

Н.Г. ЗДИРКО*

(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)

С.М. ОСТАПЧУК**

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

Н.Г. ЦАРУК***

(Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут», м. Ніжин, Україна)

Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення в Україні: історія становлення та розвитку

Поява приватної власності на землю в незалежній Україні актуалізувала питання бухгалтерського обліку земельних ділянок, які в радянський період були власністю держави та надавались підприємствам лише у користування. Метою статті є розкриття генезису бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні, виявлення та систематизація особливостей його розвитку і прогнозування на цій основі засад обліку таких активів в умовах вільного ринку земель. Розглянуто економіко-правові передумови розвитку бухгалтерського обліку земель в Україні. Виявлено, що в умовах дії мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, бухгалтерський облік земельних ділянок цієї категорії розвивався цілком по-іншому, аніж облік всіх решти земель. Здійснено аналіз вітчизняних дисертацій присвячених вирішенню проблем бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. Узагальнено шляхи розвитку вітчизняної методології бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення. Доведено, що в Україні спостерігається розрив між теорією і практикою бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. Серед основних причин такої ситуації: 1) обмеженість наукових пошуків рамками правових норм – дослідники не враховували природу землі як особливого активу, інформаційні запити практики управління, а намагалися підлаштувати свої пропозиції під діючі правові норми, замість того, щоб вказати на необхідність зміни таких норм. 2) Відсутність реальної взаємодії науки з органами методологічного впливу – передусім Міністерством фінансів України, яке забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку. 3) Домінування інтересів суб'єктів глобальної при розробці методології бухгалтерського обліку, в той час як інтереси суб'єктів локальної економіки до уваги не беруться. На основі результатів дослідження автори прийшли до висновку, що після впровадження ринку землі увага до бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні буде поступово послаблюватися, а науковій спільноті буде ще важче доводити суспільству, керівництву країни, органам методологічного впливу і підприємствам-землекористувачам необхідність прийняття окремої методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення.

Ключові слова: бухгалтерський облік землі, землі сільськогосподарського призначення, права користування землею, галузевий стандарт бухгалтерського обліку, оцінка вартості права оренди, підходи до ідентифікації землі як об'єкта обліку.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-3\(85\)-20-33](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-3(85)-20-33)

* **Здирко Наталія Григорівна**, декан факультету обліку та аудиту Вінницького національного аграрного університету (м. Вінниця), кандидат економічних наук, доцент.

** **Остапчук Сергій Миколайович**, старший науковий співробітник відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ), кандидат економічних наук.

*** **Царук Наталія Георгіївна**, декан факультету економіки, менеджменту та логістики Відокремленого підрозділу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут» (м. Ніжин), кандидат економічних наук, доцент.

Accounting for Agricultural Land in Ukraine: History of Genesis and Development

The emergence of private land ownership in independent Ukraine certainly updated the issues of accounting for land plots, which in the Soviet period were state property and were provided to enterprises only for use. The purpose of the article is to disclose the genesis of accounting for agricultural land in Ukraine, to identify and systematize the features of its development. This will allow to predict how accounting for agricultural land will evolve in terms of a free land market in Ukraine. The economic and legal prerequisites for the development of accounting for land in Ukraine were considered. It was revealed that under the conditions of a moratorium on the sale of agricultural land, the accounting for land plots of agricultural purpose developed in a completely different way than the accounting for land plots of other categories. The analysis of Ukrainian dissertations devoted to solving the problems of accounting for agricultural land was carried out. The development ways of the methodology for accounting for agricultural land use were systematized. It was proved that there is a gap between the theory and practice of accounting for agricultural land in Ukraine. Among the main reasons for this situation: 1) The narrowness of scientific research within the framework of legal norms, in other words researchers did not take into account the nature of the land as a special asset, information requests of management practice, but tried to adjust their proposals to existing legal norms and did not proved the need to change such norms. 2) The lack of real interaction between science and bodies of methodological influence, which ensure the formation and implementation of state policies in accounting sphere (for example, the Ministry of Finance of Ukraine). 3) The interests of entities of global economy have a greater influence on the construction of accounting methodology than the interests of entities of local economy. Based on the study results, the authors came to the conclusion that after the introduction of the free land market, attention to accounting for agricultural land in Ukraine will gradually weaken, and it will be more difficult for the scientific community to prove to society, country's leadership and land users the need to adopt a separate methodology of accounting for agricultural land.

Keywords: *accounting for land, agricultural land, land use rights, industry accounting standard, valuation of lease right value, approaches to identifying land as an object of accounting.*

Постановка проблеми. Проблемам теорії і практики бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні присвячено чимало публікацій, більше десятка дисертаційних досліджень. Незгасаюча актуальність «земельної» теми наукових досліджень передусім пов'язана з економіко-правовими особливостями використання земель, які впливають на вибір методології та методики їх обліку. Діючий з 2001 року мораторій на продаж сільськогосподарських земель унеможливує їх облік як основних засобів за методологією МСФЗ, зокрема за нормами МСБО 16 «Основні засоби» [23]. Не дають відповіді на виникаючі перед підприємствами-землекористувачами питання і національні стандарти – П(С)БО [28-30], адже розроблені на основі міжнародних та, як наслідок, не містять альтернативних підходів. Відтак будучи між двох вогнів – методології МСФЗ/П(С)БО та економіко-правових обмежень українська наука вже майже два десятиліття продукує численні методологічні підходи і методики введення земель сільськогосподарського

призначення (а частіше – прав користування ними) до складу балансових активів підприємств-землекористувачів. На практиці – у більшості випадків орендовані землі та права користування ними все ж залишаються поза обліком і звітністю, і можуть бути виявлені лише при проведенні незалежного аудиту на запит інвестора. Виникає необхідність з'ясувати: або наука не запропонувала ефективних шляхів вирішення проблеми, або щось перешкоджає їх впровадженню і використанню. З іншого боку, чи є в підприємств потреба і бажання відображати земельні ділянки сільськогосподарського призначення і права користування ними на балансі?

Відповідь на поставлені запитання може дати глибокий аналіз та критична оцінка особливостей становлення та характерних рис розвитку бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед вітчизняних економістів-аграрників та обліковців даного напрямку важко знайти того, хто б не цікавився питанням обліку земель, з огляду на те, що останні є

основоположним і незамінним засобом ведення сільськогосподарської діяльності. Протягом довгих років спекуляції довкола моделей аграрного землекористування лише підвищують увагу вчених до землі як об'єкта бухгалтерського обліку. Відтак з'являється масив публікацій присвячених стандартизації бухгалтерського обліку земельних активів (В.М. Жук [7], С.М. Остапчук [24], В.М. Метелиця [19]), методиці постановки земель та прав користування ними на баланс (Ю.С. Бездушна [21], Т.А. Бінчаровська [1], А.І. Коріненко [16], Т.П. Остапчук [25], О.Ф. Ярмолюк [37]), поглиблюється теоретичний базис сприйняття земель сільськогосподарського призначення як окремого специфічного активу (О.В. Вороновська [3], Г.Г. Кірейцев [5, 12-14], Т.С. Кучеренко [17], О.В. Шевчук [36]).

Попри значну кількість публікацій, їх авторами не проведено системного огляду та аналізу історії становлення бухгалтерського обліку сільськогосподарських земель в Україні, результати якого дозволили відповісти на питання чому напрацювання наукової спільноти не знаходять широкого впровадження у практику, і яким буде облік земель в умовах їх ринку.

Метою статті є розкриття генезису бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні, виявлення та систематизація особливостей його розвитку. Це дозволить спрогнозувати як розвиватиметься облік земельних активів після відкриття ринку землі в Україні.

Методологія дослідження. Основою дослідження є системний аналіз науково-прикладних аспектів становлення і розвитку бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні. У процесі дослідження використано такі загальнонаукові методи та прийоми: історичний метод, методи узагальнення і систематизації – при опрацюванні результатів дисертаційних досліджень за піднятою тематикою, дослідженні економіко-правових особливостей використання земельних активів; метод індукції та дедукції, зіставлення, графічний метод – при розкритті генезису методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення; методи аналізу і синтезу, порівняння – при виявленні проблем практики бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в аграрних підприємствах; абстрактно-логічний метод, метод описового моделювання – при обґрунтуванні висновків.

Виклад основних результатів. Після здобуття незалежності в Україні розпочалось впровадження ліберальної моделі розвитку господарства на ринкових засадах. У зв'язку з цим, в законодавстві та земельно-правовій доктрині закріплюється поділ права власності на землю за суб'єктом права на форми права власності на землю. Множинність форм права власності на землю було запроваджено з ухваленням Закону України «Про форми власності на землю» від 30.01.1992 року.

Поява приватної власності на землю безумовно актуалізувала питання бухгалтерського обліку земельних ділянок, які в радянський період, будучи у власності держави, надавались лише у користування підприємствам, а їх площа наводилася у довідці до балансу. Отже, системний облік таких активів не вівся. При цьому на рахунку 01 «Основні засоби (фонди)» обліковувалися капітальні вкладення інвентарного характеру в земельні ділянки.

До 2000 року методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності в Україні визначались Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженим постановою Кабінету міністрів України від 03.04.1993 року № 250 [31]. Згадки про земельні ділянки не має ні в цьому документі, ні в діючому на той час плані рахунків. Однак, згідно цього Положення до основних засобів належали капітальні вкладення в багаторічні насадження та на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи). Таким чином, по відношенню до землі як активу підприємств бухгалтерський облік протягом 90-х років залишається майже незмінним, базуючись на методологічному надбанні радянського періоду. На нашу думку, це пов'язано з тим, що суттєвих економіко-правових стимулів для розвитку обліку землі в цей період ще не було.

Погоджуємося з іншими дослідниками [6], що визнання земельних ділянок несільськогосподарського призначення активом відбулося із прийняттям Указу Президента України «Про продаж земельних ділянок несільськогосподарського призначення» від 19.01.1999 р. № 32/99 та Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Аргументом на користь такого висновку є те, що як згідно з Положенням № 250 [31] (до 1 січня 2000 року), так і П(С)БО 7 «Основні засоби» [29], основні засоби зараховуються на баланс за первісною вартістю, що формується на основі фактичних витрат на їх придбання, спорудження і виготовлення. Останні дві дії по відношенню до земельних ділянок застосувати неможливо, отже, одним із головних шляхів їх набуття підприємством є придбання.

Становлення бухгалтерського обліку земель на нових методологічних засадах, які є його основою і сьогодні, розпочалось після прийняття:

– Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [32];

– Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [11];

– Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [29];

– Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [30];

– Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [28];

Бухгалтерський облік

– Земельного кодексу України від 25.10.2001 р. № 2768-III [9].

Варто зазначити, що у 2000 році методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності в Україні зазнали не просто оновлення, а кардинальної зміни, адже нові П(С)БО були розроблені на основі міжнародних стандартів – МСБО. З цього моменту облік землі, запозичивши методологію міжнародних стандартів, повинен був би стати зрозумілим і доступним для всіх суб'єктів господарювання, надавши земельним ділянкам статусу балансових активів у складі основних засобів. Однак, перехідні положення прийнятого у 2001 році Земельного кодексу України [9] зіграли ключову роль в історії розвитку бухгалтерського обліку земель, поділивши його на облік земельних ділянок сільськогосподарського призначення та облік всіх інших категорій земельних ділянок за цільовим призначенням.

Річ у тім, що відповідно до першої редакції Земельного кодексу (пп. 14, 15 Перехідних положень) до 1 січня 2005 року заборонялось внесення права на земельну частку (пай) до статутних фондів господарських товариств. Громадяни та юридичні особи, які мали у власності земельні ділянки для ведення селянського (фермерського) господарства та іншого товарного сільськогосподарського виробництва, а також громадяни України – власники земельних часток (паїв) були не вправі до 1 січня 2005 року продавати або іншим способом відчужувати належні їм земельні ділянки та земельні частки (паї), крім міни, передачі їх у спадщину та при вилученні земель для суспільних потреб [9]. Згодом дію цих пунктів неодноразово продовжували, що дало поштовх до розвитку методологічних і методичних засад бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення на правах користування – оренди та емфітевзису.

Облік всіх інших категорій земельних ділянок не викликав труднощів та ввійшов в буденну практику бухгалтерів. У новому Плані рахунків [11] такі об'єкти стали обліковуватись у складі основних засобів на субрахунку 101 «Земельні ділянки» та відображатися у фінансовій звітності. Обов'язковими умовами визнання земельних ділянок як основного засобу є імовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена. Перелік операцій із такими земельними ділянками включає купівлю, продаж, безоплатне отримання та безоплатну передачу, внесення до статутного капіталу підприємства. Облік ведеться за первісною вартістю, в певних випадках існує можливість переоцінки вартості активу, однак нарахування амортизації на земельні ділянки не проводиться.

В умовах дії мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, бухгалтерський облік земельних ділянок цієї категорії розвивався цілком по-іншому.

На початку 2000-х років серед науковців виникає дискусія довкола питання доцільності, можливості та необхідності визнання земель сільськогосподарського призначення як активу підприємств. Приводом до появи різних позицій стають критерії визнання активу. Згідно діючого на той час П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [27]. З огляду на те, що переважна більшість земель використовується на правах операційної оренди, а їх власниками є фізичні особи, дослідники дискутують довкола тези, чи має в таких умовах підприємство контроль над землею, і чи можна визнати її активом для відображення в балансі чи на позабалансовому рахунку. Врешті думки вчених зводяться до того, що такий контроль у підприємства виникає, виходячи з тривалого терміну оренди на основі укладеного договору, а відтак обліку сільськогосподарських земель бути! Наведемо позиції деяких дослідників того часу.

П.І. Гайдуцький, П.Т. Саблук та інші науковці зазначають: «Земля відповідає всім умовам визнання активу і може бути відображена у складі або необоротних активів підприємства (власні та набуті на правах фінансової оренди земельні ділянки) або на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» (земельні ділянки в оперативній оренді) [2, с. 370]. І.В. Замула додає: «А тому землі сільськогосподарського призначення підлягають відображенню в бухгалтерському обліку як власні (для власників земельних ділянок) або орендовані (для орендарів) активи» [8, с. 235].

До кінця 2000-х років позиція, що орендовані підприємством сільськогосподарські землі є активом, який потребує балансового відображення, остаточно була доведена і прийнята науковою спільнотою. Підтвердженням цього є підготовка відповідного методичного забезпечення:

– Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування [34];

– Методичні рекомендації з організації обліку та оцінки землі підприємствами АПК [35];

– Методичні рекомендації щодо відображення в обліку землі та прав постійного користування земельними ділянками бюджетними установами та державними комерційними підприємствами [21].

Проте, на практиці орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення бухгалтері підприємств почали ідентифікувати як об'єкт позабалансового обліку, відображаючи їх на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за методологією П(С)БО 14 «Оренда» [28]. Згідно п. 8 цього Положення, при операційній оренді землі орендар повинен відобразити об'єкт операційної оренди на позабалансовому рахунку 01 за вартістю, зазначеною в угоді про оренду й акті приймання-передачі (або на балансі – при фінансовій оренді землі) [28].

Опираючись на норми П(С)БО 14 «Оренда», було виявлено, що правові норми (мораторій на продаж землі, закріплені у перехідних положеннях Земельного кодексу України; п. 2 ст. 3 Закону України «Про фінансовий лізинг» [33] згідно якого земельні ділянки не можуть бути предметом лізингу) не є перешкодою, щоб класифікувати оренду земель сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку як фінансову з подальшим відображенням орендованих земельних ділянок у складі основних засобів. Детально такий методичний підхід розкритий у дисертаційному дослідженні [24], однак не знайшов підтримки серед науковців. Причиною такого негативного сприйняття, на наш погляд, є надмірна орієнтація вітчизняних дослідників на діючі правові норми, що призводить до обмеження наукових пошуків певними рамками, вузькості та нераціональності наданих пропозицій. Звідси і виникає лише часткове відображення в бухгалтерському обліку землі та інших природних ресурсів.

Після внесення у 2008 році змін до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [30] та затвердження у 2009 році Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 [20], увага дослідників приділяється розробці й удосконаленню бухгалтерського обліку прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення – права постійного користування, права оренди, емфітевзису. Головним питанням в дослідженнях цього напрямку є пошук джерела утворення права користування як нематеріального активу. Єдиної позиції серед науковців немає: пропонується відображати право користування землею по дебету 122 «Право користування майном», а кредитувати або рахунки зобов'язань по оренді (53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»), або рахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» чи 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

На практиці бухгалтерський облік прав користування землею першими почали вести великі агрохолдинги. Наприклад, у фінансовій звітності агрохолдингу «Мрія» за 2012 рік оцінені права оренди землі складають 99 млн. дол. [24, с. 70]. Серед малих та середніх сільськогосподарських підприємств облік прав користування землею не набув значного поширення, що передусім пов'язано з труднощами у визначенні достовірної вартості таких прав. Наразі процедура оцінки вартості земельних ділянок та прав користування ними (права оренди, права постійного користування, емфітевзису) для цілей бухгалтерського обліку є досить методологічно складною, що обумовлює нерозвиненість практики облікового відображення таких об'єктів.

Варто зазначити, що окрім організаційно-методичного забезпечення з початку 2000-х років в теоретичній площині розвивається кілька нових підходів до ідентифікації земель сільськогосподарського призначення, зокрема як специфічного активу [7], особливого біологічного активу [12-14] та особливого суспільно активу [24].

Так професор Г.Г. Кірейцев звертає увагу на необхідність визнання земель сільськогосподарського

призначення у складі біологічних активів та розроблення нових методологічних засад їх облікового відображення. Зокрема, вчений пише: «Земля – це особливий біологічний актив, особливе біологічне середовище. Будь-які критерії оцінки використання землі, що опираються на принципи монетаризму, є неприйнятними, а така оцінка не є нормальним явищем. Критерії повинні бути іншими» [12, с. 15]. «Потреба у створенні нової методології їх обліку (тобто біологічних активів, до яких професор Г.Г. Кірейцев відносить і землю – авт.), оцінки інтегрованої екологічної та соціально-економічної результативності використання їх людиною є актуальною» [14, с. 16]. Всупереч вищенаведеної позиції професора, за методологією МСБО 41 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи» земля виключена зі складу біологічних активів, що суперечить основним постулатам теорії фізичної економії та Концепції сталого розвитку. Як наслідок, в міжнародних і національних стандартах немає чіткої методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, а облік таких земельних ділянок здійснюється аналогічно іншим об'єктам основних засобів.

Хоча погляди вченого на організацію обліку земель за його життя не знайшли практичного вираження та є лише фундаментом для подальших наукових пошуків, на нашу думку, такий підхід все ж заслуговує на увагу наукової спільноти. По-перше, як зазначав професор Г.Г. Кірейцев, практику вирішення проблем управління процесами аграрного землекористування, побудовану на філософії бізнесу та зорієнтовану виключно на критерій прибутковості й винятково на інтереси приватного власника в сільському господарстві, не можна визнати обґрунтованою. Такий підхід виключає можливість розуміння землі як основного біологічного активу сільськогосподарського і лісового виробництва та людини, чие право власності на цей актив надано йому природою [14, с. 16]. По-друге, тенденція до загострення проблем використання та відновлення запасів природних ресурсів неодмінно призведе до недостатності лише статичної бухгалтерської інформації про наявність земельних ресурсів, їх оцінки в грошовому вимірнику для цілей управління сільськогосподарським виробництвом. На перше місце по затребуваності вийде оперативна облікова інформація про використання земельних ресурсів як особливого біологічного середовища, що характеризуватиме екологічні, виробничі та інші параметри земельної ділянки, які впливають на кількість і якість виробленої продукції.

В наш час причиною відсутності практичного прояву методології обліку земель сільськогосподарського призначення як особливих біологічних активів є домінування в економічному житті положень маржиналістичних теорій, орієнтованих «на забезпечення збереження капіталу, отримання максимальних прибутків та відображення їх показників у стандартизованій фінансовій звітності. Інші завдання і цілі управління процесами суспільного економічного відтворення та обліково-аналітичного його забезпечення залишаються другорядними» [15, с. 13].

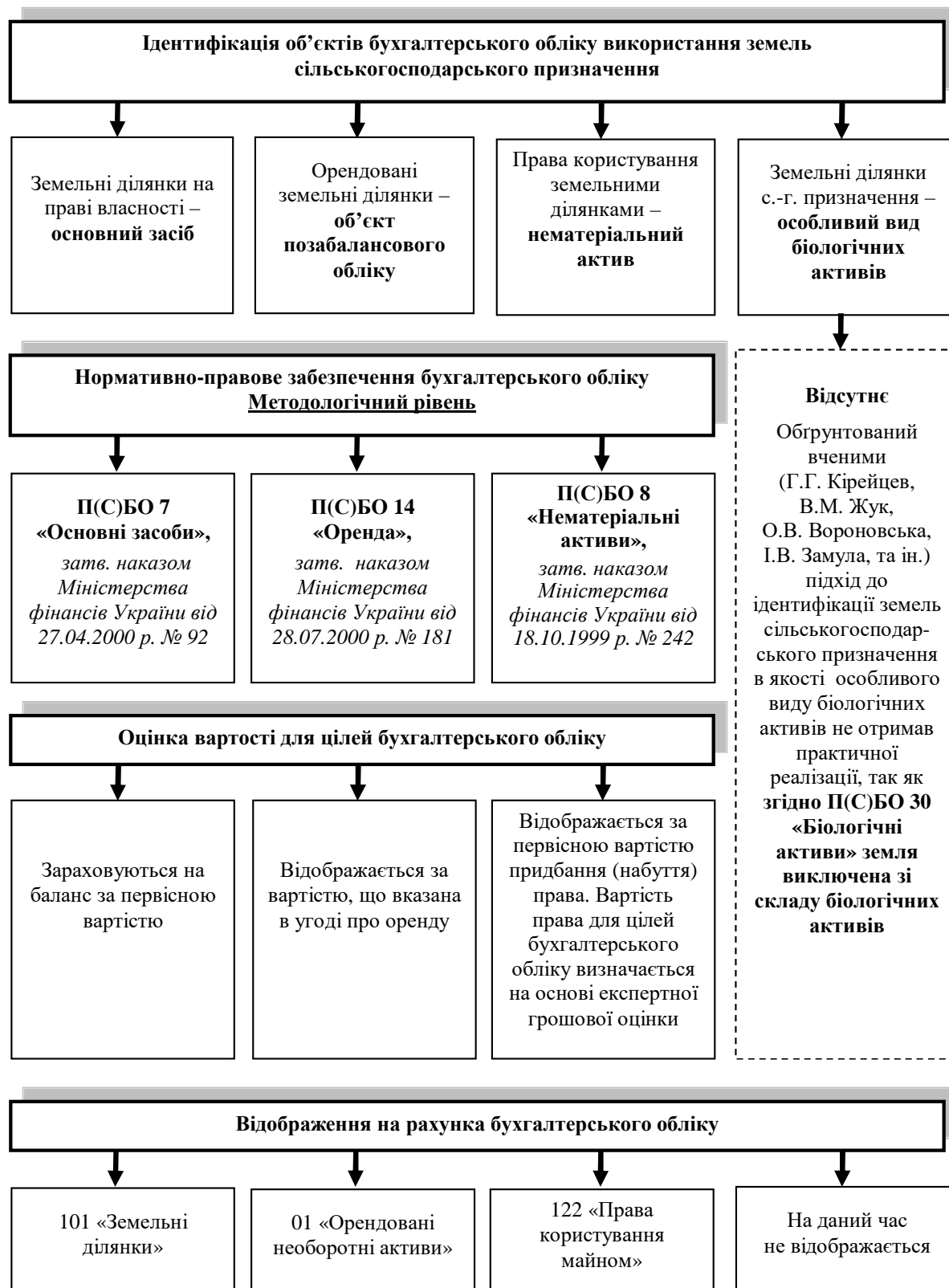


Рис. 1. Генезис вітчизняної методології бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення

Джерело: складено авторами.

В.М. Жук. пропонує модель земельного активу, складовими якого є: 1) господарський актив; 2) національне багатство; 3) планетарний природний ресурс. Вчений вважає, що розвиток методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення потребує трійного відображення їх природи та першочергової уваги як до найбільш значимого в аграрній економіці активу. Останнє має бути в основі нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. При цьому, якщо перший рівень представлення земельного капіталу – як господарського активу, має винятково комерційний характер (в цьому зацікавлений власник), то функція обліку землі як природного ресурсу та національного багатства має глобальне значення [7, с. 330-331].

Як показав проведений у попередніх дослідженнях [24] аналіз ознак суспільних активів, до складу яких М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера [22] відносять інфраструктурні активи, такі як автомобільні та залізничні магістралі, мости, дамби, парки, водосховища, землі сільськогосподарського призначення можуть бути ідентифіковані як особливий суспільний актив. Наведено багато аргументів на користь справедливості такого

сприйняття, однак ключовий доказ полягає в тому, що моральний обов'язок держави урізати право абсолютної власності на користь загального блага усього суспільства вказує на те, що земля може розглядатись як суспільний актив з особливим статусом.

Таким чином, визнання земельних ділянок активом поряд з іншими матеріальними цінностями, які знаходять своє відображення в системі бухгалтерського обліку, призвело до формування теоретичних, методологічних та методичних засад їх обліку підприємствами різних форм власності. Правові обмеження використання земель сільськогосподарського призначення на правах власності спричинили значне поширення у практиці господарювання орендних відносин та зумовили розвиток одразу кількох методологічних підходів до відображення в бухгалтерському обліку земельних ресурсів аграрних підприємств (рис. 1).

За останні 20 років методологічні, організаційні та методичні засади бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними стали предметом багатьох дисертаційних досліджень (табл. 1).

Таблиця 1

Вирішення проблем бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення у вітчизняних дисертаціях

Рік захисту	Здобувач	Тема роботи	Результати, винесені на захист
1	2	3	4
2008	Ярмолюк О.Ф.	Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах	сформульовано комплексне визначення поняття «земельні ресурси» як виду довгострокових необоротних активів; запропоновано систему документування земельних ресурсів сільськогосподарського призначення; удосконалено: трактування та співвідношення понять «земельна ділянка», «право користування земельною ділянкою», «капітальні витрати на поліпшення земель» в системі управління земельними ресурсами; механізм оцінки земельних ресурсів та порядок розкриття у звітності аграрних підприємств інформації про наявність та рух земельних ресурсів у грошовому та натуральному вимірниках
2010	Жук В.М.	Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика*	удосконалено методологію обліку земель сільськогосподарського призначення як передумову формування стандарту бухгалтерського обліку найбільш цінного активу, що дозволило визначити предметом обліку цієї категорії земель господарські, соціальні та екологічні процеси, які формують відповідно об'єкти, виходячи із запитів, що розглядають землю як господарський актив, національне багатство та природний ресурс планетарного значення
2011	Голуб Н.О.	Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення	обґрунтовано рекомендації щодо удосконалення синтетичного та аналітичного обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення; удосконалено: класифікацію об'єктів обліку та контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення; документальне оформлення витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення; організацію проведення аудиту витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення з використанням еколого-економічного аналізу

1	2	3	4
2015	Остапчук С.М.	Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення	сформовано концептуальні засади розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення на основі адаптації зарубіжного досвіду та використання системного багаторівневого нормативно-правового підходу, що включає запровадження інструментів і механізмів нормативно-програмного рівня, напрацювання методологічного рівня (окремого галузевого стандарту бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними), методичного рівня (відповідних методичних рекомендацій) та організаційного рівня (відповідного розділу облікової політики підприємства)
2016	Машкова Т.В.	Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь	запропоновано облікову систему, спрямовану на поліпшення інформаційного забезпечення ефективного управління параметрами якості сільськогосподарських угідь через створення спеціальних модулів синхронізації Arc-GIS 9.3 із бухгалтерським програмним продуктом «1С:Підприємство 8»; удосконалено методичні підходи до документального відображення сільськогосподарських угідь та їх якісних параметрів
2016	Льчак О.В.	Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства	удосконалено: розподіл компетенцій суб'єктів контролю відповідно до їх повноважень, що стало основою для побудови його тривірневої моделі за збереженням та використанням земельних ресурсів сільського господарства; теоретико-прикладне обґрунтування оцінки земельних ресурсів; організаційно-методичне забезпечення відображення окремих видів земельних ресурсів та операцій із ними в бухгалтерському обліку на основі використання міжнародного досвіду та широкої імплементації Міжнародних стандартів фінансової звітності; організаційне і документальне забезпечення процесу інвентаризації земельних ресурсів сільського господарства; систему обліково-контрольного забезпечення землекористування
2017	Коріненко А.І.	Облікове забезпечення включення прав користування землею до економічного обігу	удосконалено концептуальні засади бухгалтерського обліку прав користування землею: визначено основоположні принципи обліку прав користування землею, запропоновано механізм імплементації зарубіжного досвіду, обґрунтовано ієрархічну структуру нормативно-методичного забезпечення, завершальним елементом якої є галузева облікова політика; удосконалено методику визначення вартості права оренди земель сільськогосподарського призначення для цілей бухгалтерського обліку на основі поєднання витратного та дохідного підходів; поглиблено документальне забезпечення обліку прав користування землею шляхом розроблення «Акта оцінки вартості права оренди земельної ділянки»
2017	Пантюхова А.В.	Облік та аналіз використання і відновлення земельних ресурсів	удосконалено: методичний підхід до обліку операцій з відновлення земельних ресурсів; методичний підхід до аналізу використання і відновлення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення; інформаційне забезпечення системи управління сільськогосподарськими підприємствами; класифікацію земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку
2018	Бінчаровська Т.А.	Облік та аналіз земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах	запропоновано комплексну блок-схему обліково-аналітичного забезпечення управління земельними ресурсами сільськогосподарських підприємств, яка передбачає інтеграцію внутрішніх і зовнішніх обліково-аналітичних операцій та форм, пов'язаних із моніторингом, пошуком, залученням і використанням земель; вдосконалено форму та зміст окремих первинних документів

1	2	3	4
2019	Остапчук Т.П.	Теорія та методологія бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них*	одержано: теоретико-методологічні положення бухгалтерського обліку земельних квазі-активів (поняття та критерії визнання в обліку, класифікація, оцінка, методичні підходи до відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у формах звітності); теоретичні положення бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них на основі неінституційної теорії в частині визначення їх сутності, класифікації та критеріїв визнання в складі об'єктів обліку; цілісну систему оцінки земельних активів та земельних квазі-активів через визначення порядку формування метрики їх вартості з врахуванням впливу якісних, часових та правових індикаторів та їх дефазифікації в кількісний вимір на основі теорії нечітких множин; удосконалено: систему документування операцій з земельними активами та квазіактивами; методичні підходи бухгалтерського обліку операцій з земельними активами як об'єктами інвестиційної нерухомості; методичні положення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з капіталізацією прав на довгострокову та короткострокову оренду земельних активів; порядок проведення інвентаризації на підприємстві та узагальнення її результатів

* – дисертації на здобуття наукового ступеня д.е.н.

Джерело: систематизовано авторами на основі [1, 4, 7, 10, 16, 18, 24-26, 37].

Як бачимо, безпосередньому вирішенню проблем бухгалтерського обліку земельних ресурсів у сільському господарстві присвячено дві докторські та вісім кандидатських дисертацій. Дослідниками поглиблено теоретичне підґрунтя обліку та оцінки вартості земельних ділянок та прав користування ними, запропоновано удосконалені методичні підходи до відображення й документування операцій із земельними активами. Методологічна складова присутня в дисертаціях В.М. Жука [7], Т.П. Остапчук [25], С.М. Остапчука [24]. В той же час, лише О.В. Ільчак [10] торкається питання контролю за збереженням і використанням земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, а Н.О. Голуб [4] удосконалює організацію проведення аудиту витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення з використанням еколого-економічного аналізу. Вважаємо, що низька увага до проблем контролю за використанням земель пояснюється залежністю контрольних процедур від облікового забезпечення: неможливо здійснювати контроль операцій, які не мають відображення в обліковій системі – на рахунках бухгалтерського обліку. Схожа ситуація й з аналізом як функцією управління, на посилення якої націлені роботи Т.А. Бінчаровської [1] та А.В. Пантюхової [26].

Варто додати, що напрацювання методологічного рівня регулювання бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні не лише представлені теоретичним обґрунтуванням в дисертації В.М. Жука [7], але й дали змогу сформулювати проекти окремого бухгалтерського стандарту. Так у 2015 році одним із авторів цієї статті було запропоновано проект окремого П(С)БО під назвою «Землі сільськогосподарського призначення та права користування ними» [24], який покликаний

розкрити методологічні засади обліку сільськогосподарського землекористування, виходячи із специфічних особливостей землі, які дозволяють ідентифікувати її як один із першочергових активів планетарного значення.

Ще один проект окремого стандарту – національний галузевий стандарт звітності (НГСЗ 1) «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві» запропонував В.М. Метелиця, виділивши наступні складові земельного капіталу – об'єкти бухгалтерського обліку (табл. 2) [19, с. 28].

Зауважимо, що така структура об'єктів земельних відносин вимагає розробки та впровадження декількох моделей облікового відображення земель, отриманих на праві постійного користування у складі активів підприємства, залежно від його правового статусу.

Формування змістовного наповнення стандарту, як вважає В.М. Метелиця, слід здійснювати на основі врахування кращої світової і вітчизняної облікової методології, під якою дослідник розуміє норми діючих МСФЗ та П(С)БО. Проте, на наш погляд, в основу стандарту повинні бути покладені принципові нові методологічні засади обліку земель, які попередньо запропоновані у роботах О.В. Вороновської, В.М. Жука, І.В. Замули, Г.Г. Кірейцева, В.О. Шевчука та інших провідних вітчизняних вчених.

Найскладнішою проблемою, яка була раніше, та залишається частково не вирішеною досі, є необхідність розробки адекватної, виходячи із економіко-правової природи земельних активів, оцінки земельних ділянок та прав користування ними для цілей бухгалтерського обліку.

Структура НГСЗ 1 «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві», запропонованого В.М. Метелицею

Складові земельного капіталу	Об'єкти бухгалтерського обліку
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
Плата за користування землями сільськогосподарського призначення	Орендна плата; Земельний податок
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

Джерело: побудовано авторами на основі аналізу [19].

На наш погляд, революційним є підхід до поєднання витратного і дохідного підходів при оцінці прав оренди землі, викладений в дисертації А.І. Коріненко [16]. Хоча запропонована методика ще далека від досконалості, вона передбачає розподіл вартості права оренди на складові, що в класичному розумінні показують джерела виникнення такого права як активу, а відтак має важливе значення. Зокрема, частина вартості права, яку формує рентний дохід, фактично показує економічну вигоду від використання права, яку отримує підприємство-орендар. Іншу частину вартості права формує сукупність орендних платежів, сплачених підприємством-орендарем власнику земельної ділянки.

Таким чином, аналіз результатів дисертаційних досліджень (табл. 1) свідчить, що увагою науковців системно охоплено проблеми сільськогосподарського землекористування – від поглиблення теоретичних і методологічних засад, розробки й удосконалення документального та методичного забезпечення операцій із земельними ділянками та правами користування ними, до обґрунтування організації і методики контролю та аналізу використання земельних ресурсів аграрними підприємствами.

Висновки. Становлення бухгалтерського обліку земель як необоротного активу підприємств в Україні розпочалось в кінці 90-х років минулого століття із прийняттям законодавчих актів, якими було закріплено право приватної власності на землю та визначено можливість її продажу, а також визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про земельні активи й розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Однак, встановлення заборони на продаж земель сільськогосподарського призначення у 2001 році та поступове її продовження призвело до того, що розвиток бухгалтерського обліку земель ознаменувався двома напрямками: облік земель загалом, і облік земель сільськогосподарського призначення зокрема. Облік всіх категорій земель на

праві власності почав вестись за методологією П(С)БО 7 «Основні засоби» аналогічно іншим групам основних засобів, хіба що винятковою нормою стала відсутність нарахування амортизації на такі активи. У зв'язку з тим, що понад 90 % земель сільськогосподарського призначення використовується підприємствами на правах оренди та правах постійного використання, їх облік на практиці ведеться переважно позабалансом – за правилами операційної оренди, активно розвиваючись лише в науково-теоретичній площині.

Головними здобутками науковців є обґрунтовані теоретико-методологічні підходи до ідентифікації земель сільськогосподарського призначення як: специфічного активу, що складається з трьох складових – господарський актив, національне багатство, планетарний природний ресурс; особливого біологічного активу; особливого суспільно активу. Це яскраво свідчить про гостру необхідність формування окремої методології обліку такого активу. Розробка методичних засад оцінки вартості прав оренди землі на основі поєднання витратного і дохідного підходів відкриває нові можливості для врахування природничих та економіко-правових особливостей землі як необоротного активу і земельного капіталу підприємства. Запропоновані проекти окремого стандарту є основою для формування методологічного рівня регулювання бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення.

Виявлено, що в Україні спостерігається розрив між теорією і практикою бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. Серед основних причин:

– обмеженість наукових пошуків рамками правових норм – дослідники як слід не враховували природу землі як особливого активу, інформаційні запити практики управління, а намагалися підлаштувати свої пропозиції під діючі правові норми, замість того, щоб вказати на необхідність зміни таких норм. Як приклад, несприйняття

можливості відображення оренди земель сільськогосподарського призначення як фінансової, що з точки зору бухгалтерського обліку – правильно і доцільно, а з позиції Закону України «Про фінансовий лізинг» – неприпустимо.

– Відсутність реальної взаємодії науки з органами методологічного впливу – передусім Міністерством фінансів України, яке забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Свідченням цього є дуже низький ступінь реалізації в нормативно-правових документах пропозицій вчених, якщо про таку реалізацію взагалі може йти мова. До прикладу, розроблена В.М. Жуком Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України була лише схвалена Колегією Міністерства аграрної політики України (протокол № 1 від 3 лютого 2009 року), але так і не прийнята до реалізації.

– Домінування інтересів суб'єктів глобальної при розробці методології бухгалтерського обліку, в той час як інтереси суб'єктів локальної економіки до уваги не беруться. Доказом цього факту є розроблення і прийняття національних П(С)БО на основі міжнародних стандартів, частковий перехід на використання МСФЗ з 2011 року (доповнення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» статтею 12¹ «Застосування міжнародних стандартів»). Якщо для України землі сільськогосподарського призначення важливі з позиції забезпечення продовольчої і загалом національної безпеки країни, а тому їх облік має бути в пріоритеті, то для гравців глобальної економіки – транснаціональних корпорацій, які фінансують розробку МСФЗ, – це один із основних засобів, який не потребує окремого підходу.

Вважаємо, що після запровадження ринку землі, анонсованого новим урядом на осінь 2020 року, увага до бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні буде поступово послаблюватися. Продаж землі змінюватиме пропорції між орендованими і власними земельними ділянками на користь останніх, що дозволить підприємствам вести їх облік у складі основних засобів на основі методології П(С)БО 7 / МСБО 16. В таких умовах науковій спільноті буде ще важче донести суспільству, керівництву країни, органам методологічного впливу і підприємствам-землекористувачам необхідність прийняття окремої методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. Як свідчить досвід інших країн, зокрема Індонезії, навіть реалізовані у національних стандартах методологічні підходи, що відповідають інтересам локальної економіки, можуть бути витіснені МСФЗ з облікової практики. Попри негативні очікування українським вченим все ж не варто опускати руки, а намагатися об'єднати зусилля й надалі відстоювати свою позицію

та національні інтереси на міжнародному рівні, зокрема через участь в роботі Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та публікації у виданнях, що індексуються в Scopus та Web of Science.

4 Список використаних джерел

1. Бінчаровська Т. А. Облік та аналіз земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет, 2018. 20 с.
2. Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах: посібник / [Г. Л. Артикульна, О. В. Волошина, П. І. Гайдучський та ін.]; за ред. П. І. Гайдучського і П. Т. Саблука. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2002. 408 с.
3. Вороновська О. В. Бухгалтерський облік сільськогосподарської діяльності в контексті сталого розвитку. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. № 1(13). С. 100-103.
4. Голуб Н. О. Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2011. 20 с.
5. Гудзинський О. Д., Кірейцев Г. Г., Савчук В. К. Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК. *Економічна теорія*. 2005. № 2. С. 80-95.
6. Гузар Б. С., Загребельна Н. І., Головка Л. Л. Удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів і витрат на їхнє поліпшення в агроформуваннях. *Економіка АПК*. 2007. № 11. С. 133-137.
7. Жук В. М. Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика: дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2010. 576 с.
8. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 440 с.
9. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
10. Ільчак О. В. Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: Національний університет біоресурсів і природокористування України, 2016. 26 с.

Бухгалтерський облік

11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

12. Кірейцев Г. Г. Необхідність оновлення теорії обліку: виклик часу. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів*. IX Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 13-15.

13. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.

14. Кірейцев Г. Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України. *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи*. II Міжнар. наук.-практ. конф.: Зб. тез та виступів. К.: Інститут аграрної економіки, 2006. С. 9-18.

15. Кірейцев Г. Г. Глобалізація економіки и унифікація методології бухгалтерського учета: Научний доклад на 6 Междунар. науч. конф. «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития», г. Житомир, 18-19 октяб. 2007 г. Житомир: ЖГТУ, 2007. 68 с.

16. Коріненко А. І. Облікове забезпечення включення прав користування землею до економічного обігу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2017. 21 с.

17. Кучеренко Т. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 7. С. 46-49.

18. Машкова Т. В. Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: Національний університет біоресурсів і природокористування України, 2016. 24 с.

19. Метелиця В. М. Запровадження стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення як інституту бухгалтерської професії. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 3. С. 27-33.

20. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327. URL: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=510215

21. Методичні рекомендації щодо відображення в обліку землі та прав постійного користування земельними ділянками бюджетними установами та державними комерційними підприємствами / За ред.

В.М. Жука, Ю.С. Бездушної. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 1. С. 4-15.

22. Метьюс М. Р. Теорія бухгалтерського учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой / М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера. М.: ЮНИТИ, 1999. 663 с.

23. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби»; Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_014

24. Остапчук С. М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2014. 212 с.

25. Остапчук Т. П. Теорія та методологія бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2019. 43 с.

26. Пантюхова А. В. Облік та аналіз використання і відновлення земельних ресурсів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: Київський національний торговельно-економічний університет, 2017. 26 с.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

31. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене Постановою Кабінету міністрів України від 03.04.1993 р. № 250. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/250-93-p>

32. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

33. Про фінансовий лізинг: Закон України від 16.12.1997 р. № 723/97-ВР. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/723/97-вр>

34. Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і

оподаткування / За ред. В. М. Жука та І. Б. Садовської. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 5. С. 71-162.

35. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК / За редакцією А. М. Третяка, В. М. Жука. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 3. С. 135-206.

36. Шевчук В. О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації. *Облік і фінанси*. 2013. № 1(59). С. 66-73.

37. Ярмолюк О. Ф. Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2008. 23 с.

4 References

1. Bincharovska, T. A. (2018). *Oblik ta analiz zemelnykh resursiv u silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Accounting and analysis of land resources in agricultural enterprises] (Dissertation abstract). Ternopil: Ternopilskyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet.

2. Artykulna, H. L., Voloshyna, O. V., Haidutskyi, P. I. et al. (2002). *Bukhhalterske ta podatkovye zabezpechennia mainovykh i zemelnykh vidnosyn u novostvorenykh silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Accounting and tax support of property and land relations in newly established agricultural enterprises] (ed. by Haidutskyi P. I. & Sabluk P. T.). Kyiv: NNTs «Instytut ahrarnoi ekonomiky» UAAN.

3. Voronovska, O. V. (2011). *Bukhhalterskyi oblik silskohospodarskoi diialnosti v konteksti staloho rozvytku* [Accounting for agricultural activities in the context of sustainable development]. *Visnyk Berdianskoho universytetu menezhmentu i biznesu*, 1(13), 100-103.

4. Holub, N. O. (2011). *Oblik i kontrol vytrat na polipshennia zemel silskohospodarskoho pryznachennia* [Accounting and control of costs for improving agricultural land] (Dissertation abstract). Kyiv: Natsionalnyi naukovyi tsentr «Instytut ahrarnoi ekonomiky».

5. Hudzynskyi, O. D., Kireitsev, H. H., Savchuk, V. K. (2005). *Ekonomichna teoriia ta realizatsiia yii polozhen v mekhanizмах rozvytku APK* [Economic theory and implementation of its provisions in the mechanisms of development of agro-industrial complex]. *Ekonomichna teoriia*, (2), 80-95.

6. Huzar, B. S., Zahrebelna, N. I., Holovko, L. L. (2007). *Udoskonalennia bukhhalterskoho obliku zemelnykh resursiv i vytrat na yikhnie polipshennia v ahroformuvanniakh* [Improvement of accounting for land resources and expenses for their improvement in agricultural formations]. *Ekonomika APK*, (11), 133-137.

7. Zhuk, V. M. (2010). *Rozvytok bukhhalterskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky: teoriia,*

metodolohiia, praktyka [Development of Accounting in agricultural sector of economy: theory, methodology, practice] (Doctoral dissertation). Kyiv: Natsionalnyi naukovyi tsentr «Instytut ahrarnoi ekonomiky».

8. Zamula, I. V. (2010). *Bukhhalterskyi oblik ekolohichnoi diialnosti u zabezpechenni stiikoho rozvytku ekonomiky* [Accounting of ecological activity in ensuring sustainable development of the economy]. Zhytomyr: ZhDTU.

9. Verkhovna Rada Ukrainy. (25.10.2001). *Zemelnyi kodeks Ukrainy* [Land Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

10. Ichak, O. V. (2016). *Bukhhalterskyi oblik i kontrol zemelnykh resursiv silskoho hospodarstva* [Accounting and control of agricultural land resources] (Dissertation abstract). Kyiv: Natsionalnyi universytet bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy.

11. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (30.11.1999). *Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii* [Instruction on application of the Plan of accounts of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

12. Kireitsev, H. H. (2015). *Neobkhdnist onovlennia teorii obliku: vyklyk chasu* [The need to update the theory of accounting: a call to time]. In *Rozvytok bukhhalterskoho obliku: teoriia, profesiia, mizhpredmetni zviazky* (pp. 13-15). Kyiv: NNTs «IAE».

13. Kireitsev, H. H. (2007). *Rozvytok bukhhalterskoho obliku: teoriia profesiia, mizhpredmetni zviazky* [Development of accounting: the theory, profession, interpersonal relations]. Zhytomyr: ZhDTU.

14. Kireitsev, H. H. (2006). *Umovy rozvytku bukhhalterskoho obliku v silskomu hospodarstvi Ukrainy* [Conditions of development of accounting in agriculture in Ukraine]. In *Reformuvannia obliku, zvitnosti ta audytu v systemi APK Ukrainy: stan ta perspektyvy* (pp. 9-18). Kyiv: Instytut ahrarnoi ekonomiky.

15. Kireitsev, H. H. (2007). *Hlobalizatsiia ekonomiki i unifikatsiia metodolohii bukhhalterskoho ucheta* [Globalization of the economy and unification of accounting methodology]. Zhytomyr: ZhHTU.

16. Korinenko, A. I. (2017). *Oblikove zabezpechennia vkluchennia prav korystuvannia zemleiu do ekonomichnoho obihu* [Accounting for the inclusion of land use rights in economic circulation] (Dissertation abstract). Kyiv: Natsionalnyi naukovyi tsentr «Instytut ahrarnoi ekonomiky».

17. Kucherenko, T. (2007). *Vidobrazhennia biolohichnykh aktyviv u finansovii zvitnosti silskohospodarskykh pidpriemstv* [Reflection of biological assets in the financial statements of agricultural enterprises]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (7), 46-49.

18. Mashkova, T. V. (2016). *Oblikovo-informatsiine vidobrazhennia yakisnykh parametriv silskohospodarskykh uhid* [Accounting and information display of qualitative parameters of agricultural lands] (Dissertation abstract). Kyiv: Natsionalnyi universytet bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy.

Бухгалтерський облік

19. Metelytsia, V. M. (2013). Zaprovdzhennia standartu obliku zemel silskohospodarskoho pryznachennia yak instytutu bukhhalterskoi profesii [Introduction of the standard of accounting for agricultural lands as an institution of accounting profession]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (3), 27-33.
20. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (16.11.2009). Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku nematerialnykh aktyviv [Guidelines for accounting for intangible assets]. Retrieved from http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=510215
21. Zhuk, V. M. (ed.), Bezdushna, Yu. S. (ed.) (2010). Metodychni rekomendatsii shchodo vidobrazhennia v obliku zemli ta prav postoinoho korystuvannia zemelnymy diliankami biudzhethnymi ustanovamy ta derzhavnymy komertsiiynymy pidpriemstvamy [Guidelines for accounting for land and rights of permanent use of land plots by the budgetary institutions and state-owned enterprises]. *Oblik i finansy APK*, (1), 4-15.
22. Metius, M. R., Perera, M. Kh. B. (1999). Teoriia bukhhalterskoho ucheta [Accounting theory] (Translate into English; ed. by Sokolov Ya. V. & Smyrnova Y. A.). Moskva: YuNYTY.
23. International Accounting Standards Board. (2003). IAS 16 – Property, Plant and Equipment. Retrieved from http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_014
24. Ostapchuk, S. M. (2014). Bukhhalterskyi oblik zemel silskohospodarskoho pryznachennia [Accounting of the land for agricultural purpose] (Candidate dissertation). Kyiv: Natsionalnyi naukovyi tsentr «Instytut ahrarnoi ekonomiky».
25. Ostapchuk, T. P. (2019). Teoriia ta metodolohiia bukhhalterskoho obliku zemelnykh aktyviv ta prav na nykh [Theory and methodology of accounting for land assets and rights to them] (Dissertation abstract). Zhytomyr: Zhytomyrskyi derzhavnyi tekhnolohichnyi universytet.
26. Pantiukhova, A. V. (2017). Oblik ta analiz vykorystannia i vidnovlennia zemelnykh resursiv [Accounting and analysis of use and restoration of land resources] (Dissertation abstract). Kyiv: Kyivskyi natsionalnyi torhovelno-ekonomichnyi universytet, 2017. 26 s.
27. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (31.03.1999). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» [National Accounting Standard 1 «General Requirements for Financial Reporting»]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>
28. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (28.07.2000). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 14 «Orenda» [National Accounting Standard 14 «Lease»]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
29. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (27.04.2000). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby» [National Accounting Standard 7 «Fixed assets»]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
30. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (18.10.1999). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy» [National Accounting Standard 8 «Intangible assets»]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
31. Kabinet ministriv Ukrainy. (03.04.1993). Polozhennia pro orhanizatsiiu bukhhalterskoho obliku i zvitnosti v Ukraini [Regulations on the organization of accounting and reporting in Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/250-93-п>
32. Verkhovna Rada Ukrainy. (16.07.1999). Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
33. Verkhovna Rada Ukrainy. (16.12.1997). Pro finansovyi lizynh: Zakon Ukrainy [On Financial Leasing: Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/723/97-п>
34. Zhuk, V. M. (ed.), Sadovska, I. B. (ed.) (2005). Rekomendatsii z vrehuliuvannia mainovykh i zemelnykh vidnosyn v silskohospodarskomu biznesi: dokumentalne oformlennia, oblik i opodatkuвання [Guidelines for regulation of property and land relations in the agricultural business: documenting, accounting and taxation]. *Oblik i finansy APK*, (5), 71-162.
35. Tretiak, A. M. (ed.), Zhuk, V. M. (ed.) (2005). Rekomendatsii z orhanizatsii obliku ta otsinky zemel na pidpriemstvakh APK [Guidelines on the organization of accounting and valuation of land in agricultural enterprises]. *Oblik i finansy APK*, (3), 135-206.
36. Shevchuk, V. O. (2013). Aktyvy yak obiekty obliku, kontroliu ta analizu: problemy ekoloho-ekonomichnoi identyfikatsii ta interpretatsii [Assets as Accounting, Control and Analysis Objects: Ecology & Economic Identification and Interpretation]. *Oblik i finansy*, 1(59), 66-73.
37. Yarmoliuk O. F. (2008). Oblik zemelnykh resursiv v silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Accounting for land resources in agricultural enterprises] (Dissertation abstract). Kyiv: Natsionalnyi naukovyi tsentr «Instytut ahrarnoi ekonomiky».