

Ярмолюк О. Ф.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Житомирського національного агроекологічного університету*

Шишка Р. С.

*студент
Житомирського національного агроекологічного університету*

Yarmoliuk Olena

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Accounting, Taxation and Audit
Zhytomyr National Agroecological University*

Shyshka Roman

Student of Zhytomyr National Agroecological University

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВІДОБРАЖЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В ОБЛІКУ

Анотація. У ході дослідження доведено, що земельні ділянки, витрати на їх поліпшення, права користування землею ідентифікуються як окремі об'єкти бухгалтерського обліку, що функціонують у взаємозв'язку один з одним та які можна визначити за ознаками: власності та володіння (власні, на правах постійного користування, в оренді), приналежності таких ресурсів до процесу виробництва (здіяні у виробництві, не здійснені, під будівлями виробничого і невиробничого призначення, утримуються з метою здачі в оренду чи продажу), матеріальності щодо природи свого походження (земельна ділянка або право користування ділянкою). Земельні ресурси сільськогосподарського призначення авторами ідентифіковано у складі матеріальних активів підприємства, що є основними засобами виробництва та потребують здійснення додаткових вкладень для вдосконалення їхніх якісних характеристик. Сформульований науковий підхід до визначення земельних ресурсів має стати основним теоретичним підґрунтям для вдосконалення їх класифікації, порядку визнання, організації синтетичного та аналітичного обліку, достовірного відображення у звітності підприємства, посилення контрольно-аналітичних функцій у землеволодінні та землекористуванні.

Ключові слова: земельні ресурси, земельна ділянка, матеріальний актив, основний засіб, нематеріальний актив, об'єкт обліку.

Вступ та постановка проблеми. Земля є природним середовищем, в якому живе людина, це природна матерія і територіальний простір існування та розвитку людського суспільства. Земельні ресурси виступають матеріальною основою будь-якої діяльності людини. Отже, належне відображення інформації про земельні ресурси в системі первинного, аналітичного, синтетичного обліку та звітності має велике значення для підприємств різних галузей виробництва.

Україна володіє значним земельно-ресурсним потенціалом. Земельний фонд нашої держави становить 60,35 млн. га, або близько 6% території Європи. При цьому сільськогосподарські угіддя становлять 19% від загальноєвропейських, у тому числі рілля – близько 27%. Показник площі сільськогосподарських угідь у розрахунку на одну особу є найвищим серед європейських країн – 0,9 га, у тому числі 0,7 га ріллі (середній показник європейських країн – 0,44 і 0,25 га відповідно) [1].

У цілому площа сільськогосподарських земель становить 41,5 млн. га, або 68,7% площі усієї території України, а площа ріллі – 32,5 млн. га, або 78,4% усіх угідь. На частку лісів та лісовкриті площі припадає 15,6%, забудовані землі – 6,0%, води – 4,0%, інші землі – 5,7% [2, с. 65].

Отже, найбільша частина земельних ресурсів нашої держави належить саме до засобів сільськогосподарського виробництва. Унікальність земельних ресурсів галузі сільськогосподарства зумовлює необхідність специфічної розбудови системи обліку землі, яка включає в себе накопичення, систематизацію, обробку та аналіз економічної інформації про кількісні, якісні, вартісні та правові дані земельних ділянок для моніторингу якісних

характеристик ґрунтів та забезпечення ефективного землекористування. Відповідно, виникає потреба в дослідженні стану методичних основ наявної системи обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми облікового забезпечення земельних відносин розглядалися у працях П.І. Гайдуцького, Б.С. Гузара, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, І.В. Замули, Г.Г. Кірейцева, П.Т. Саблука тощо. Сьогодні питання облікового відображення земельних ресурсів перебувають у колі наукових досліджень таких науковців: Т.А. Бінчаровської, Н.О. Голуб, О.В. Ільчак, Ю.І. Литвинець, С.М. Остапчука тощо. Попри наявність вагомих наукових напрацювань із досліджуваної проблеми єдина методика бухгалтерського обліку земельних ресурсів сьогодні відсутня, тому виникає потреба у поглибленні теоретико-облікових засад земельних ресурсів, їх систематизації та проведенні додаткових досліджень у напрямі ідентифікації земельних ресурсів серед об'єктів обліку з урахуванням сучасних економічних вимог.

Метою даної роботи є критична оцінка сучасних підходів до визначення сутності земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств на підставі опрацювання нормативних документів та наукової літератури, ідентифікація земельних ресурсів серед об'єктів обліку та уточнення визначення даної категорії для вдосконалення їх класифікації, порядку визнання й достовірного відображення інформації щодо землекористування та землеволодіння.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського відображення земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств. Предметом дослідження є сукупність теоре-

тико-методологічних питань обліку земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання та основні положення теорії бухгалтерського обліку. Для розкриття сутності земельних ресурсів як обліково-економічної категорії та для окреслення місця земельних активів у складі необоротних активів у процесі дослідження було застосовано методи індукції та дедукції, методи теоретичного узагальнення й порівняння, аналізу та синтезу, конкретизації, аналогії, логічний і монографічний; для аналізу законодавчих актів та інших нормативно-правових документів використовувалися системно-аналітичний та абстрактно-логічний методи.

Результати дослідження.

Поняття «земельні ресурси» має багато визначень, оскільки трактується з різноманітних точок зору. Насамперед земля – це природне середовище, в якому народжується і живе людина, природна матерія і територіальний простір існування та розвитку людського суспільства, головний елемент екологічної системи. Земля є основою державності народу, основою національного самовизначення, однією з основних характеристик держави.

Земельні ресурси, виступаючи матеріальною основою виробництва, стають об'єктом економічних відносин. Земля є одночасно предметом, знаряддям і

засобом праці, елементом виробничих відносин, які виникають у процесі її використання й привласнення результатів праці.

Як об'єкт спрямування праці людини для підтримання чи підвищення родючості, продуктивності земля є предметом праці. Як середовище і засіб впливу на певні предмети праці, наприклад рослинні організми, – знаряддям і засобом праці. Як засіб отримання необхідної суспільству продукції – засобом виробництва (головним засобом виробництва у сільському та лісовому господарстві) та важливим речовим чинником в інших сферах виробництва, наприклад для розміщення певних об'єктів, тобто будівництва міст, залізниць, шосейних доріг, будівель тощо.

Земельні ресурси хоча й є засобом виробництва, проте значно відрізняються від інших засобів. Земля є продуктом природи; просторово обмежена; нетранспортабельна; неоднорідна за якістю, у результаті чого утворюється різний рентний дохід під час вирощування сільськогосподарських культур; не зношується та не переносить свою вартість на продукцію; не може бути замінена іншими засобами виробництва тощо.

Особливості землі як засобу виробництва та різнобічність підходів до означення землі в обліку зумовлюють належне обґрунтування поняття «земельні ресурси» як у теорії, так і в методології бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

Економічна сутність поняття «земельні ресурси»

Автор	Трактування «земельних ресурсів»
1	2
С.М. Белінська [3, с. 47]	Розглядає земельні ресурси як цілісну систему з урахуванням їх багатофункціональності та як природний капітал. За таким твердженням у системі обліку земельних ресурсів (природного капіталу) повинна концентруватися інформація щодо: земельних ділянок як основного засобу, нематеріального активу та об'єкта орендних відносин; капітальних витрат на поліпшення земель, природних ресурсів, багаторічних насаджень, прав користування природними ресурсами та біологічних активів, ураховуючи дані позабалансового обліку.
Т.А. Бінчаровська [4, с. 30]	Доводить, що землі сільськогосподарського призначення відповідають основним характеристикам капіталу, якщо вони є об'єктом виробничого процесу. З погляду бухгалтерського обліку земельний капітал – це складник природного капіталу, наданого у власність або користування фізичній чи юридичній особі, земельні ресурси для використання у виробничому процесі, наділені природною енергією, щодо яких здійснені землепорядкувальні й інші види підготовчих робіт і котрі слід відображати на балансі підприємств для підвищення їхньої інвестиційної привабливості.
І.В. Замула [5, с. 200]	Вважає, що земельні угіддя потрібно включити до складу біологічних активів, що відповідає положенням фізичної економії, еколого-економічної парадигми та концепції стійкого розвитку.
О.В. Ільчак [6, с. 16]	Зазначає, що дослідження економічної сутності поняття «земельні ресурси» на основі генезису економічних наукових теорій, підходів, шкіль дало змогу визначити, що земля є важливим виробничим ресурсом, який генерує дохід підприємства у формі економічної ренти. Обґрунтованим вважає визнання земельних ресурсів активом у балансі суб'єктів господарської діяльності в сільському господарстві.
Г.Г. Кірейцев [7, с. 207]	Зазначає, що землі сільськогосподарського призначення – це основний біологічний актив у системі аграрної економіки, можливості котрого використано в Україні недостатньо.
С.М. Остапчук [8, с. 14]	На думку автора, економіко-правова сутність земельного капіталу розкривається через багатогранність його сприйняття як складника соціально-економічних відносин, природного капіталу, активів і як капіталу підприємства в економічній площині. Такий підхід ідентифікує земельний капітал у складі об'єктів бухгалтерського обліку як основного засобу, нематеріального активу, специфічного біологічного активу.
Т. Остапчук [9, с. 162]	Земельні ресурси визнає складовою частиною землі, а у її складі – компонентом природних ресурсів, одним із видів ресурсів, які належать до матеріальних та економічних ресурсів. Для конкретизації об'єктів бухгалтерського обліку замість поняття «земельні ресурси» авторка вводить нове поняття – «земельні активи», яке розуміє як власні земельні ділянки, що контролюються підприємством, можуть бути достовірно оцінені, їх використання забезпечує економічні вигоди та ці активи можна визнати самостійним об'єктом обігу.
О.Ф. Ярмольук [10, с. 6]	Трактує поняття «земельні ресурси» як окремих видів активів – основних засобів, що мають особливість не зношуватися (відповідно – не амортизуватися), інвентарним об'єктом яких є окрема земельна ділянка, що визнається обмеженим у просторі засобом із певним місцем розташування та придатна для проведення капітальних поліпшень.

Джерело: дослідження авторів

Переважна більшість науковців «земельні ресурси» зводять до понять «активу», «земельного капіталу», «природного капіталу», «біологічних активів» тощо (табл. 1).

На законодавчому рівні за земельними ресурсами закріплено такі специфічні об'єкти бухгалтерського обліку, як: земельні ділянки та витрати на їх поліпшення у складі основних засобів підприємства; об'єкти нерухомого майна з будівлями, спорудами, їхніми частинами, які з нею нерозривно пов'язані; інвестиційна нерухомість, що утримується для одержання орендних платежів; товар; права користування земельними ділянками тощо (табл. 2).

Земельні ресурси сільськогосподарського призначення, насамперед, є основним засобом виробництва. У бухгалтерському обліку методологічні засади формування інформації про земельні ділянки на правах власності визначає П(С)БО 7 «Основні засоби». Згідно з п. 5 даного положення, земельні ділянки визнаються активом та зараховуються до складу основних засобів за первісною вартістю (на підставі Державного акту на право приватної власності на землю) [11]. Тим же п. 5 П(С)БО 7 виокремлено окремий об'єкт обліку – капітальні витрати на культурно-технічні заходи з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, що не пов'язані з будівництвом та проводяться за рахунок капітальних вкладень (іригація, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі) [11].

За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку методика обліку основних засобів, до яких належать земельні ділянки сільськогосподарського призначення, що використовуються підприємством для здійснення основного виду діяльності, для передачі в оренду іншим підприємствам або для адміністративних цілей (зайняті власником), регулює МСБО 16 «Основні засоби».

Оскільки земля використовується не лише для виробництва продукції, а є просторово-територіальним базисом для розміщення будівель, у міжнародній бухгалтерській практиці землю як основний засіб обліковують за окремими класами активів: «Земля» та «Земля та будівлі» [16].

Формування інформації у бухгалтерському обліку про оренду земельних ресурсів та її розкриття у фінансовій звітності визначено П(С)БО 14 «Оренда». Відповідно до п. 8 даного положення, земельна ділянка, отримана на умовах операційної оренди, відображається орендарем – сільськогосподарським підприємством на позабалансовому рахунку за вартістю, вказану в угоді про оренду [13].

МСБО 17 «Оренда» розроблено окремі питання обліку орендованих земельних ділянок, відповідно до якого порядок відображення земельних ділянок, що заходяться в оренді, залежить від виду оренди – фінансової або операційної. Раніше сільськогосподарське підприємство орендувало земельні ділянки та земельні паї згідно з положеннями П(С)БО 14 [13] та МСФЗ (IAS) 17 «Оренда», такі договори обліковувалися як операційна оренда [16]. Якщо договором не передбачено передачу права власності орендарю, тоді орендар не отримує основні ризики та вигоди, пов'язані з володінням земельною ділянкою чи паєм. Отже, орендовані земельні ресурси не визнавалися у звіті про фінансовий стан орендаря, а орендні платежі за договором відображалися у складі витрат у звіті про сукупний дохід.

З 1 січня 2019 р. набрав чинності Стандарт з обліку оренди МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» [16], який для договорів оренди (фінансової та операційної) вводить єдину модель обліку оренди. Згідно із цією моделлю, якщо орендарю передається право контролювати використання ідентифікованого активу протягом визначеного періоду

часу, то будь-яка оренда повинна визнаватися на балансовому обліку та у Звіті про фінансовий стан орендаря.

Земельні ділянки, що не задіяні у виробничому процесі підприємства, а утримуються для здачі в оренду чи продажу, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про такі земельні ділянки визначають П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [15] та П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [14].

За МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» земля стає інвестиційною нерухомістю в тому разі, якщо планується одержати економічні вигоди від збільшення її вартості у довгостроковій перспективі (а не від продажу у короткостроковий термін за умов звичайної господарської діяльності) та коли ще точно не визначено напрям використання утримуваної земельної ділянки на звітну дату [16]. Згідно з п. 55 МСБО 41 «Сільське господарство», підприємство має обліковувати сільськогосподарські ділянки за правилами МСБО 16 «Основні засоби» або МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» залежно від того, який зі стандартів найбільш прийнятний за конкретних обставин [16].

Право користування земельною ділянкою, відповідно до п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», відображається у складі нематеріальних активів у групі «Права користування майном» [12]. Аналогічний підхід закладений у МСБО 38 «Нематеріальні активи» [16].

В економічній літературі нерідко земельні ресурси ототожнюють зі специфічними біологічними активами [7, с. 206; 5, с. 200], оскільки вони відповідають критеріям визнання таких активів (контролюються підприємством, дають сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, вартість може бути достовірно визначена, може приносити економічні вигоди (земельну ренту)). Попри це П(С)БО 30 «Біологічні активи» виключає землю сільськогосподарського призначення зі складу біологічних активів та зараховує до об'єктів основних засобів [17].

Як за міжнародними, так і за національними стандартами земельні ділянки сільськогосподарського призначення обліковуються як активи: основні засоби, якщо вони використовуються для виробництва, або як інвестиції, якщо землі є інвестиціями у нерухомість. Права користування земельними ділянками є відокремленими об'єктами бухгалтерського обліку та належать до нематеріальних активів підприємства (табл. 3).

Таким чином, земельні ресурси представлені різними об'єктами бухгалтерського обліку, які можна виокремити за ознаками: власності та володіння (у власності, на правах постійного користування, в оренді), приналежності таких ресурсів до процесу виробництва (задіяні у процесі виробництва, не задіяні, під будівлями виробничого і невиробничого призначення, утримуються з метою здачі в оренду чи продажу), матеріальності щодо природи свого походження (власна земельна ділянка, право користування ділянкою) тощо. Виходячи із цього, земельні ресурси та права щодо їх володіння та користування можна ідентифікувати серед об'єктів обліку так (рис. 1).

Отже, земельні ділянки сільськогосподарського призначення є основним засобом виробництва та потребують здійснення додаткових вкладень для вдосконалення їхніх якісних характеристик. Щодо визнання земель сільськогосподарського призначення специфічним біологічним активом, то такий підхід не отримав практичної реалізації у нормативно-правовій площині. Сьогодні не можуть бути земельні ділянки сільськогосподарського призначення й об'єктами товарно-грошових відносин та задіяні у фінансовій оренді, що пов'язано з дією мораторію на операції з продажу земель.

Основні нормативно-правові документи щодо регулювання обліку земельних ресурсів в Україні

Нормативний документ	Коротка характеристика
1	2
Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III	Врегульовано суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження землею.
Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI	Закріплено основні засоби з метою оподаткування, їх групи за мінімально допустимими строками корисного використання (для розрахунку амортизації капітальних витрат на поліпшення земель), встановлено групи нематеріальних активів (для розрахунку прав користування земельними ділянками).
Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV	Регламентує основні засади функціонування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності (земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, права користування земельними ділянками – об'єкти бухгалтерського обліку).
Про оцінку земель : Закон України від 11.12.2003 № 1378-IV	Визначено правові засади проведення оцінки земель, професійної оціночної діяльності у сфері оцінки земель в Україні та спрямований на регулювання відносин, пов'язаних із процесом оцінки земель.
Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність : Закон України від 12.07.2001 № 658-III	Врегульовано процес визначення вартості майна, майнових прав на дату оцінки за процедурою.
Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 № 1440	Визначено основні положення оцінки нерухомого майна – земельної ділянки без поліпшення або земельної ділянки з поліпшенням, та будівель, споруд, їхніх частин, які з нею нерозривно пов'язані.
Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна» : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 № 1442	Застосовується під час проведення оцінки нерухомого майна (нерухомості) суб'єктами оціночної діяльності, а також особами, які проводять державну експертизу звітів з експертної грошової оцінки земельних ділянок державної та комунальної власності у разі їх продажу.
Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 № 1531	Регламентовано процес проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок усіх категорій земель під час укладання цивільно-правових угод та переоцінки основних фондів для бухгалтерського обліку згідно із законодавством.
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів від 07.02.2013 № 73	Регламентовано зміст і форми балансу та загальні вимоги до розкриття його статей. Зазначається, що у статті «Основні засоби» наводиться вартість власних і отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів та орендованих цілісних майнових комплексів, вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління, у тому числі вартість земельних ділянок, отриманих на праві постійного користування.
П(С)БО 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [11]	Зазначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Земельні ділянки в бухгалтерському обліку визначені як основні засоби, що включають земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель.
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 [12]	Визначено методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи, у тому числі прав користування земельними ділянками.
П(С)БО 14 «Оренда» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181 [13]	Визначено методологічні засади формування в обліку інформації про оренду земельних ресурсів та її розкриття у фінансовій звітності. Зокрема, визначає облік оренди в орендаря й орендодавця, продаж активу з укладанням угоди.
П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617 [14]	Регламентовані методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, що утримуються підприємством для їх подальшого продажу.
П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 № 779 [15]	Визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291	Надано коротку характеристику балансовому рахунку 10 «Основні засоби», рахунку 12 «Нематеріальні активи», рахунку 28 «Товари», визначено субрахунки до них і рахунки, з якими кореспондує рахунок, сферу їх застосування.
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291	Передбачено наявність субрахунків 100 «Інвестиційна нерухомість», 101 «Земельні ділянки» та 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» до рахунку 10 «Основні засоби», субрахунку 121 «Права користування природними ресурсами» до рахунку 12 «Нематеріальні активи», субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 28 «Товари», призначених для відображення в обліку операцій земельними ділянками; позабалансового рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

1	2
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561	Наведено класифікацію основних засобів, у т. ч. виділено земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом. Регламентовано облік надходження основних засобів, облік в оренді, облік амортизації, поліпшення, порядок проведення переоцінки, списання основних засобів і облік незавершених капітальних інвестицій. Додано докладну кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами.
Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів : Наказ Мінагрополітики України від 27.09.07 № 701	Представлено спеціалізовані форми первинних документів з обліку основних засобів й інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та надані рекомендації щодо їх застосування.
Положення по інвентаризації активів і зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879	Визначено умови проведення інвентаризації, випадки обов'язкового проведення інвентаризації, обов'язки постійно діючих і робочих інвентаризаційних комісій. Інвентаризацію земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів рекомендовано проводити один раз на три роки.
Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50–сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» : Наказ Державного комітету статистики України від 06.11.07 № 403	Закріплено порядок заповнення форми на підставі даних первинного та бухгалтерського обліку, документів з обліку земель. У довідці «Землекористування протягом звітного року» дані заповнюються на основі державних актів на право власності на земельну ділянку та на право постійного користування земельною ділянкою, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди і даних державного обліку земель.
Порядок аналітичного обліку земель у наукових установах, підприємствах та організаціях УААН : Постанова Президії УААН від 26.08.2004 (протокол № 12)	Визначено порядок аналітичного обліку кількості і якості земель по землевласникам і землекористувачам, містить Класифікатор класів земель для оцінки їхньої вартості. Регламентує організацію складання та ведення Книги кількісного та якісного обліку земель установи, підприємства, організації.

Джерело: узагальнено авторами

Таблиця 3

Земельні ресурси за міжнародними та національними стандартами обліку

Об'єкти обліку	НП (С)БО	МСФЗ, МСБО
1	2	3
Земельна ділянка як основний засіб	П(С)БО 7 «Основні засоби» П(С)БО 30 «Біологічні активи»	МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 41 «Сільське господарство»
Земельна ділянка як інвестиційна нерухомість	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»
Нематеріальний актив – права користування землею	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	МСБО 38 «Нематеріальні активи»
Земельна ділянка як об'єкт орендних відносин	П(С)БО 14 «Оренда»	МСБО 17 «Оренда», МСФЗ 16 «Оренда»
Земельна ділянка яка утримується для продажу	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	МСБО 2 «Запаси»

Джерело: узагальнено авторами

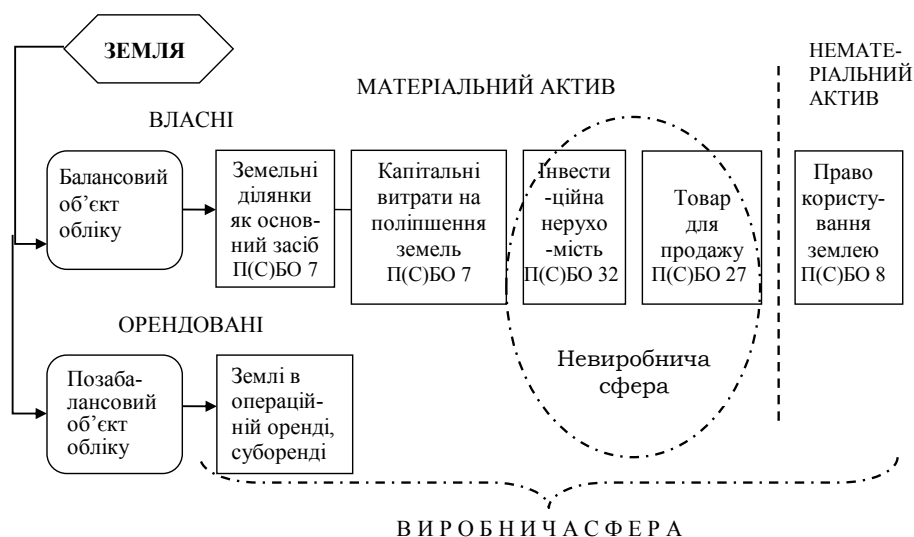


Рис. 1. Ідентифікація земельних ресурсів та прав щодо них серед об'єктів обліку

Джерело: узагальнено авторами

Висновки. Земельні ресурси, витрати на їх поліпшення та права користування землею ідентифікуються як окремі об'єкти бухгалтерського обліку, що функціонують у взаємозв'язку один з одним та які можна визначити за ознаками: власності та володіння, приналежності таких ресурсів до процесу виробництва, матеріальності щодо природи свого походження. Ідентифікуючи серед об'єктів бухгалтерського обліку земельні ресурси сільськогосподарського призначення, зазначимо, що вони акумулюються у складі матеріальних активів підприємства,

є основним засобом виробництва та потребують здійснення додаткових вкладень із метою вдосконалення їхніх якісних характеристик. Сформульоване авторами визначення земельних ресурсів має стати основним теоретичним підґрунтям для вдосконалення їх класифікації, порядку визнання й оцінки, організації синтетичного та аналітичного обліку, достовірного відображення інформації про земельні ділянки у звітності підприємства, посилення аналітичних можливостей облікових даних для проведення аналізу та контролю над землекористуванням.

Список використаних джерел:

1. Стратегія удосконалення механізму управління в сфері використання та охорони земель сільськогосподарського призначення державної власності та розпорядження ними : Постанова Кабінету Міністрів України від 07 червня 2017 р. № 413. *База даних «Законодавство України»*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/413-2017-%D0%BF> (дата звернення: 20.03.2019).
2. Статистичний збірник «Сільське господарство України» за 2017 рік / ред. О. М. Прокопенко. Київ : Державна служба статистики України, 2018. 245 с. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2018/zb/09/zb_sg2017_pdf.pdf (дата звернення: 20.03.2019).
3. Белінська С.М. Методичні засади обліку земельних ресурсів. *Агросвіт*. 2015. № 8. С. 46–48. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2015_8_10 (дата звернення: 20.03.2019).
4. Бінчаровська Т.А. Облік та аналіз земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2018. 20 с.
5. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 440 с.
6. Ільчак О.В. Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 23 с.
7. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія професія, міжпредметні зв'язки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2007. 236 с.
8. Остапчук С.М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2015. 20 с.
9. Остапчук Т. Теоретичні та прикладні аспекти обліку у сфері землекористування. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2013. Вип. 1. С. 154–164.
10. Ярмолюк О.Ф. Облік земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 20 с.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92. *База даних «Законодавство України»*. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 20.03.2019).
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242. *База даних «Законодавство України»*. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 20.03.2019).
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181. *База даних «Законодавство України»*. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> (дата звернення: 20.03.2019).
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» : Наказ Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 р. № 617. *База даних «Законодавство України»*. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03> (дата звернення: 20.03.2019).
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України від 02 липня 2007 р. № 779. *База даних «Законодавство України»*. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.
16. Міжнародні стандарти фінансової звітності (переклад українською мовою, 2018 р.). *Міністерство фінансів України*. URL : <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finsanovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoioi-movoiu---rik?category=dohidna-politika&subcategory=buhgalterskij-oblik> (дата звернення: 20.03.2019).
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. *База даних «Законодавство України»*. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 20.03.2019).

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОТОБРАЖЕНИЯ ЗЕМЕЛЬНЫХ РЕСУРСОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ В УЧЕТЕ

Аннотация. В ходе исследования доказано, что земельные участки, расходы на их улучшение, права пользования землей идентифицируются как отдельные объекты бухгалтерского учета, функционирующие во взаимосвязи друг с другом, и которые можно определить по признакам: собственности и владения (собственные, на правах постоянного пользования, в аренде), принадлежности таких ресурсов к процессу производства (задействованы в процессе производства, не задействованы в производстве, под зданиями производственного и непроизводственного назначения, содержатся с целью сдачи в аренду или продажи), материальности своего происхождения (земельный участок или право пользования участком). Земельные ресурсы сельскохозяйственного назначения авторами идентифицированы в составе материальных активов предприятия, которые являются основными средствами производства и требуют дополнительных вложений для усовершенствования их качественных характеристик. Представленный научный подход может стать основанием для теоретического определения земельных ресурсов, совершенствования их классификации, порядка определения, организации синтетического и аналитического учета, достоверного отображения в отчетности предприятия, усиления контрольно-аналитических функций в системах землеустройства и землепользования.

Ключевые слова: земельные ресурсы, земельный участок, материальный актив, основное средство производства, нематериальный актив, объект учета.

**THEORETICAL ASPECTS OF REFLECTION OF LAND RESOURCES
OF AGRICULTURAL ENTERPRISES IN ACCOUNTING**

Summary. The uniqueness of land resources of the agricultural sector necessitates specific development of the system of land accounting. Today, there are still many problematic issues related to imperfect theoretical-methodological and legislative regulation of land resources accounting. Therefore, a need appears to deepen theoretical and accounting fundamentals of land resources, their systematization, and additional studies in the direction of identification of land resources among accounting items. The purpose of the paper is to conduct critical assessment of modern approaches to determining the essence of land resources on the basis of working out regulatory documents and scientific literature, clarify the concept “agricultural land resources” for the purpose of their recognition and classification in accounting, which will contribute to making effective decisions in the sphere of land use. In order to achieve the set goal, methods of induction and deduction, methods of theoretical generalization and comparison, analysis and synthesis, concretization, analogy, logical and monographic, system-analytical and abstract-logical methods were used. During the research, it is justified that land plots, costs for their improvement, rights to use land are identified as separate accounting items that function in a relationship with each other and can be determined by features: ownership and possession (own, for permanent use, lease), belonging of such resources to the production process (involved in production, not involved, under buildings of production and non-production purposes, kept for the purpose of renting or selling), materiality regarding the nature of its origin (land plot or right to use land plot). Agricultural land resources are identified by the authors as a part of the tangible assets of the enterprise, which are the main means of production and require additional investments in order to improve their qualitative characteristics. The formulated definition of land resources should become the main theoretical basis for improving their classification, recognition procedure, an organization of synthetic and analytical accounting, reliable reflection in enterprise accounting, strengthening of control and analytical functions in land possession and land use.

Key words: land resources, land plot, tangible asset, fixed assets, intangible asset, accounting item.