

УДК 001.8:657.1:332.3

**РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В УПРАВЛІННІ ЗЕМЕЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ**

Тарлопов Ігор Олегович, доцент кафедри маркетингу, к. е. н, доцент, Приватний вищий навчальний заклад «Бердянський університет менеджменту і бізнесу», м. Бердянськ, e-mail: tio68@i.ua, тел: +38 (066) 779-07-61

Igor Tarloпов, Associate Professor of Marketing, Ph. D., Associate Professor, State Higher Educational Establishment «Berdyansk University of Management and Business», Berdyansk, e-mail: tio68@i.ua, tel: +38 (066) 779- 07-61

I. Tarloпов. Development of accounting methodology in the management of land resources.

The article presents the results of research methodology of accounting land. The essence of land and land plot is determined, the main land use objects in agricultural enterprises are listed. The comparative characteristic of the land plot with other factors of production is given. The main principles, goals and tasks of land plot registration are formulated. Six basic methods of formation of the accounting information which in aggregate form a method of accounting of the ground grounds are characterized. Proposed codes of accounts and sub-accounts for the registration of land use in agricultural enterprises. In the course of the research, the principles of forming the methodology for accounting of land resources in Ukraine are analyzed. The chronology of the main changes that occurred in the methodology of accounting for land use during the years of Ukraine's independence is given. As a result of the conducted research it is established that modern challenges of globalization have an ambiguous impact on the development of the methodology of accounting for land use in the country. The introduction of universal international financial reporting standards weakens the effectiveness of the entire accounting system in land use, since it does not take into account the requirements of the local economy, landscape conditions and legal regime for the use of land in the country. It is proved that the improvement of the methodology of accounting for land use should go in one direction with the practice of legal regulation of land relations.

Тарлопов І. О. Розвиток методології бухгалтерського обліку в управлінні земельними ресурсами.

В статті представлено результати дослідження методології бухгалтерського обліку землекористування. Визначена сутність землі, земельної ділянки, перелічені основні об'єкти землекористування в сільськогосподарських підприємствах. Надана порівняльна характеристика земельної ділянки з іншими факторами виробництва. Сформульовано основні принципи, мета і завдання обліку земельних ділянок. Охарактеризовано шість основних прийомів формування облікової інформації, які в сукупності утворюють метод бухгалтерського обліку земельних угідь. Запропоновані коди рахунків і субрахунків для обліку об'єктів землекористування в сільськогосподарських підприємствах. В ході дослідження проаналізовано засади формування методології бухгалтерського обліку земельних ресурсів в Україні. Наведена хронологія основних змін, що відбувались в методології бухгалтерського обліку землекористування за роки незалежності України. В результаті проведеного дослідження встановлено, що сучасні виклики глобалізації неоднозначно впливають на розвиток методології бухгалтерського обліку землекористування в країні. Впровадження універсальних Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) послаблює ефективність всієї системи бухгалтерського обліку в землекористуванні, оскільки не враховує вимоги локальної економіки, ландшафтні умови та правовий режим використання земельних ділянок в країні. Доведено, що вдосконалення методології бухгалтерського обліку землекористування повинно йти в одному напрямку з практикою правового регулювання земельних відносин.

Тарлопов І. А. Развитие методологии бухгалтерского учета в управлении земельными ресурсами.

В статье представлены результаты исследования методологии бухгалтерского учета землепользования. Определена сущность земли, земельного участка, перечислены основные объекты землепользования в сельскохозяйственных предприятиях. Предоставлена сравнительная характеристика земельного участка с другими факторами производства. Сформулированы основные принципы, цели и задачи учета земельных участков. Охарактеризованы шесть основных приемов

формирования учетной информации, которые в совокупности образуют метод бухгалтерского учета земельных угодий. Предложенные коды счетов и субсчетов для учета объектов землепользования в сельскохозяйственных предприятиях. В ходе исследования проанализированы принципы формирования методологии бухгалтерского учета земельных ресурсов в Украине. Приведена хронология основных изменений, которые происходили в методологии бухгалтерского учета землепользования за годы независимости Украины. В результате проведенного исследования установлено, что современные вызовы глобализации неоднозначно влияют на развитие методологии бухгалтерского учета землепользования в стране. Внедрение универсальных международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) ослабляет эффективность всей системы бухгалтерского учета в землепользовании, поскольку не учитывает требования локальной экономики, ландшафтные условия и правовой режим использования земельных участков в стране. Доказано, что совершенствование методологии бухгалтерского учета землепользования должно идти в одном направлении с практикой правового регулирования земельных отношений.

Постановка проблеми. Земля є первісним джерелом будь-якого багатства, в будь-якій політичній системі одним з ключових питань є питання про землю як в контексті політичних аспектів, так і економічних.

В Україні до 90-х років ХХ ст. існувала монополія державної власності на землю, але з початком набуття незалежності відбулась земельна реформа. З ліквідацією держмонополії одночасно був введений принцип платного землекористування, внаслідок чого змінився характер і зміст земельних відносин. Таким чином, виникла необхідність визнання землі, земельних ділянок як об'єктів бухгалтерського обліку.

Подальші ринкові трансформації вітчизняної економіки актуалізували наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку процесів землекористування. Спрямованість наукових пошуків визначається передусім інституційним інтересом суб'єктів ринкової економіки, який полягає у привабливому представленні земельного капіталу аграрної галузі України в балансах підприємств. Інструментом же реалізації інституційних інтересів в сфері бухгалтерського обліку є його методологія.

У світовому масштабі однією з особливостей розвитку глобалізації економічних відносин є прагнення розвинутих країн довести на мові цифр цінність активів, від використання яких в значній мірі залежить ефективність їхньої економіки. "Розвинуті країни через власні інститути, формують методологію Міжнародних стандартів фінансової звітності та нав'язують світу пріоритетність власних цінностей. При цьому, самодостатні нації та країни (Китай, Індія і т.д.) шукають власні шляхи досягнення економіко-соціального прогресу та орієнтують на це наукові дослідження з бухгалтерського обліку" [1, с. 47], [2].

Таким чином, можна з впевненістю констатувати посилення ролі методології бухгалтерського обліку землекористування, яка буде прийнятою в Україні, в забезпеченні ефективного розвитку національної економіки на основі посилення аграрного виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Визнання земельних ділянок активом поряд з іншими об'єктами майна, які знаходять своє вартісне відображення в бухгалтерському обліку, вимагає формування методологічних та методичних засад їх облікового відображення на підприємстві. Огляд літературних джерел засвідчує наявність певних напрацювань з оцінки та обліку земель та земельних відносин. Даній тематиці присвятили свої роботи: В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, А. М. Третяк, В. О. Шевчук, В. К. Ярмолицький, Ю. С. Бездушна, О. Л. Беседа, Н. О. Голуб, І. В. Замула, Н. М. Малюга та інші.

Питання методології та теоретичного узагальнення проблем обліку земельних ділянок стало об'єктом наукових дискусій з часів запровадження ринкових механізмів землекористування в Україні та розглядаються в публікаціях М. Г. Чумаченка, П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненко, Г. Г. Кірейцева, В. Г. Лінника, В. Я. Соколова, І. В. Замули та інших вчених-економістів. Не дивлячись на наявні наукові пошуки, широкої практичної реалізації новаторські ідеї науковців поки що не набули. На думку деяких

сучасних економістів-аграрників, розвиток бухгалтерського обліку земель гальмується невизнанням сільськогосподарських земель товаром та діючий мораторій на продаж земель в Україні.

Метою статті є аналіз засад формування методології бухгалтерського обліку землекористування, в першу чергу в сільському господарстві, та висвітлення особливостей і досягнутих результатів цього процесу в Україні.

Результати дослідження. В бухгалтерському обліку важливим є розуміння об'єктів обліку. Поняття терміна «земля» розкривається в ГОСТ 26640-85 (СТ СЭВ 4472-84) Землі: Терміни та визначення, п.1: “Земля - найважливіша частина навколишнього природного середовища, що характеризується простором, рельєфом, кліматом, ґрунтовим покривом, рослинністю, надрами, водами, є головним засобом виробництва в сільському і лісовому господарстві, а також просторовим базисом для розміщення підприємств і організації всіх галузей народного господарства” [8]. Таке визначення є узагальнюючим з економічної точки зору, але недостатнім для розгляду категорії «земля» в якості об'єкту бухгалтерського обліку, оскільки не розкриває правову сутність землі, що необхідно для правового регулювання землі.

В якості об'єкту бухгалтерського обліку можна розглядати земельну частку, тобто виділену натуральній формі частину земельної ділянки з частковою власністю.

Основними об'єктами землекористування в сільськогосподарських організаціях виступають землі сільськогосподарського призначення, в складі яких виділяються:

а) сільськогосподарські угіддя: рілля, землі під багаторічними насадженнями (садами, виноградниками та іншими), поклади, сінокоси, пасовища;

б) землі, зайняті внутрішньогосподарськими дорогами і комунікаціями;

в) землі, зайняті лісовими насадженнями, призначеними для забезпечення захисту земель від впливу негативних (шкідливих) природних, антропогенних і техногенних явищ;

г) землі, що знаходяться під водними об'єктами;

д) землі під будівлями, спорудами, використовуваними для виробництва, зберігання і первинної переробки сільськогосподарської продукції.

Слід зазначити, що в бухгалтерському обліку на сільськогосподарських підприємствах слабо розроблені питання організації бухгалтерського обліку наявності та руху об'єктів землекористування, нерідко фактично відсутнє ведення документації первинного обліку, реєстрів синтетичного і аналітичного обліку об'єктів землекористування.

З метою вдосконалення організації бухгалтерського обліку об'єктів землекористування в сільськогосподарських підприємствах необхідно забезпечити поділ і угруповання інформації про землі відповідно до вищевказаної класифікації.

Слід враховувати, що земельна ділянка може бути неоднорідною і складатися з різних земельних угідь, що мають певні властивості і можуть використовуватись для конкретних цілей. Площа земельної ділянки буде складатися з площ земельних угідь, що входять в неї. Таким чином, можна сформулювати земельне угіддя як виділену частину земельної ділянки, яка призначена для конкретних господарських цілей.

Різноманітні властивості землі обумовлюють її специфічні особливості в різних галузях виробництва. Так, наприклад, у сільському господарстві земля одночасно є й знаряддям виробництва, і предметом праці. Відповідно повинні бути відмінності у вивченні, обліку та оцінці земельних ділянок в різних галузях господарства.

Кожен економічний ресурс має свої унікальні властивості, і земля не є виключенням. В табл. 1 наведені критерії, що відрізняють земельну ділянку як фактор виробництва від інших об'єктів майна [4; с.88].

Як бачимо з табл. 1, земельна ділянка як природний об'єкт і нерухоме майно, має своєрідні особливості, що відрізняють її від інших об'єктів майна.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика земельних ділянок як фактору виробництва
з іншими засобами праці

Критерій порівняння	Земельна ділянка	Інші засоби праці
роль в процесі виробництва	у сільському господарстві є одночасно і предметом, і засобом праці	засоби праці
термін експлуатації	необмежений	обмежений
можливість кількісного відтворення	штучно не відтворюється	кількість і розміри можуть бути створені за замовленням
можливість якісного відновлення	родючість ґрунтів відновлюється засобами рекультивациі, але швидкість відновлення дуже повільна	ремонт та модернізація дозволяють покращити якість як самих знарядь праці, так і продукції, яка випускається; швидкість якісного відновлення вище за темп господарського використання
можливість заміни	незамінний ресурс	замінний ресурс
продуктивна цінність	родючість підвищується за умов науково-обґрунтованого використання	в процесі виробництва піддається зносу

Сформулюємо основні засади бухгалтерського обліку земельних ділянок:

1. *Повнота* означає, що в бухгалтерській звітності повинна відобразитись вся інформація про ділянки землі: наявність станом на початок та кінець звітного періоду, будь-які зміни протягом періоду, а також інформація про її використання.

2. *Своєчасність* - інформація у звітах про земельні ділянки повинна відобразитися в ті терміни, коли вона має цінність для користувачів.

3. *Пріоритет змісту перед формою* - основоположний принцип, коли мова йде про земельні ділянки. Сутність принципу полягає в тому, що операції обліковують відповідно до їх сутності (за економічним змістом, за умовами господарювання), а не лише виходячи з юридичної форми. Так, наприклад, ділянки, що використовуються, та ті, що не використовуються тривалий час повинні бути відображені окремо. Доцільно окремо відображати ділянки, що закріплені на правах постійного користування та орендовані, якщо умовами надання тих прав заборонено нецільове використання. В сільському господарстві доцільно окремо обліковувати ділянки, які мають суттєво різні періоди строків посіву та збору врожаю.

4. *Несуперечливість* – на останній календарний день кожного місяця дані по аналітичному обліку земельних ділянок повинні бути тотожними оборотам і залишкам на рахунках синтетичного обліку.

5. *Обачність* – за ринкових умов оцінку земельних ділянок не слід завищувати, а зобов'язання (витрати) – занижувати; витрати та зобов'язання потрібно відобразити в бухгалтерському обліку відразу ж після отримання інформації про ймовірність їх виникнення, а активи та доходи — лише тоді, коли їх реально отримано або зароблено.

6. *Раціональність* – в обліку слід детально відбивати інформацію про земельні ділянки, щоб користувачі мали можливість приймати на її підставі рішення, оцінювати фінансовий стан організації та результати її діяльності.

7. *Майнова відокремленість* – власні земельні ділянки організації слід відокремлювати від орендованих або закріплених на праві постійного користування.

8. *Безперервність діяльності* – передбачає збереження цільового використання земельних ділянок, тобто обов'язок сторони використовувати ділянку тільки для обумовлених цілей.

9. *Послідовність облікової політики* передбачає постійне (з року в рік) використання підприємством обраної методики обліку земельних ділянок для забезпечення порівнянності даних за даний звітний період по відношенню до іншого періоду. Зміна методики обліку має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій

звітності.

10. *Тимчасової визначеності фактів* – факти господарської діяльності організації слід відображати в обліку у тому звітному періоді, в якому вони мали місце, незалежно від фактичного часу надходження (виплати) грошових коштів.

Метою бухгалтерського обліку земельних ділянок є надання відомостей про землі, необхідні: 1) для внутрішніх та зовнішніх користувачів, в т. ч. потенційних інвесторів, 2) для оцінки кредитної та інвестиційної привабливості сільськогосподарських організацій, 3) прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення раціонального і ефективного використання земельних ресурсів.

Для досягнення поставленої мети сформулюємо завдання бухгалтерського обліку земельних ділянок [4; с.88]:

- забезпечення чіткого документального оформлення та своєчасного відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій із землею: надходження, трансформації земельних угідь, продажу та вибуття, та ін.;

- створення умов і інформаційної бази для систематичного контролю за збереженням і поліпшенням якісних властивостей ґрунту, ефективністю використання земельних ділянок господарюючого суб'єкту;

- контроль за своєчасністю і повнотою відображення в облікових регістрах всіх господарських операцій, пов'язаних з наявністю і якістю земельних ділянок, а також щорічними вкладеннями в докорінне поліпшення земель;

- забезпечення об'єктивної інформації для заповнення форм бухгалтерської звітності;

- контроль за вчасністю і правильністю сплати земельного податку та відображення їх в обліку.

Для вирішення завдань, що стоять перед бухгалтерським обліком земельних ділянок як його об'єкту, виділимо шість основних прийомів формування облікової інформації, які в сукупності утворюють метод бухгалтерського обліку: документація, інвентаризація, оцінка, бухгалтерські рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення. Слід зазначити, що хоча бухгалтерський облік і не вирішує всіх проблем ефективного землекористування, але саме від використаних методологічних прийомів бухгалтерського обліку залежить практична значущість вихідної інформації.

Документація. Первинний документ, об'єктом якого є земельна ділянка, повинний містити всі дані, які необхідні, щоб ідентифікувати відповідну ділянку, визначені її розміри, межі та розташування. Порядок документування господарських операцій в бухгалтерському обліку визначений Наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2012 р. №578/5, "Про терміни зберігання бухгалтерської документації". Крім цього, місцеві органи влади ведуть Земельно-кадастрову (шнурову) книгу.

Інвентаризація. Мета інвентаризації – перевірка відповідності документів, що підтверджують права на землю, фактичному використанню земельних ділянок, виявлення нецільового використання земельних ділянок, порушені і відпрацьовані землі. Встановлюється місце розташування земель, їх площа, причини, що привели до виявленої зміни стану земель. На відміну від інших видів майна, виявлені під час інвентаризації розбіжності відбиваються в бухгалтерському обліку тільки після державної реєстрації.

Оцінка. В бухгалтерському обліку земельні угіддя відображаються в натуральному вимірі (гектарах), а додаткові капітальні вкладення в землю і купівля землі - в грошовому виразі.

Бухгалтерські рахунки. Згідно з міжнародною практикою земля визнається об'єктом основних засобів, але облік земельної ділянки ведеться на окремому спеціальному бухгалтерському рахунку. В національному обліку назви рахунків та їх коди визначаються Планом рахунків бухгалтерського обліку. До синтетичного рахунку

10 «Основні засоби» відкритий субрахунок 101 «Земельні ділянки», на якому і ведеться облік земельних ділянок.

У табл. 2 представлені запропоновані коди рахунків і субрахунків для обліку об'єктів землекористування [9; с. 245-246.].

Таблиця 2

Запропоновані коди рахунків і субрахунків для обліку об'єктів землекористування в сільськогосподарських організаціях

Номер рахунку, субрахунку (аналітичного рахунку)	Назва рахунку, субрахунку, аналітичного рахунку «Об'єкти землекористування, що знаходяться у власності»
10-1	«Основні засоби» «Земельні ділянки»
10-1-1	«Основні засоби» «Земельні ділянки, що знаходяться у власності»
10-1-1-1	«Рілля»
10-1-1-2	«Багаторічні насадження»
10-1-1-3	«Сінокоси, пасовища»
10-1-1-4	«Зрошувані землі»
10-1-1-5	«Захисні лісові смуги»
	«Орендовані об'єкти землекористування» (отримані в оренду від працівників земельні частки)
01-1	«Орендовані основні засоби», «Земельні угіддя»
	«Об'єкти землекористування, що знаходяться в обороті організації на інших підставах» (земельні ділянки не планується використовувати в якості основних засобів, а тільки для надання в оренду)
10-1-2	«Основні засоби» «Земельні ділянки, здані в оренду»
10-1-2-1	«Рілля» і т.д.

Подвійний запис. У ХІХ ст. першим в історії, хто запропонував застосування подвійної бухгалтерії до обліку сільгоспвиробництва був Л. Ф. де Казо (1824). Він виділяв чотири синтетичних рахунки: 1) поле; 2) врожай; 3) стадо; 4) споруди та інвентар, де рахунок «Поле» дебетувався на суму капіталізованої ренти. У нашій країні подвійний запис в обліку сільського господарства почав поширюватись на початку ХХ ст.

Балансове узагальнення. В системі Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) порядок обліку земельних ділянок в залежності від мети їх використання регулюють: МСФЗ 16 «Основні засоби»; МСФЗ 40 «Інвестиції в нерухомість»; МСФЗ 2 «Запаси». Господарючі суб'єкти інформацію про земельні ділянки у вартісному виразі відбивають у Балансі. Зокрема, в розділі 1 "Необоротні активи" у рядку 1011 разом із даними про інші основні засоби підприємства.

Слід зазначити, що методологія бухгалтерського обліку суттєво залежить від інтересів осіб, які беруть участь у господарському процесі, і від того, які завдання поставлять користувачі [5, с. 205].

В умовах продовження мораторію на продаж землі, коли відсутнє правове визнання земель як об'єкту приватної власності юридичних осіб, сьогодні актуальними є питання розробки та удосконалення методології обліку прав користування земельними ділянками. Але в умовах щорічного бюджетного дефіциту та накопичення державного боргу, ніхто не дасть гарантії, що питання продажу землі не буде вирішено вже у цьому році. Отже доцільним є й розвиток методології обліку земельних ділянок на праві приватної власності для юридичних осіб. Як справедливо наголосив проф. Г. Г. Кірейцев: "чинники, які зумовлюють зміну положень методології бухгалтерського обліку та його практики, формуються в реальному економічному житті" [3, с. 30]. Оскільки земельне питання все частіше останнім часом чути з вуст політиків, то до можливих змін треба ретельно підготуватися.

Охарактеризуємо сучасний стан розвитку методології бухгалтерського обліку землекористування в Україні. Земельним кодексом визначений перелік прав користування земельними ділянками (право постійного користування, право оренди,

право земельного сервітуту, право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб і право користування чужою земельною ділянкою для забудови). Усі перелічені права підлягають обов'язковій державній реєстрації, згідно ст. 4 Закону України "Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень" від 01.07.2004 р. № 1952-IV. Право оренди, яке сьогодні найбільш поширене у вітчизняній практиці, може відчужуватися, у т. ч. продаватися на земельних торгах, а також передаватися у заставу, спадщину, вноситися до статутного капіталу власником земельної ділянки – на строк до 50 років. Фактично в практиці вітчизняних підприємств рідко коли права оренди земельної ділянки відображаються в їх балансах.

Розглядаючи питання методології бухгалтерського обліку в Україні, не можна відмежуватись від впливу зовнішніх чинників. Триває активний розвиток світового господарства; національні економіки зміцнюють свої зв'язки та взаємодоповнюють одна одну, посилюються і процеси глобалізації. Глобалізація - новий рівень економічної діяльності, господарська система, що працює в єдиному економічному просторі. Багато вчених вважають глобалізацію як еволюційну тенденцією розвитку суспільства закономірним і об'єктивним процесом. При цьому глобалізація, з одного боку, надає державам нові можливості, з іншого - загрожує і негативними наслідками або потенційними проблемами.

Як показує приклад Індонезії, в сфері нормативно-правового регулювання глобалізація економічних відносин приводить до послаблення методологічної складової бухгалтерського обліку [7].

Глобалізація характеризується переважанням світогосподарських зв'язків над національними; в правовій сфері глобалізація проявляється через універсалізацію нормативно-правових актів. В Україні, керуючись Концепцією обліку та фінансової звітності, яка була розроблена Міжнародною радою бухгалтерських стандартів, поступово замінують національні стандарти звітності на міжнародні, але слід розуміти, що така заміна орієнтована на задоволення потреб глобальних виробництв, при цьому "до уваги не беруться рівень розвитку національних продуктивних сил, соціальних, екологічних, економічних та правових відносин, як і придатність сформованих механізмів регулювання економіки в окремих державах" [3, с. 17]. Додамо, що МСФЗ не враховують вимоги локальних економік, їх ландшафтні умови та правовий режим використання земельних угідь.

Приклад Індонезії яскраво показує, що відмова від національних стандартів обліку землекористування, особливо в тій частині, що не має аналогій у МСФЗ, послаблює методологічний рівень та відчутно впливає на ефективність всієї системи бухгалтерського обліку. "Як відомо, правильно налагоджений бухгалтерський облік може значно покращити інформаційний сервіс ефективного управління земельними ресурсами. Адже саме бухгалтер здійснює первинний інформаційний зріз та забезпечує подальшу можливість аналізу, планування та прогнозування господарської діяльності, в т. ч. і стану основних засобів, до складу яких сьогодні включено і земельні ділянки" [7; с.61].

Як вважає Н. М. Малюга, "саме через послаблення уваги до бухгалтерського обліку, недостатнє розуміння сутності категорії "методологія" представниками державних органів влади, які регулюють бухгалтерський облік в Україні, неможливо ... забезпечити його відповідність соціально-економічним і економіко-правовим відносинам" [5, с. 191].

Зрозуміло, що бухгалтерський облік не вирішує всіх проблем раціонального та ефективного землекористування, проте здатен виявляти та професійно пояснювати ці проблеми, таким чином задаючи вектор руху для земельної реформи.

В Україні за роки незалежності відбулись наступні зміни в методології бухгалтерського обліку землекористування:

1) земельні ділянки були включені до складу основних засобів з послідувачим відображенням їх у звітності (П(С)БО 7 "Основні засоби");

2) права користування земельною ділянкою включені до числа об'єктів нематеріальних активів (П(С)БО 8 "Нематеріальні активи");

3) прийнята Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок та внесення до неї зміни, що стосується оцінки права оренди земельної ділянки та права користування чужою земельною ділянкою (Постанова КМУ від 11.10.2002 р. № 1531 та від 16.11.2011 р. № 1248);

4) з метою вдосконалення методологічного забезпечення обліку земельних ділянок та прав користування ними у 2012 р. Мінфін України організував закупівлю досліджень та розробок в цьому напрямку.

В березні 2013 р. фахівці Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України підготували збірку під назвою "Облікове забезпечення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі" [8]. На основі матеріалів даної розробки по Україні здійснюється підвищення кваліфікації бухгалтерів за програмою САРА – "Сертифікований професійний бухгалтер АПВ".

Висновки. Підсумовуючи результат проведеного дослідження, відзначимо наступне:

1) Згідно з міжнародним стандартом земельна ділянка в сільському господарстві в залежності від цілей її призначення враховується як:

- основні засоби, якщо вона призначена для виробництва;

- інвестиції, якщо призначена в якості інвестиції в нерухомість (власника або орендаря за договором фінансової оренди з метою отримання орендних платежів, доходів від приросту вартості капіталу або і того, й іншого).

Якщо земельна ділянка зайнята під забудову, її облік слід вести на окремому спеціальному бухгалтерському рахунку.

2) Угруповання даних про земельні ділянки, які перебувають у власності організації, в вартісному вираженні повинно здійснюватися в реєстрах бухгалтерського обліку за відповідними балансовими і позабалансовими рахунками.

3) Для обліку наявності і руху земельних угідь, що перебувають в обороті сільськогосподарського підприємства, використовується реєстр – Земельно-кадастрова (шнурова) книга, яка містить інформацію в натуральному виразі про наявність земельних ділянок, які перебувають як у власності підприємства, так і на умовах оренди. Одиницею вимірювання всіх показників є гектар. Для заповнення Книги використовуються правостановлюючі документи на земельні угіддя: документи кадастрового обліку, в тому числі межовий план, акти переведення земельних ділянок і т. д.

4) Для забезпечення порозуміння та керованості у соціально-економічному середовищі розробляється методологія бухгалтерського обліку, яка включає специфічні правові норми, методи, принципи та професійні судження бухгалтерів.

5) Глобалізація може чинити як позитивний, так і негативний вплив на розвиток методології бухгалтерського обліку землекористування в країні. Широке впровадження міжнародних доктрин МСФЗ фактично "виживає" національні традиції в теорії та практиці бухгалтерського обліку та не відповідає вимогам ефективного управління локальних економік.

6) Напрямок удосконалення методології бухгалтерського обліку землекористування мають визначати не тривалі очікування запровадження ринку сільськогосподарських земель, а сучасні реалії реалізації в практиці господарювання різноманітних законодавчо визначених прав користування земельними ділянками.

Список використаних джерел:

1. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки:

- [монографія] / В. М. Жук. - К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2009. – 648 с.
2. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. - № 2. – С. 14-22.
 3. Кирейцев Г. Г. Глобалізація економіки і уніфікація методології бухгалтерського учета: Научний доклад на 6-ой Міжнародній науковій конференції "Научні дослідження в сфері бухгалтерського учета, контролю і аналізу: теоретико-практичне значення і напрямки подальшого розвитку", г. Житомир, 18-19 жовтня 2007 г. / Г.Г. Кирейцев. - Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
 4. Киреева Людмила Ивановна, Тарасов Иван Юрьевич Специфические особенности бухгалтерского учета земельных участков // Вестник АГАУ. 2009. №4 С.87-91.
 5. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н. М. Малюга. - Житомир: ЖДТУ, 2005. - 548 с.
 6. Облікове забезпечення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі: практичне керівництво / [В. М. Жук, Б. В. Мельничук, Ю. С. Бездушна та ін.]; За ред. В. М. Жука. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 88 с.
 7. Остапчук С. М. Розвиток методології бухгалтерського обліку землекористування в сучасних умовах /Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки №2 (77), 2013. С. 56-66.
 8. Стандарт, Постанова, Витяг "[Землі. Терміни та визначення ГОСТ 26640-85 \(СТ СЭВ 4472-84\)](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v3453400-85)" від 28.10.1985 № 3453 (чинний, поточна редакція) /Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v3453400-85>.
 9. Чекрыгина Т. А., Ахманова С. И. Бухгалтерский учет земель сельскохозяйственного назначения // Известия НВ АУК. 2013. №1-1 (29) С.242-247.

References:

1. Zhuk V. M. (2009), "Concept of accounting development in the agrarian sector of the economy", ["Konceptija rozvitku buhgalters'kogo obliku v agrarnomu sektori ekonomiki"], monograph, V.M. Zhuk, K., NSC "Institute of Agrarian Economics" UAAS, 648 p.
2. Zhuk V. M. (2012), "Scientific hypothesis of the treatment of accounting as a socio-economic institute", ["Naukova hipoteza traktuvannja buhgalters'kogo obliku jak social'no-ekonomichnogo institutu"], V. M. Zhuk, Accounting and finance of agroindustrial complex, No. 2, pp. 14-22.
3. Kiretsev G. G. (2007), "Globalization of economy and unification of accounting methodologies", ["Globalizacija jekonomiki i unifikacija metodologi buhgalterskogo ucheta"] Scientific report at the 6th International Scientific Conference, Scientific Research in sphere of accounting, control and analysis: theoretical and practical value and directions for further development, Zhytomyr, October 18-19, 2007, G. G. Kiretsev, Zhitomir, ZhSTU, 68 p.
4. Kircheeva L. I., Tarasov I.Y. (2009), "Specific features of accounting of land plots", ["Jur'evich Specificheskie osobennosti buhgalterskogo ucheta zemel'nyh uchastkov"], Bulletin of the AGAU., No. 4 pp.87-91.
5. Maluga N. M. (2005), "Accounting in Ukraine Theory and Methodology, Prospects for Development", ["Buhgalters'kij oblik v Ukraїni: teorija j metodologija, perspektivi rozvitku"], monograph, N. M. Maluga, Zhytomyr, ZhDTU, 548 p.
6. Zhuk V. M., Melnichuk B. V., Bezdashna Ju.S. (2013), "Accounting ensuring investment attractiveness and security of enterprise and agrarian industry - Practical Guide ", ["Oblikove zabezpechennja investicijnoї privablivosti ta bezpeki pidприємства j agrarної galuzi praktichne kerivnictvo"], V.M. Zhuk, B.V. Melnichuk, Ju.S. Bezdashna and etc., Ed. Zhuk V.M., K., LLC "All-Ukrainian Institute of Law and Evaluation", 88 p.
7. Ostapchuk S. M. (2013), "Development of methodology of accounting land use in modern conditions", ["Rozvitok metodologii buhgalters'kogo obliku zemlekoristuvannja v suchasnih umovah"], Collection of scientific works of VNAU, Series Economic sciences No. 2 (77), pp. 56-66.
8. "Standard, Resolution, Excerpt "Earth. Terms and conditions definition", ["Standart, Postanova, Vitjag "Zemli. Termini ta viznachennja"], GOST 26640-85 (ST SEV 4472-84) of 28.10.1985, No. 3453 (current edition), [Electronic resource], available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v3453400-85>
9. Chekrygina T. A., Ahmanova S. I. (2013), "Accounting agricultural lands", ["Buhgalterskij uchet zemel' sel'skoho zjajstvennogo naznachenija"], News of the NV AUC., No. 1-1 (29) pp. 242-247.

Keywords: methodology; accounting; land use; land plot; titles to use land plots.

Ключові слова: методологія; бухгалтерський облік; землекористування; земельні ділянки; права користування земельними ділянками.

Ключевые слова: методология; бухгалтерский учет; землепользование; земельные участки; права пользования земельными участками.