

- Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1265-05>.
14. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України : № 3480-IV від 23 лютого 2006 року / Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 31. – Ст. 268 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>.
15. Положення про особливості бухгалтерського обліку операцій інститутів спільного інвестування : Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку : № 2669 від 26.11.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z2156-13>.

УДК 657:332.33

Пантюхова А.В.

*аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного торговельно-економічного університету*

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ВИКОРИСТАННЯ І ВІДНОВЛЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

У статті розглянуто особливості відображення земельних ресурсів на рахунках бухгалтерського обліку. Обґрунтовано необхідність виділення даних щодо стану земельних ресурсів та розроблено рекомендації щодо формування і відображення в обліку «Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення». Це дозволить визначити найбільш оптимальні напрями використання і відновлення земель, підвищить рівень обґрунтованості управлінських рішень у сфері раціонального землекористування.

Ключові слова: актив, земельні ресурси, оренда, забезпечення, основні засоби.

Пантюхова А.В. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ И ВОЗОБНОВЛЕНИЯ ЗЕМЕЛЬНЫХ РЕСУРСОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ

В статье рассмотрены особенности отражения земельных ресурсов на счетах бухгалтерского учета. Обоснована необходимость выделения данных о состоянии земельных ресурсов и разработаны рекомендации по формированию и отображению в учете «Обеспечения (резерва) восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения». Это позволит определить наиболее оптимальные направления использования и восстановления земель и повысит уровень обоснованности управленческих решений в сфере рационального землепользования.

Ключевые слова: актив, земельные ресурсы, аренда, обеспечение, основные средства.

Pantuyhova A.V. METHOLOGICAL BASIS OF FINANCIAL ACCOUNTING OF USE AND RECOVERY OF AGRICULTURAL RECOURSES

The article reviews particular features of reflection of land resources in accounts. The necessity of data allocating on land recourses is substantiated. Recommendations for the development of land recovery for agricultural purposes and its reflection in the account are developed. This will determine the most appropriate ways of land usage and restoration and will increase the validity of administrative decisions in the field of sustainable land use.

Keywords: asset, land resources, rent, provisions, fixed assets.

Постановка проблеми. В умовах кількісної обмеженості продуктивних земельних ресурсів підвищується рівень інтенсивності їх використання, що безпосередньо призводить до змін їх якісних характеристик, зокрема вмісту гумусу та мікроелементів, які визначають урожайність ґрунтового покриву. Це зумовлює необхідність виділення даних щодо стану земельних ресурсів для задоволення інформаційних потреб користувачів у сфері раціонального землекористування і, як наслідок, формує додаткові вимоги до чинної методології обліку земельних ресурсів та трансформації основних методичних підходів для формування облікових даних, що сприятиме визначенню найбільш оптимальних напрямів їх використання і відновлення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В економічній літературі питання щодо удосконалення чинної системи бухгалтерського обліку земельних ресурсів для забезпечення їх раціонального використання знайшли свої відображення у працях відомих вітчизняних та зарубіжних науковців: З. Бриндзя, Н.А. Бунчук, Ф.Ф. Бутинця, Б.С. Гузара, М.В. Додонова, В.М. Жука, І. В. Замули, О.М. Запорожцевої, Я.П. Іщенко, Ю.І. Литвінець, Т.Є. Кучеренко, Н.М. Малюги, О.Г. Пасемник, О.Ф. Ярмолюк та ін.

Визнаючи вагомий науковий доробок вітчизняних і зарубіжних науковців, слід зазначити, що залишається ряд невирішених питань наукового та прикладного характеру, зокрема відсутність методичних підходів до обліку відновлення земельних ресурсів, що обмежує інформативність облікових даних про їх стан у процесі використання та знижує ефективність прийнятих рішень у сфері раціонального землекористування.

Метою наукового дослідження є поглиблення теоретико-методологічних основ обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, їх використання і відновлення. Для досягнення поставленої мети виділено такі завдання:

- визначити особливості формування облікових даних щодо відображення використання і відновлення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в системі бухгалтерського обліку, що дозволить сформувати необхідний інформаційний базис для удосконалення методології їх обліку;
- розробити рекомендації для формування та відображення в обліку «Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення»;
- визначити напрями подальших досліджень для оптимізації бухгалтерського обліку земельних

ресурсів та підвищення рівня суттєвості облікових даних у процесі прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу. Методика обліку земельних ресурсів є сукупністю способів встановлення параметрів системи бухгалтерського обліку, що забезпечують практичне виконання основних завдань фінансового обліку [1]. Для визначення напрямів формування облікових даних щодо використання і відновлення земельних ресурсів, ключовим є виділення: мети використання, суб'єкта, об'єкта, способу використання і результатів.

Земельні ресурси сільськогосподарського призначення використовуються з метою ведення товарного сільськогосподарського виробництва. Суб'єктами, що мають прямий економічний інтерес у процесі використання і відновлення даного виду активів, є безпосередньо власники земельних ресурсів та користувачі, що використовують їх на правах користування та володіння (оренди) (юридичні та фізичні особи).

У зв'язку з дією мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, обмежуються правочини щодо купівлі-продажу земель і значна частка земельних ресурсів концентрується у фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання і реалізують свої права власності (володіння, користування і розпорядження) через самостійне використання земельних ресурсів чи платну передачу права оренди. Юридичні особи набувають право власності на земельні ділянки у разі внесення земельної ділянки у стагунтний капітал, отримання спадщини та за інших підстав, передбачених законодавством [2]. В інших випадках земельні ресурси суб'єктами господарювання залучаються до господарської діяльності на правах користування (емфітевзис) та правах володіння та користування (оренди) на основі правовстановлюючих документів.

Правовстановлюючими документами, що визначають напрями використання земельних ресурсів та специфіку їх відображення у системі бухгалтерського обліку (балансових чи позабалансових рахунках) зі вступом у силу положень нової редакції Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» з 01.01.2013 року є свідоцтво про право власності на нерухоме майно та витяг з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, який видається державним реєстратором прав з Державного реєстру речових прав [3].

До 2013 року право власності на земельну ділянку посвідчувалося державними актами наступних видів: державний акт на право приватної власності на землю; державний акт на право власності на земельну ділянку [3]. Право власності на земельну частку (пай) посвідчується сертифікатом. Дані документи є чинними і відрізняються своєю інформативністю відносно власника земельної ділянки, а не якісних характеристик, які обмежуються встановленням цільового призначення земель, що і визначає спосіб їх використання.

Отже, формування облікових даних щодо використання земельних ресурсів в системі бухгалтерського обліку відбувається за двома напрямками: земельні ділянки, що використовуються на правах власності (на балансових рахунках) та земельні ділянки, що використовуються на правах оренди (на позабалансових рахунках) [4].

Операції щодо земельних ділянок, які використовуються на правах власності, оформлюються первинними документами, наведеними у таблиці 1.

Таблиця 1

Первинні документи з оформлення операцій щодо бухгалтерського обліку використання земельних ділянок на правах власності [5]

Назва первинного документа	Застосовується для:
ОЗСГ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	оформлення зарахування земельних ділянок до складу основних засобів, для обліку вводу їх в експлуатацію, а також для виключення із складу основних засобів при передачі іншому підприємству
ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»	обліку всіх видів основних засобів, зокрема земельних ділянок
ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів»	реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів, зокрема земельних ділянок
ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»	обліку руху основних засобів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової документації
ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»	пооб'єктного обліку основних засобів

Проте ці первинні документи по інформативності є обмеженими і не забезпечують ідентифікацію земельних ділянок, оскільки не містять відповідних реквізитів, наведених у правовстановлюючих документах та технічній документації. На практиці сформовано два підходи до ведення первинних документів (анкетування проводилося на підприємствах Дніпропетровської та Кіровоградської областей). Перший ґрунтується на чинній системі обліку – підприємства при формуванні первинної документації, заповнюють лише необхідні реквізити та додають до них копії правовстановлюючих документів. Другий підхід ґрунтується на практичному досвіді підприємств – до первинних документів формуються систематизовані додатки з виділенням необхідної інформації (правовстановлюючий документ, дата набуття прав, дата зарахування на баланс, місце розташування земельної ділянки, кадастровий номер, цільове призначення, вид угідь, площа, номер поля, оцінка (нормативна, експертна)), але це суттєво підвищує паперове навантаження на облікову систему.

Враховуючи інформаційні вимоги користувачів, науковцями були адаптовані чинні форми первинних документів. Так, в «Акт приймання-передачі земельної ділянки (паю)» запропоновано внести дані щодо категорії земель, місця їх розташування, кадастрового номера, площі, меж ділянки, нормативної оцінки, дати постановки на баланс та окремо виділено інформацію щодо стану готовності до використання, бал бонітету, об'єкти інфраструктури, що знаходяться на території земельної ділянки, перелік капітальних поліпшень [7]. Форму № ОЗ-3 «Акт списання основних засобів» О.Ф. Ярмолюк запропонувала змінити на «Акт переведення земельної ділянки» [7]. Адже суб'єкт господарювання не може списати земельні ділянки за рахунок морального старіння чи фізичного зношування, проте може змінити напрями їх використання. Такі зміни фіксуються в інвентарній картці за формою № ОЗ-6. Науковцями було запропоновано «Інвентарну картку обліку земельних ділянок (паїв)» [7, с. 135; 8] та «Інвентарну картку обліку земельних угідь (власних і орендованих)» [9], що мають певні відмінності за рахунок використання різних ознак при групуванні інформації: відповідно до напрямів набуття прав; якісних характеристик, зокрема за типами ґрунтів [10]. Інвентарні картки

щодо основних засобів фіксуються в «Описі інвентарних карток по обліку основних засобів» (форма № ОЗ-7) [5]. Проте такі дані переважтують систему фінансового обліку, так як містять інформацію, що не має вартісного вираження, але є суттєвою для внутрішнього використання відділом польових робіт.

Для відображення операцій із земельними ресурсами пропонуємо складати «Акт приймання-передачі земельної ділянки», що містить інформацію щодо місця розташування та вартості об'єкта обліку, що є достатнім для формування даних фінансового обліку та забезпечить зменшення обсягів документообігу.

Відповідно до чинного законодавства, для земель сільськогосподарського призначення не передбачена зміна цільового призначення, що виключає застосування «Акту зміни цільового призначення». При формуванні інвентарної картки доцільно групувати земельні ділянки за полями, що забезпечить комплексність облікових даних. «Опис інвентарних карток обліку земельних ресурсів» доцільно доповнити даними щодо способу та дати набуття прав використання земельної ділянки.

Чинним законодавством окремо не виділено форми первинного обліку земельних ділянок, які перебувають у користуванні суб'єкта господарювання відповідно до договору оренди. Проте форма договору оренди земельної ділянки чи земельної частки (паю) законодавчо регламентована та відповідає формі Типового договору оренди земельної ділянки та земельної частки (паю) [11-12].

Істотними умовами договору, що визначають основні підходи до відображення облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку, є об'єкт оренди, строк дії договору, розмір орендної плати, індексації, форми та строки платежу, умови використання та збереження орендованої земельної ділянки, її строки передачі та повернення, існуючі обмеження (обтяження) щодо використання, умови передачі у заставу та внесення права оренди земельної ділянки до статутного капіталу [13].

Однією з основних умов, наведених вище, є складання проекту еколого-економічного обґрунтування сівозміни. Нормативно закріплено відповідальність за недотримання встановлених сівозмін, але не виділено порядок відновлення ґрунтового покриву. Внаслідок цього зовнішні вхідні інформаційні потоки облікової системи не задовольняють інформаційні потреби користувачів вихідних облікових даних щодо земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Тому пропонуємо ввести обов'язковим додатком до договору в сфері земельних відносин «Екологічний баланс». Даний додаток міститиме інформацію щодо стану ґрунтового покриву (вмісту гумусу, азоту, фосфору, калію тощо), сівозміни (визначення культури), внесення добрив (органічних та неорганічних), засобів захисту рослин.

Дані оперативного обліку, накопичені у первинних документах, систематизуються на рахунках фінансового обліку. Планом рахунків для обліку земельних ресурсів, що використовуються на правах власності, передбачено такі рахунки: 10 «Основні засоби» (100 «Інвестиційна нерухомість», 101 «Земельні ділянки», 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»), «Нематеріальні активи» (122 «Права користування майном») та 28 «Товари» – лише для земель несільськогосподарського призначення (286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу») з виділенням відповідних субрахунків першого порядку.

На базі теоретичного та практичного доробку науковців у сфері обліку земельних ресурсів можна виділити три, відмінні від чинної методики, підходи до відображення земельних ресурсів на рахунках бухгалтерського обліку. Представники першого підходу, а саме О.Ф. Ярмолюк [7, с. 142-143] та З. Бриндзя [13] пропонують до чинних рахунків виділити додаткові субрахунки третього порядку: 101.1 «Землі, що знаходяться у власності підприємства», 101.2 «Землі, що знаходяться у фінансовій оренді», 101.3 «Землі, що передані в короткострокову операційну оренду», 101.4 «Землі, що тимчасово перебувають під заставою», 101.5 «Землі, що тимчасово не використовуються». Третій рівень аналітичних рахунків О.Ф. Ярмолюк виділяє відповідно до класифікації, наведеної у статистичній звітності 6-зем.

М.В. Додонова та Н.А. Бунчук, представники другого підходу, земельні ресурси сільськогосподарського призначення пропонують обліковувати у складі біологічних активів на субрахунку 167 «Природні біологічні активи, що використовуються в сільськогосподарському виробництві», а на рахунку 101 земельні ділянки під забудовами [14].

Відповідно до третього підходу [15], земельні ресурси виділяють як окремий об'єкт, що обліковується на рахунку 15 «Землі сільськогосподарського призначення». Капітальні інвестиції, що відображались на рахунку 15, у зв'язку із запропонованим перерозподілом інформації, науковці пропонують перевести на рахунок 14 «Інвестиції», на якому здійснювати облік як фінансових, так і капітальних інвестицій.

Однак таке групування інформації потребує зміни методики складання Плану рахунків і порушує основні класифікаційні ознаки, так як на даному рахунку мають відобразитися дані щодо земельних ділянок, які використовуються суб'єктом господарювання на правах власності, за всіма напрямками використання (як об'єкти інвестиційної нерухомості, як основних засобів та як необоротних активів, утримуваних для продажу). Така перебудова плану рахунків потребує також трансформації звітності і перегляду всіх діючих положень обліку.

З урахуванням зазначеного вище на рівні фінансового обліку пропонуємо не вносити змін до плану рахунків, а ввести додаткові субрахунки на рівні управлінського обліку.

Бухгалтерський облік земельних ресурсів, що використовуються на правах операційної оренди, у орендаря проводиться з урахуванням вимог позабалансового обліку, без застосування подвійного запису на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». У процесі залучення їх у виробництво виникають витрати, що забезпечують необхідний результат при використанні – отримання конкурентоспроможної продукції та забезпечення прибутковості підприємства в цілому. Дані щодо витрат накопичуються на синтетичному рахунку 23 «Виробництво».

Витрати на відновлення земельних ресурсів окремо не виділяються, а є складовою витрат на виробництво і представлені як витрати на добрива органічного та неорганічного походження, засобами захисту рослин, які допомагають регулювати вміст гумусу. Інструкцією про застосування Плану рахунків передбачено для обліку «Забезпечення відновлення земельних ділянок» субрахунок 478. Де обліковуються витрати на демонтаж та рекультивацію земель, що є актуальним для земель під забудовами. Проте чинною методикою обліку не враховано необхідність формування «Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення». Це

пов'язано з тим, що чітко не розмежовані поняття «відновлення» та «поліпшення» земель. Адже поліпшення у першу чергу включає заходи по доведенню земельних ділянок до відповідного експлуатаційного рівня, змін природних властивостей, що підвищує економічну доцільність їх використання. Такі витрати у системі бухгалтерського обліку виступають як актив – «Капітальні витрати на поліпшення земель», які на відміну від земельних ділянок амортизуються [4]. Витрати ж на відновлення земельних ділянок спрямовані на усунення негативних наслідків їх підвищеної експлуатації (зниження природної родючості). Тому пропонуємо змінити назву субрахунку 478 на «Забезпечення відновлення земельних ділянок під забудовами». Даний субрахунок міститиме інформацію щодо витрат суб'єкта господарювання відносно земельних ділянок, що знаходяться під забудовами.

Для обліку витрат на відновлення земель сільськогосподарського призначення пропонуємо виділити субрахунок 479 «Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення». Формування такого «Забезпечення» дозволить виділити необхідні облікові дані щодо стану земельних ресурсів, що підвищить рівень обґрунтованості управлінських рішень у сфері раціонального землекористування.

Пропонуємо визначити порядок формування «Забезпечення» таким чином:

- визначення суми «Забезпечення» проводиться на основі калькуляції заходів щодо відновлення стану земельних ресурсів;

- рішення про формування «Забезпечення», використання чи консервацію земельних ділянок приймається на основі висновку комісії, сформованої на підприємстві. До її складу доцільно включити: директора, агронома, представника лабораторії, що проводив оцінку стану ґрунтового покриття. До висновку додаються екологічний баланс і звіт представника лабораторії, який проводив оцінку;

- «Забезпечення» формується по закінченню сівозмін;

- підставою для формування «Забезпечення» є наказ з основної діяльності;

- у разі непролонгації договору оренди орендарем проводиться відшкодування втрат ґрунтового покриття орендодавцеві у розмірі суми втраченої вигоди (зменшення рентного доходу), яка визначається відповідно до стандарту № № 1 та 2. У подальшому дані кошти будуть використані для відновлення якісного стану земельної ділянки. Період розрахунку включає термін оренди та термін, необхідний для відновлення природних властивостей, тобто період, протягом якого продуктивність ґрунтового покриття буде нижчою за початкову.

Враховуючи специфіку формування собівартості сільськогосподарської продукції, зокрема узагальнення витрат на рахунку 23 «Виробництво» з подальшим розподілом по полям та по культурам, «Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення» пропонуємо відображати на рахунках бухгалтерського обліку наступним проведенням: Дт 23 «Виробництво», Кт 479 «Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення». Оскільки проведені заходи можуть бути як ефективними, так і неефективними, доцільним є проведення бонітування ґрунтів, за результатами якого проводиться їх переоцінка. Сума дооцінки (уцінки) земельної ділянки залежить безпосередньо від якісного стану ґрунтового покриття, а не від розміру зобов'язань за сформованим «Забезпеченням».

Визначення суб'єкта господарювання, який проводить заходи щодо відновлення земельних ділянок, залежить від способу набуття прав на даний ресурс та напрямів його використання. Якщо юридична особа-власник самостійно використовує земельну ділянку, то він проводить формування «Забезпечення» за рахунок власних коштів. У разі передання земельної ділянки в оренду визначення формувача «Забезпечення» проводиться за домовленістю сторін. При формуванні «Забезпечення» орендодавцем орендар компенсує витрати по відновленню земельної ділянки (табл. 2). При формуванні «Забезпечення» орендарем після проведених заходів щодо відновлення орендодавцю надається агрохімічний паспорт земельної ділянки.

Таблиця 2

**Відображення в обліку власника
«Забезпечення відновлення земельних ділянок
сільськогосподарського призначення»***

Зміст господарської операції	Кореспонденція Рахунків	
	Дт	Кт
Облік у власника		
1. У разі використання земельної ділянки власником		
Відображено формування «Забезпечення відновлення земельних ділянок» по закінченню сівозмін за рахунок власних коштів	23	479
Відображено використання «Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення»	479	68, 66, 65, 13
Відображено податковий кредит	641	68
2. У разі надання земельної ділянки в оренду. Облік у орендодавця		
Відшкодування витрат на відновлення за рахунок компенсації орендаром		
Відображено нарахування доходу від оперативної оренди земельної ділянки сільськогосподарського призначення (р/лля)	377	713
Відображено податкове зобов'язання	713	641
Отримано орендну плату	311	377
Відображено формування «Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення» по закінченню сівозмін	23	479
Відображено використання «Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення»	479	80, 81, 68, 13
Відображено податковий кредит	641	68
Перераховано кошти орендарем для компенсації відновлення земельних ресурсів (не оподатковується)	31	68

* Суб'єкти відносин – юридичні особи

Якщо орендодавцем виступає фізична особа, то формування «Забезпечення» проводить орендар відповідно до умов договору оренди (табл. 3).

При цьому витрати на відновлення земельних ділянок не можуть бути безпосередньо розподілені на собівартість виготовленої продукції поточного періоду, так як визначаються після закінчення відповідної сівозмін і є витратами того періоду, в якому були проведені роботи щодо відновлення властивостей ґрунтового покриття і включаються в собівартість продукції, що безпосередньо вирощена на полі (земельній ділянці), якісні характеристики якого відновлювалися. Це, у свою чергу, стимулюватиме підприємство розвивати екологічно безпечне вироб-

Таблиця 3

**Відображення в обліку орендаря
«Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення»**

Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Примітки
	Дт	Кт	
Відображено набуття права оренди земельної ділянки сільськогосподарського призначення	01	-	Документи: зареєстрований договір, акт приймання-передачі
Віднесено суму орендної плати до складу витрат	23	685	
Відображено перерахування орендної плати	685	311	ВКЮ або платіжна відомість
Формування «Забезпечення» за рахунок коштів орендаря*			
Відображено формування «Забезпечення відновлення земельних ділянок» по закінченні сівозміни	23	479	Наказ з основної діяльності про формування фонду
	01	-	
Відображено використання «Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення»	479	80, 81, 685, 13	Наряди на виконання робіт

*Орендодавець – фізична особа

ництво, що не буде погіршувати якісний стан ґрунтового покриву та зменшить витрати на його відновлення. У разі підвищення якісних характеристик ґрунту по закінченні сівозміни «Забезпечення» не формується і дане покращення не відшкодовується орендодавцем, так як компенсація за понесені витрати отримана за рахунок збільшення потенційного урожаю.

Дані щодо формування та використання «Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення» пропонуємо узагальнювати в реєстрі «Формування та використання «Забезпечення відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення», що міститиме інформацію про об'єкт, щодо якого формується забезпечення, суму відрхувань до «Забезпечення», напрями використання коштів та документи, які підтверджують такі витрати. До даного реєстру додаватимуться Висновки комісії щодо стану ґрунтового покриву, накази про формування і використання «Забезпечення», розрахунок розміру «Забезпечення» та підтверджуючі документи щодо проведених поліпшень.

Інформація щодо земельних ресурсів узагальнюється у журналі-ордері 4А с-г помісячно з виділенням залишків, кредитових і дебетових оборотів за напрямками: «Основні засоби» та «Нематеріальні активи» [16]. О.Ф. Ярмолюк запропоновано до даного журналу додати відомість [7, с. 138]. Проте для забезпечення комплексності даних щодо земельних ресурсів пропонуємо вести окремий реєстр «Журнал обліку земельних ресурсів», що міститиме інформацію про наявність і напрями використання всіх земельних ресурсів, що знаходяться у підприємства на правах власності і користування, додатково виділивши групу земель, що тимчасово не використовуються у зв'язку з проведенням заходів щодо відновлення. Журнал-ордер пропонуємо використовувати в синтезі з удосконаленою відомістю ф. № 9 с.-г [16], у якій групування інформації проводиться відповідно до напрямів набуття прав користування (оренда, суборенда, обмін), а не лише за власниками [17].

Дані облікових реєстрах узагальнюються у звітності за відповідний період (рік, квартал) з урахуванням вимог користувачів: зовнішніх (фінансова звітність, статистична, податкова) та внутрішніх (управлінська та ін.) [18].

Кожен з даних напрямів групування та представлення інформації щодо земельних ресурсів є достатньо обмеженим, так як фінансова звітність відповідно до НП(С) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» містить інформацію щодо фінансового стану, результатів діяльності та руху коштів суб'єкта

господарювання за звітний період [4]. Інформація щодо земельних ділянок відображена узагальнено по статтям звітності відповідно до напрямку їх використання без ідентифікації в окрему групу «земельні ресурси».

Примітками до фінансової звітності передбачено виокремлення земельних ресурсів в окрему статтю, що В.М. Жук пропонує доповнити наступною інформацією: земельні ділянки на правах власності, земельні ділянки на правах оренди, земельні ділянки на правах постійного користування, земельні ділянки обмеженого користування та земельні ділянки, що використовуються на інших правових умовах [19]. Такий підхід до формування облікової інформації щодо земельних ресурсів не є оптимальним, адже не дозволяє виділити інформацію щодо якісного стану земель та їх відновлення.

Статистична ж звітність концентрує дані у кількісному вираженні щодо обсягів земельних ділянок сільськогосподарського призначення та результатів їх використання. Тому при формуванні облікових даних щодо земельних ділянок доцільно використовувати методи управлінського обліку, які забезпечать найбільш оптимальну комбінацію облікових даних якісного та кількісного характеру.

Висновки та пропозиції щодо подальших досліджень. Запропоновані підходи удосконалення первинних документів, реєстрів обліку земельних ресурсів та групування облікової інформації сприятимуть виділенню даних щодо стану земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку, що в умовах підвищення соціальної відповідальності суспільства забезпечить не лише ефективне використання земельних ресурсів, а й дозволить визначити найбільш оптимальні напрями їх відновлення із застосуванням сформованих «Забезпечень». Проте дані фінансової звітності є недостатніми для аналізу та планування у сфері раціонального землекористування, так як є вартісною проекцією результатів діяльності суб'єкта господарювання. Тому при проведенні подальших досліджень доцільним є формування відповідного інформаційного підґрунтя для визначення залежності між ключовими показниками господарської діяльності, якісними та кількісними, та їх інтерпретація з використанням методів управлінського обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений [Ожегов С.И., Шведова Н.Ю.] ; Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., дополненное. – М. : Азбуковник, 1999. – 944 с.
2. Земельний кодекс України : станом на 11.08.13 р. [Електро-

- ний ресурс] : Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
3. Державна реєстрація речових прав на нерухоме майно [Електронний ресурс] // Нормативна база : [сайт] / Державна реєстраційна служба України. – Режим доступу : <http://www.drstu.gov.ua/show/54>.
 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1046.172.0>.
 5. Наказ Міністерства статистики України від 29.12.95 № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [Електронний ресурс] : Законодавство України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.
 6. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів : затв. наказом Мінагрополітики України від 27.09.07 р. № 701 [Електронний ресурс] : Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
 7. Ярмолюк Олена Феліксівна Облік земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Ярмолюк Олена Феліксівна ; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2008. – 200 с.
 8. Запорожцева Елена Николаевна Бухгалтерский учет операций с земельными ресурсами : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Запорожцева Елена Николаевна ; Южно-рос. Гос. Университет экономики и сервиса. – Шахты, 2007. – 160 с.
 9. Гузар Б.С. Удосконалення оцінки, обліку та контролю використання земельних ресурсів у ринкових умовах / Б.С. Гузар // Економіка АПК. – 2009. – № 6. – С. 95-103.
 10. Пасемник О.Г. До бухгалтерського обліку і оцінки земельних ділянок / О.Г. Пасемник, Л.Р. Воляк // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». – 2011. – № 3. – С. 144-146.
 11. Постанова «Про затвердження Типового договору оренди землі» від 3 березня 2004 р. № 220 [Електронний ресурс] : Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
 12. Закон України «Про оренду землі» : від 06.10.98 № 161-XIV [Електронний ресурс] : Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
 13. Бриндзя З. Формування і функціонування облікового відображення операцій з купівлі-продажу земельних ділянок різних форм власності / З. Бриндзя // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 2(35). – С. 170-180.
 14. Додонова М.В. Методические подходы к отражению земель сельскохозяйственного назначения в синтетическом учете и финансовой отчетности предприятий [Електронний ресурс] / М.В. Додонова, Н.А. Бунчук // Экономические науки / Учет и аудит – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/22_PNR_2009/Economics/49965.doc.htm
 15. Іщенко Я.П. Вдосконалення обліку земель сільськогосподарського призначення та оцінки прав користування земельними ділянками/ Я.П. Іщенко, Т.В. Севериненко // Збірник наукових праць ВНАУ (Економіка). – 2012. – № 1(56). – С. 102-107, с. 104.
 16. Методичні рекомендації щодо застосування журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств : затв. наказом Мінагрополітики України від 4 червня 2009 р. № 390 [Електронний ресурс] : Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
 17. Литвинець Юлія Ігорівна Обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Юлія Ігорівна ; Кабінет Міністрів України, Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2013.
 18. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» : від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс] : Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
 19. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту : колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Коріненко]. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 234 с.