змогу вирішувати питання управління певним підприємством [9, с.16].

Така позиція авторів є правильною, адже в основі походження нерухомості як економічної категорії є актив – контрольований підприємством ресурс, який в результаті використання, як очікується, призведе до отримання у майбутньому економічних вигод.

На нашу думку, саме критерій права контролю підтверджує основи балансового та позабалансового обліку земельних ділянок, а також впливає на відображення в системі рахунків права власності та права користування земельними ділянками. Право контролю не є правом власності, а є лише можливістю чинити управлінський вплив під час користування земельною ділянкою.

Варто зазначити, що на відміну від повного права власності на земельні ділянки, право користування ними реалізується різними видами: права оренди, сервітуту, емфітевзису, суперфіцію (табл. 1).

Таблиця 1

**Визначення прав користування земельними ділянками
(за Земельним кодексом України)**

Право користування земельними ділянками	Характеристика
Право оренди земельної ділянки	засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для провадження підприємницької та іншої діяльності
Право земельного сервітуту	право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою (ділянками)
Емфітевзис	право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб
Суперфіцій	право користування чужою земельною ділянкою для забудови

Джерело: сформовано авторами

Отже, право користування земельними ділянками можна розглядати як право постійного користування, право тимчасового користування. При цьому суб'єкт господарювання має обмежені речові права.

Право постійного користування земельною ділянкою – це право користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановленого строку користування. Чинним земельним законодавством (ст. 92 ЗКУ) визначено, що право постійного користування земельною ділянкою може набуватися підприємствами, установами та організаціями державної та комунальної власності; громадськими організаціями інвалідів України, їх підприємствами (об'єднаннями), установами та організаціями; релігійними організаціями України, статuti (положення) яких зареєстровані згідно з законодавством, лише для будівництва і обслуговування культових й інших будівель, що забезпечують їх діяльність. Тому в подальшому дослідженні буде приділено увагу обліку земельних ділянок підприємств приватної власності.

Відзначимо, що відмінністю в постійному та тимчасовому користуванні є те, що земельна ділянка в постійне користування надається безоплатно, але лише певному колу суб'єктів без обмеження строків, а в тимчасове користування може надаватися як за плату, так і безоплатно. Тому тимчасове користування земельною ділянкою не можна прирівнювати до права на оренду. Для оренди умови платності та строковості є обов'язковими. Крім права користування орендар або інший користувач земельної ділянки (за винятком сервітутарія) отримує також право володіння.

Слушною з цього приводу є думка Остапчук Т.П., яка відзначає, що тимчасовими правами користування земельними ділянками можна вважати право оренди земельних ділянок, суперфіцій та емфітевзис, оскільки в кожному з даних видів ключовим є саме право користування, проте передбачаються різні умови їх використання, цілі використання, внаслідок чого виникає різниця між такими правами. Право сервітуту земельної ділянки також передбачає користування частиною земельної ділянки, проте таке користування є найбільш обмеженим та чітко обумовленим щодо того, яким чином може використовуватися частина земельної ділянки та в яких випадках [10, с. 51].

Отже, багатоаспектність різноманітних характеристик земельних ділянок, різні форми використання, форми власності зумовлюють різні методичні підходи до обліку земельних ділянок.

Облік земельних ділянок, що належать суб'єктам господарювання на правах власності, регулюють П(С)БО 7 “Основні засоби” та П(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість”. Придбані у власність земельні ділянки визнаються активом і відображаються у складі основних засобів. При цьому правильність відображення в обліку набутої у власність земельної ділянки залежить, як ми вже зазначали, від мети її використання.

Земельні ділянки, що утримуються для продажу, відображаються в обліку за нормами П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття” і визнаються в подальшому об'єктами запасів, облік яких регулюється П(С)БО 9 “Запаси”.

Права користування земельними ділянками визначають П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” та П(С)БО 14 “Оренда”.

Відображення в обліку операцій з капітальними витратами на поліпшення земельних ділянок не передбачено жодним із приведених вище П(С)БО. В П(С)БО 7 визначено, що капітальні витрати на поліпшення земель обліковуються у складі основних засобів.

В характеристиці обліку земельних ділянок ключовим питанням сьогодення є земельні відносини щодо використання ділянок сільськогосподарського призначення (рис. 3).

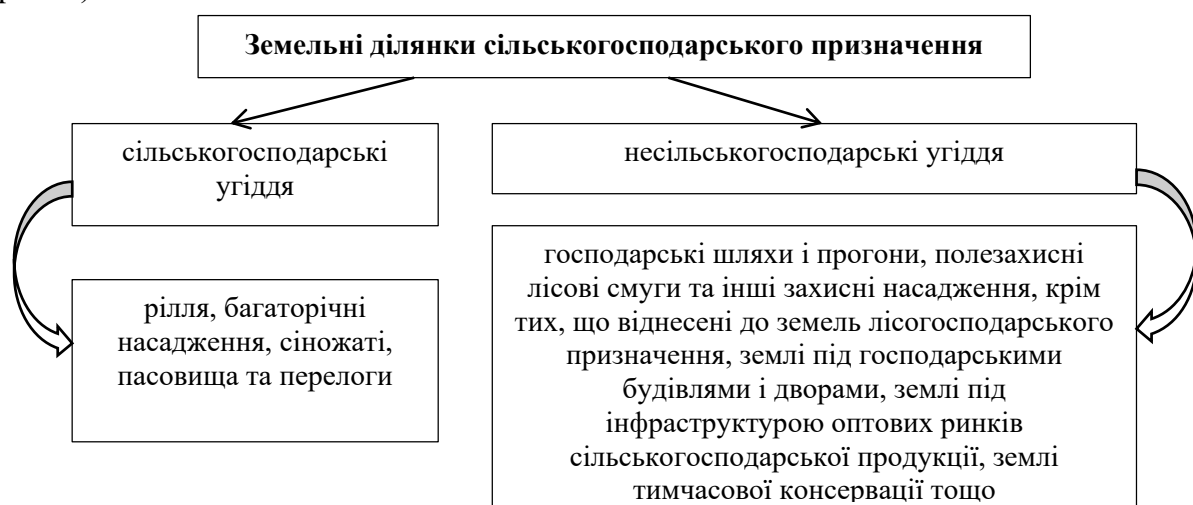


Рис. 3. Земельні ділянки сільськогосподарського призначення (за Земельним кодексом України)

Джерело: сформовано авторами

Іщенко Я.П. підкреслює, що залежно від правової форми залучення та використання земельних ресурсів сільськогосподарським підприємством (приватна власність, постійне чи тимчасове користування) здійснюється і правове регулювання обліку цих об'єктів. Проте для організації обліку такого специфічного засобу виробництва, який має здатність відновлення родючості, використовується для вирощування біологічних активів і в якому також здійснюються біологічні перетворення, який є стратегічно важливим для України активом, пропонується застосовувати загальну для необоротних активів методика, яка відповідає інтересам гравців глобального фінансового ринку [11, с. 270].

Нині, як свідчать результати наукових досліджень, в Україні земельні ділянки та обмежені речові права на них суб'єктами господарювання реально не враховуються в бухгалтерських балансах, в результаті чого виникають хибні дані про майновий стан підприємств, їх інвестиційну привабливість, потенційну прибутковість [12, с. 39].

Провідні економісти-аграрії та молоді науковці України обґрунтовують необхідність запровадження окремого стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення. Серед розробників та прихильників цієї ідеї — В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, С.М. Остапчук та інші. Так колективом авторів монографії “Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту” запропоновано до впровадження в аграрному секторі національний галузевий стандарт звітності (НГСЗ) – “Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві” [13].

Структура стандарту повинна мати загальну (вступну частину), розділи за об'єктами обліку земельних відносин з виокремленням в підрозділах особливостей облікового відображення об'єктів суб'єктами державного та приватного сектора. Пропонуючи своє бачення національного галузевого стандарту звітності (НГСЗ 1) “Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві”, В.М. Метелиця виділяє наступні складові земельного капіталу – об'єкти бухгалтерського обліку [14, с. 28]:

1. Землі сільськогосподарського призначення у складі основних засобів:
 - інвестиційна нерухомість;
 - земельні ділянки (в т.ч. на умовах фінансової оренди);
 - права постійного користування земельною ділянкою державної (комунальної) власності (у бюджетних установах);
 - капітальні витрати на поліпшення земель.
2. Плата за користування землями сільськогосподарського призначення:
 - орендна плата;
 - земельний податок.
3. Права користування землями сільськогосподарського призначення у складі нематеріальних активів:
 - права довгострокової оренди земельної ділянки;
 - права користування чужим майном – сервітут;
 - права постійного користування земельною ділянкою державної (комунальної) власності;
 - права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб – емфітевзис.

Позиція автора є ґрунтовною для визначення об'єкта обліку земельних ділянок. Проте вона не враховує право оренди земель сільськогосподарського призначення, облік яких ведеться поза балансом.

Вище викладений матеріал дає можливість зробити висновок, що земельні ділянки є: об'єктами балансового та позабалансового обліку; об'єктами основних засобів, нематеріальних активів та запасів; об'єктом інвестиційної та операційної нерухомості. Тому інформація про життєві цикли земельних ділянок (надходження, використання, вибуття) відображається в системі оперативного, фінансового та статистичного обліку.

Висновки. З проведеного дослідження зрозуміло, що поняття “земля” має досить широкий зміст. Земля є складним об'єктом, якому притаманна сукупність різних властивостей, присутня у всіх сферах діяльності, виконує екологічну, соціальну, економічну, політичну та юридичну функції. Проте вважаємо, що в системі бухгалтерського обліку доречним є використання терміну “земельні ділянки”, оскільки вони виступають об'єктами будь-яких економічних відносин. Виокремлення земельних ділянок серед об'єктів бухгалтерського обліку залежить від права власності, прав користування, з якою метою вони використовуються. Складна структура об'єктів земельних ділянок вимагає розробки та впровадження декількох моделей їх облікового відображення: отриманих на праві власності, постійного чи тимчасового користування, поліпшення. Питання обліку земельних ділянок потребує детального вивчення та методичного обґрунтування обліку залежно від виду та специфіки їх використання.

Список використаних джерел

1. Калетнік Г.М. Перспективи розвитку земельних відносин та ринку землі в Україні / Г.М. Калетнік, С.В. Козловський, В.М. Ціхановська // *Агросвіт*. – 2012. – №12. – С. 2-6.
2. Офіційний сайт Верховної ради України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rada.gov.ua>.
3. Ткаченко Н.М. Актуальні питання обліку земельних ділянок України в умовах різних форм власності / Н.М. Ткаченко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.nuft.edu.ua>.
4. Павлій О.С. Аналіз економічної сутності землі як об'єкта оподаткування / О.С. Павлій // *Економіка промисловості*. – 2014. – №4 (68). – С. 72-78.
5. Макарова О. Теоретичні основи та сутність поняття “земля” / О. Макарова // *Економічний аналіз*. – 2012. – Випуск 11. – Ч. 3. – С. 310-312.
6. Ільчак О.В. Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства: дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз, аудит / О.В. Ільчак. – 222 с.
7. Ходико Ю.Є. Співвідношення понять “земля” та “земельна ділянка” в аспекті визначення предмета договору іпотеки [Електронний ресурс] / Ю.Є. Ходико. – Режим доступу: <http://dspace.nlu.edu.ua>.
8. Присяжнюк С.В. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку / С.В. Присяжнюк, В.В. Новодворська, О.О. Любар // *Збірник наукових праць ВНАУ*. – 2012. – №1 (56). – Т. 2. – С. 219-223.

9. Гуцаленко Л.В. Обліково-контрольне забезпечення операційної та інвестиційної нерухомості сільськогосподарських підприємств: монографія / Л.В. Гуцаленко, М.В. Дубініна, Н.Ф. Яремчук – Миколаїв: ФОП Швець В.М., 2016. – 284 с.
10. Остапчук Т.П. Обліково-методичні підходи до відображення прав постійного та тимчасового користування земельними ділянками / Т.П. Остапчук // Вісник ЖДТУ. – 2015. – №4 (74) – С. 50-60.
11. Іщенко Я.П. Нормативно-правове забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення / Я.П. Іщенко, М.Ю. Іщенко // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси“. Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Випуск 10 (37). – Ч. 3. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2013. – С. 269-272.
12. Жук В.М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту / В.М. Жук // Збірник наукових праць вінницького національного аграрного університету. – Вінниця: ВНАУ. – 2012. – Вип. 1(56). – С. 37-47.
13. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Коріненко]. – К.: ННЦ “Інститут аграрної економіки”, 2013. – 234 с.
14. Метелиця В.М. Запровадження стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення як інституту бухгалтерської професії / В.М. Метелиця // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №3. – С. 27-33.

Список використаних джерел у транслітерації/References

1. Kaletnik H.M. Perspektyvy rozvytku zemelnykh vidnosyn ta rynku zemli v Ukraini / H.M. Kalentnik, S.V. Kozlovskiy, V.M. Tsikhanovska // Ahrosvit. – 2012. – №12. – Pp. 2-6.
2. The official website of the Verkhovna Rada of Ukraine. [Electronic resource]. - Access mode: <http://rada.gov.ua>.
3. Tkachenko N.M. Aktualni pytannia obliku zemelnykh dilianok Ukrainy v umovakh riznykh form vlasnosti / N.M. Tkachenko. [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://dspace.nuft.edu.ua>.
4. Pavlii O.S. Analiz ekonomichnoi sutnosti zemli yak obiekta opodatkuвання / O.S. Pavlii // Ekonomika promyslovosti. – 2014. – №4 (68). – Pp. 72-78.
5. Makarova O. Teoretychni osnovy ta sutnist poniattia “zemlia” / O. Makarova // Ekonomichnyi analiz. – 2012. – Vypusk 11. – Ch. 3. – Pp. 310-312.
6. Ilchak O.V. Bukhhalterskyi oblik i kontrol zemelnykh resursiv silskoho hospodarstva: dysertatsiia na zdobuttia naukovooho stupenia k.e.n. 08.00.09 – bukhalterskyi oblik, analiz, audyt / O.V. Ilchak. – 222 p.
7. Khodyko Yu.Ie. Spivvidnoshennia poniat “zemlia” ta “zemelna dilianka” v aspekty vyznachennia predmeta dohovoru ipoteky [Elektronnyi resurs] / Yu.Ie. Khodyko. – Rezhym dostupu: <http://dspace.nlu.edu.ua>.
8. Prysiazhniuk S.V. Zemelni resursy yak ob'iekt bukhalterskoho obliku / S.V. Prysiazhniuk, V.V. Novodvorska, O.O. Liubar / Zbirnyk naukovykh prats VNAU. – 2012. – №1 (56). – Т. 2. – Pp. 219-223.
9. Hutsalenko L.V. Oblikovo-kontrolne zabezpechennia operatsiinoi ta investytsiinoi nerukhomosti silskohospodarskykh pidpriemstv: monohrafiia / L.V. Hutsalenko, M.V. Dubinina, N.F. Yaremchuk – Mykolaiv: FOP Shvets V.M., 2016. – 284 p.
10. Ostapchuk T.P. Oblikovo-metodychni pidkhody do vidobrazhennia prav postiinoho ta tymchasovoho korystuvannia zemelnymy diliankamy / T.P. Ostapchuk // Visnyk ZhDTU. – 2015. – №4 (74) – P. 50-60.

11. Ishchenko Ya.P. Normatyvno-pravove zabezpechennia obliku zemel silskohospodarskoho pryznachennia / Ya.P. Ishchenko, M.Iu. Ishchenko // Ekonomichni nauky. Seriiia "Oblik i finansy". Zbirnyk naukovykh prats. Lutskiy natsionalnyi tekhnichnyi universytet. – Vypusk 10 (37). – Ch. 3. – Redkol.: vidp. red. d.e.n., profesor Herasymchuk Z.V. – Lutsk, 2013. – P. 269-272.

12. Zhuk V.M. Priorytetnist oblikovo-finansovoi skladovoi u zaluchenni zemel silskohospodarskoho pryznachennia do ekonomichnoho oborotu / V.M. Zhuk // Zbirnyk naukovykh prats vinnyskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. – Vinnytsia: VNAU. – 2012. – Vyp. 1(56). – P. 37-47.

13. Oblikovo-otsinochni aspekty vkluchennia zemli do ekonomichnoho oborotu: Kolektyvna monohrafiia / [V.M. Zhuk, Yu.S. Bezdushna, B.V. Melnychuk, V.M. Metelytsia, A.I. Korinenko]. – K.: NNTs "Instytut ahrarnoi ekonomiky", 2013. – 234 p.

14. Metelytsia V.M. Zaprovdzhennia standartu obliku zemel silskohospodarskoho pryznachennia yak instytutu bukhhalterskoi profesii / V.M. Metelytsia // Bukhhalterskyi oblik i audyt. – 2013. – №3. – P. 27-33.

ANNOTATION LAND AS AN OBJECT OF ACCOUNTING

PODOLIANCHUK Olena,
*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
of the Department of Accounting and Audit,*

KOVAL Natalia,
*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
of the Department of Accounting and Taxation
in the Fields of the Economy,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

At the present stage of economic reforms, a very important issue to be addressed is the issue of land reform, land registration and reflection of the life cycles of land plots in the system of accounting. The article explores the meaning of the terms "land", "land resources", "land funds". According to the results of the study of scientific opinions and normative-legal acts, it is confirmed that the concept of "land" can be used in different meanings. It is determined that land is a complex object, which possesses a set of different properties, connected with all spheres of human activity. It is proved that namely land plots are the objects of any economic relations and are to be the objects of accounting. The key properties for identifying a land plot as real estate object are substantiated. The types of rights to use land plots have been characterized and the differences in their permanent and temporary use are singled out. It is proved that multidimensional characteristics of various land plots, different forms of use, forms of ownership determine various methodological approaches to the registration of land plots. The necessity of a deep study and methodological substantiation of registration of land plots depending on the types of land and the specifics of their use are noted.

Keywords: land, land resources, accounting, ownership.

Fig. 3. Tabl. 1. Lit. 14.

АННОТАЦИЯ ЗЕМЕЛЬНЫЕ УЧАСТКИ КАК ОБЪЕКТ УЧЁТА

*ПОДОЛЯНЧУК Елена Анатольевна,
кандидат экономических наук,
доцент факультета учёта и аудита,*

*КОВАЛЬ Наталия Ивановна,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры учёта и налогообложения в
отраслях экономики,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)*

На современном этапе экономических реформ достаточно весомым вопросом, который нужно решить, является вопрос земельной реформы, учёта земельных участков и отражения их жизненных циклов в системе счетов. В статье исследовано содержание терминов “земля”, “земельный участок”, “земельные ресурсы”, “земельные фонды”. По результатам изучения научных мыслей и нормативно-законодательных актов подтверждено, что понятие “земля” является многоаспектным и может использоваться в разных значениях. Определено, что земля является сложным объектом, который имеет совокупность различных свойств, в связи с чем присутствует во всех сферах деятельности человека. Аргументировано, что именно земельные участки выступают в качестве объектов любых экономических отношений и являются объектами учёта. Обоснованы ключевые свойства при идентификации земельного участка в качестве объекта недвижимости. Охарактеризованы виды прав пользования земельными участками и выделены отличия в их постоянном и временном пользовании. Доказано, что многоаспектность разнообразных характеристик земельных участков, разные формы использования, формы собственности определяют разные методические подходы к учёту земельных участков. Отмечена необходимость глубокого изучения и методического обоснования учёта земельных участков в зависимости от вида и специфики их использования.

Ключевые слова: земля, земельные участки, учёт, право собственности.

Рис. 3. Табл. 1. Лит. 14.

Інформація про авторів

ПОДОЛЯНЧУК Олена Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент факультету обліку та аудиту, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

КОВАЛЬ Наталія Іванівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: Natkov@i.ua).

PODOLIANCHUK Olena – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting and Audit, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Sonyachna Str., e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

KOVAL Natalia – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Departments of Accounting and Taxation in the Fields of the Economy, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: Natkov@i.ua).

ПОДОЛЯНЧУК Елена Анатольевна – кандидат экономических наук, доцент факультета учёта и аудита, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

КОВАЛЬ Наталия Ивановна – кандидат экономических наук, доцент кафедры учёта и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21008, м. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: Natkov@i.ua).



УДК 657.421.1

**РЕЧОВІ ПРАВА НА ЗЕМЕЛЬНІ
АКТИВИ: ПОРЯДОК
ВИЗНАННЯ ОБ'ЄКТІВ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО
СПОСТЕРЕЖЕННЯ ©**

Т.П. ОСТАПЧУК,
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний
технологічний університет
(Житомир)*

Досліджено понятійний апарат та нормативно-законодавчі аспекти прав тимчасового користування земельними ресурсами, зокрема оренди, суборенди, обмежених речових прав на земельні ділянки, таких, як земельний сервітут, емфітевзис, суперфіцій. Визначено, що основною різницею між правом власності та обмеженими речовими правами є те, що право власності передбачає необмеженість дій по відношенню до земельної ділянки, а саме: володіння, користування та розпорядження нею. Обмежені ж речові права передбачають користування земельною ділянкою і лише іноді її розпорядження, тобто є похідними від права власності на землю. Розроблені методичні підходи до облікового забезпечення операцій з набуття обмежених речових прав на земельні активи, в частині документально оформлення цих операцій та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Ключові слова: земельні ресурси, земельні ділянки, право власності на земельні активи, обмежені речові права, земельний сервітут, емфітевзис, суперфіцій.

Табл. 2. Літ. 10.

Постановка проблеми. Існує багато нормативно-правових актів, які регулюють земельні відносини, що робить дану сферу досить складною. Щодо облікового законодавства, то в ньому відсутні документи, які б стосувалися конкретно земельних ресурсів як об'єктів обліку, та прав на них. Крім того, в