**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ**

**НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР  
«ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»**

* **ОСТАПЧУК СЕРГІЙ МИКОЛАЙОВИЧ**

УДК 657:332.28:631.11

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

**Київ – 2015**

Дисертацією є рукопис

Робота виконана в Національному науковому центрі «Інститут аграрної економіки» Національної академії аграрних наук України

|  |  |
| --- | --- |
| **Науковий керівник:** | доктор економічних наук, професор, |
|  | член-кореспондент НААН,  заслужений діяч науки і техніки України |
|  | **Жук Валерій Миколайович,** |
|  | Національна академія аграрних наук України, |
|  | віце-президент |
|  |  |
| **Офіційні опоненти:** | доктор економічних наук, професор  **Шевчук Володимир Олександрович,**  Національна академія статистики,  обліку та аудиту,  проректор з науково-педагогічної  та наукової роботи |
|  |  |
|  | кандидат економічних наук, доцент  **Ярмолюк Олена Феліксівна,**  Житомирський національний  агроекологічний університет,  доцент кафедри бухгалтерського обліку,  оподаткування та аудиту |
|  |  |

Захист дисертації відбудеться «15» квітня 2015 року о 1500 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.350.02 в Національному науковому центрі «Інститут аграрної економіки» за адресою: 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10, конференц-зал, 3-й поверх, к. 317.

З дисертацією можна ознайомитись у науковій бібліотеці Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» за адресою: 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10, 2-й поверх, к. 212.

Автореферат розісланий «13» березня 2015 року.

|  |  |
| --- | --- |
| Учений секретар  спеціалізованої вченої ради | Є.Ю. Попко |

**ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**Актуальність теми.** Завдяки високій забезпеченості родючими землями Україна входить до числа найбільших світових виробників аграрної продукції. Проте повному розкриттю виробничого потенціалу галузі та особливо вітчизняних земель сільськогосподарського призначення перешкоджає ряд факторів, серед яких важливою є проблема формування облікової інформації про вартісно-натуральні показники аграрного землекористування. При цьому повнота розкриття інформації про земельний капітал у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності має вагоме значення для аграрних підприємств та галузі в цілому, адже землі сільськогосподарського призначення – це один із першочергових факторів інвестиційної привабливості.

Значний внесок у розвиток методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення зробили О.Л. Бєсєда, О.В. Вороновська, Н.О. Голуб, Б.С. Гузар, М.Я. Дем’яненко, В.М. Жук, І.В. Замула, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, П.Т. Саблук, Д.М. Трачова, В.М. Хомка, В.О. Шевчук, В.К. Ярмолицький, О.Ф. Ярмолюк та інші вчені.

Питання визнання, вартісної оцінки й відображення на рахунках бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними висвітлювалися в роботах таких іноземних учених, як В.Н. Адгер, С.Г. Вегера, О.М. Євстафьєва, К.І. Зубко, С.В. Козменкова, В.А. Костецький, Д.О. Панков, О.О. Петрова, Р. Сава, Т.С. Семенова, М.К. Уітбі, І. Фрасер, М. Харріс та інших.

Попри наявність вагомих наукових напрацювань з досліджуваної проблематики, їх аналіз засвідчує, що теоретичні засади, методологічні аспекти та методичне забезпечення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення перебувають на стадії формування і потребують наукового вирішення.

У системі обліку та звітності аграрних підприємств не забезпечується належне розкриття інформації про земельний капітал сільськогосподарського призначення. Напрацьоване в попередні роки методичне забезпечення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення вимагає адаптації до нових економіко-правових умов функціонування аграрної галузі.

Актуальними є питання уточнення економіко-правової сутності земельного капіталу сільськогосподарського призначення й поглиблення фізіократичних засад його обліку. Домінування орендних відносин у сільському господарстві зумовлює об’єктивну необхідність удосконалення методичного забезпечення взяття на баланс прав оренди земель сільськогосподарського призначення та розкриття інформації про ці активи у фінансовій звітності. Наукового обґрунтування потребує можливість застосування в практиці бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення методичних підходів, характерних для обліку фінансової оренди. Недостатньо розробленими залишаються й питання адаптації зарубіжного досвіду для розробки концептуальних засад розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні.

Вищенаведені проблемні аспекти бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, а також зростання потреби у системному розкритті складових земельного капіталу в обліку і звітності аграрних підприємств з ціллю підвищення їх інвестиційної привабливості, визначили вибір теми дисертації, її актуальність, мету та основні напрями дослідження.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» в межах комплексних держбюджетних науково-дослідних тем: «Науково-методологічні засади розвитку обліку, звітності та аудиту в умовах глобалізації» (державний реєстраційний номер 0110U002923) та «Розробити науково-методологічні засади обліково-аудиторського забезпечення конкурентоспроможного аграрного виробництва» (державний реєстраційний номер 0111U000207). Внесок здобувача полягає в розробці методичного забезпечення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення аграрними підприємствами в умовах домінування орендних відносин.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, методичне обґрунтування й розробка практичних рекомендацій з удосконалення відображення земель сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку і звітності аграрних підприємств.

Для досягнення зазначеної мети були поставлені та вирішувалися такі завдання:

* уточнити економіко-правову сутність земельного капіталу сільськогосподарського призначення з метою його повнішої ідентифікації як об’єкта бухгалтерського обліку;
* розкрити і систематизувати теоретичне підґрунтя взяття земель сільськогосподарського призначення на баланс аграрними підприємствами та відображення операцій з ними в системі бухгалтерського обліку;
* обґрунтувати застосування інституціонального підходу до вирішення проблем розвитку методології обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення;
* критично оцінити проблемні питання бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в аграрних підприємствах та обґрунтувати можливість застосування в обліковій практиці методичних підходів, характерних для обліку фінансової оренди;
* виявити міжнародні підходи, які можуть бути використані для удосконалення вітчизняної методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення;
* сформувати і наповнити концептуальні засади розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення на основі системного підходу та адаптації зарубіжного досвіду;
* розробити методичне забезпечення взяття на баланс прав оренди земель сільськогосподарського призначення;
* удосконалити порядок розкриття інформації про земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними у фінансовій звітності.

*Об’єктом дослідження* є господарські операції із земельними ділянками сільськогосподарського призначення та правами користування ними, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку аграрних підприємств.

*Предметом дослідження* визначено сукупність теоретико-методологічних, методичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в аграрних підприємствах.

**Методи дослідження.** У процесі дослідження використано такі загальнонаукові методи та прийоми: історичний метод, методи узагальнення і систематизації – при вивченні економіко-правової сутності земельного капіталу сільськогосподарського призначення; метод індукції та дедукції, класифікації, монографічний метод – при дослідженні фізіократичних засад, генезису методології та зарубіжного досвіду побудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення; метод письмового анкетування, графічний, статистичного зведення – при оцінюванні стану обліку в аграрних підприємствах; метод екстраполяції, аналогії, інституціонального аналізу – при обґрунтуванні концептуальних засад розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення; абстрактно-логічний метод, методи описового та імітаційного моделювання, методи експерименту, аналізу і синтезу – при удосконаленні методичного забезпечення взяття на баланс прав оренди земель сільськогосподарського призначення та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі та нормативно-правові акти України та інших країн; офіційні статистичні дані, матеріали письмового анкетування бухгалтерів аграрних підприємств; праці вітчизняних та іноземних учених, зокрема: монографії, автореферати дисертацій, наукові й практичні статті, тези доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях; інша методична, навчальна і періодична література за темою дисертаційного дослідження.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в теоретико-методологічному обґрунтуванні концептуальних засад розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення та розробленні рекомендацій щодо удосконалення методичного забезпечення взяття на бухгалтерський баланс прав оренди земель сільськогосподарського призначення. Основними результатами проведеного дослідження, які становлять наукову новизну, є наступні теоретичні та практичні положення:

*вперше*:

* сформовано концептуальні засади розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення на основі адаптації зарубіжного досвіду та використання системного багаторівневого нормативно-правового підходу, що включає запровадження інструментів і механізмів нормативно-програмного рівня, напрацювання методологічного рівня (окремого галузевого стандарту бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними), методичного рівня (відповідних методичних рекомендацій) та організаційного рівня (відповідного розділу облікової політики підприємства). Все це в підсумку забезпечує формування цілісного інформаційного забезпечення використання головного національного багатства – земель сільськогосподарського призначення аграрними підприємствами;

*удосконалено:*

* змістовне наповнення економіко-правової сутності земельного капіталу сільськогосподарського призначення на основі розкриття багатогранності сприйняття його як складової соціально-економічних відносин, природного капіталу, активів та капіталу підприємства, що забезпечує більш повну його ідентифікацію як об’єкта бухгалтерського обліку в ролі основного засобу, нематеріального активу, специфічного біологічного активу;
* методичне забезпечення взяття на баланс прав оренди земель сільськогосподарського призначення шляхом обґрунтування порядку їх облікового відображення у складі нематеріальних активів з одночасним визнанням в обліку джерела таких активів як доходів майбутніх періодів від використання земельної ділянки та зобов’язань з орендної плати, що дозволяє представити права оренди як балансові активи підприємств-орендарів й раціонально організувати облік розрахунків з орендодавцями-власниками землі;
* порядок розкриття інформації про земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними у фінансовій звітності на основі розширення форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», що забезпечує наочне представлення у звітності аграрних підприємств показників використання земель сільськогосподарського призначення та сприяє кращому інформуванню суб’єктів соціально-економічного простору про стан земельного капіталу сільськогосподарського призначення;

*дістали подальший розвиток:*

* теоретичне обґрунтування застосування інституціонального підходу до вирішення проблем асиметрії в оцінці земель сільськогосподарського призначення та дисбалансів у методології їх обліку шляхом запровадження відповідного галузевого положення (стандарту) бухгалтерського обліку, розширення кола суб’єктів методологічного впливу на розвиток такого обліку, що дозволяє адекватно відобразити земельний капітал у фінансовій звітності в інтересах різних інституційних груп та соціально-економічного розвитку країни і суспільства в цілому;
* теоретичне поглиблення фізіократичних засад бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення на основі здійснення періодизації їх розвитку, що дає змогу науково обґрунтувати ефективні підходи і механізми взяття земель сільськогосподарського призначення на баланс аграрними підприємствами та відображення операцій з ними в системі бухгалтерського обліку;
* наукове обґрунтування можливості застосування в практиці бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення методичних підходів, характерних для обліку фінансової оренди, що сприяють підвищенню рівня ведення бухгалтерського обліку орендованих земель завдяки відображенню їх у балансах підприємств-орендарів;
* теоретико-прикладні аспекти моделювання процесу відображення земель та прав користування ними в системі міжнародних стандартів, результати яких можуть бути покладені в основу удосконалення вітчизняного бухгалтерського законодавства.

**Практичне значення одержаних результатів**полягає в тому, що наукові положення, висновки та рекомендації, які містяться в дисертації, дозволяють системно розкрити інформацію про землі сільськогосподарського призначення та права користування ними в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, тим самим підвищуючи інвестиційну привабливість аграрних підприємств та аграрної галузі в цілому.

Запропоновані в дисертації методичні положення взяття на бухгалтерський баланс прав оренди земель сільськогосподарського призначення та розкриття інформації про них у фінансовій звітності використані в практичній роботі бухгалтерських служб ТзОВ «Розтоцьке» (довідка № 38 від 07.10.2014 р.), ТзОВ «Жива Земля Потутори» (довідка № 68 від 26.11.2014 р.), ПП «Агрофірма «Дзвони» (довідка № 18 від 20.11.2014 р.), а також при проведені Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України семінарів-навчань бухгалтерів аграрних підприємств (довідка № 03/11 від 20.11.2014 р.).

Науково-методичні розробки з питань удосконалення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення впроваджено в навчальний процес ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут» при викладанні дисципліни «Фінансовий облік» для студентів факультету економіки і природокористування спеціальності «Облік і аудит» (довідка № 1/72 від 01.10.2014 р.). Концептуальні засади розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення використовуються Міністерством аграрної політики та продовольства України в ході впровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки (довідка № 37-21-6-15/18211 від 28.11.2014 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаною науковою роботою. Відображені в ній висновки, рекомендації та положення наукової новизни, які виносяться на захист, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дисертаційної роботи пройшли апробацію в ході обговорення доповідей здобувача на 10 науково-практичних конференціях, що відображені в публікаціях [9–18].

**Публікації.** Основні положення дисертаційної роботи викладено в 20 наукових працях загальним обсягом 40,23 друк. арк. (особисто автору належить 11,92 друк. арк.), з них 1 монографія, 7 одноосібних статей у наукових фахових виданнях, з яких 1 стаття опублікована у періодичному виданні іншої держави, 2 статті – у виданнях України, що включені до міжнародних наукометричних баз, у т.ч. 1 стаття – в електронному науковому фаховому виданні, 10 тез доповідей на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях та 2 публікації в інших виданнях.

**Структура та обсяг роботи.** Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації становить 204 сторінки друкованого тексту. Основний зміст роботи викладено на 153 сторінках. Дисертація містить 12 таблиць на 12 сторінках, 18 рисунків на 18 сторінках, 11 додатків на 22 сторінках. Список використаних джерел налічує 204 найменування і розміщений на 25 сторінках.

**ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ**

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет, об’єкт і методи дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення розроблених в дисертації рекомендацій, наведено дані про їх апробацію.

Перший розділ **«Теоретичні засади бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення»** присвячено поглибленню економіко-правової сутності земельного капіталу сільськогосподарського призначення, періодизації розвитку теоретичного підґрунтя його обліку, а також обґрунтуванню доцільності застосування інституціонального підходу до вирішення проблем розвитку методології обліку землекористування.

Несприйняття земель сільськогосподарського призначення як земельного капіталу аграрних підприємств веде до фрагментарного відображення такого об’єкта в системі бухгалтерського обліку. Завдяки порівнянню характеристик землі та критеріїв ідентифікації капіталу встановлено, що землі сільськогосподарського призначення повною мірою відповідають усім ознакам капіталу. Відтак обґрунтованим є використання економічної категорії «земельний капітал сільськогосподарського призначення», що являє собою надану у власність або користування фізичній чи юридичній особі складову природного капіталу, яка наділена природною енергією (родючістю), щодо якої здійснені землевпорядкувальні та інші види підготовчих робіт та яка буде використана у виробничому процесі. Використання земельного капіталу з метою отримання доходу передбачає прикладення людської праці, метою якої є виробництво суспільних благ.

Економіко-правова сутність земельного капіталу сільськогосподарського призначення розкривається через багатогранність його сприйняття як складової соціально-економічних відносин, природного капіталу, активів і капіталу підприємства, що в свою чергу сприяє більш повній ідентифікації земельного капіталу як об’єкта бухгалтерського обліку в ролі основного засобу, нематеріального активу, специфічного біологічного активу (рис. 1).

Проведена періодизація розвитку теоретичного підґрунтя бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення вказує на завершеність його формування. У класичній економічній думці поширеним було сприйняття землі як одного з виробничих факторів, які беруть участь у формуванні багатства нації. Фізіократи першими проголосили землі основою абсолютної додаткової вартості та ввели їх до першочергових об’єктів обліку і контролю у землеробстві. Однак через відсутність належного бухгалтерського забезпечення фізіократичні ідеї протягом тривалого часу не мали подальшого розвитку. Новим етапом їх поглиблення стало обґрунтування енергетичної теорії землеробства С. Подолинським та розвиток її положень М. Руденком, віднесення В. Леонтьєвим земель сільськогосподарського призначення до складу енергетичних активів, щодо яких існує необхідність визначення їх істинної цінності.

****

****

****

****

****

**

**

*  
*

****





**  
**

****

****

****

****



******

******



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ****** | ****** | ****** |

****

****

*Рис. 1.* **Економіко-правова сутність земельного капіталу сільськогосподарського призначення**

Завершальним етапом формування теоретичного підґрунтя бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення стало доповнення фізіократичної доктрини обліковим аспектом, що дало можливість науково обґрунтувати ефективні підходи до взяття земель сільськогосподарського призначення на баланс аграрними підприємствами та відображення операцій з ними в бухгалтерському обліку. Побудова бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення на фізіократичних засадах дозволить здійснювати контроль за їх раціональним використанням та запобігати зниженню їх природного потенціалу.

В умовах глобалізації економічних відносин методологія бухгалтерського обліку стала предметом конкурентної боротьби інституційних груп. Унаслідок її розвитку в інтересах інституціональних груп, що, керуючись маржиналістичними теоріями, вважають більш пріоритетним привабливе представлення в обліку і звітності активів віртуальної економіки, відбувається суттєве заниження вартості земель та побудова їх фрагментарного обліку. Відсутні практичні прояви розбудови методології обліку земель сільськогосподарського призначення як особливих біологічних активів, що за своєю суттю не відповідає вимогам концепції сталого розвитку. Крім того, розробниками бухгалтерських стандартів ігноруються об’єктивні фактори, які впливають на побудову методологічних засад бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, зокрема специфічні ознаки землі, земельне законодавство, завдання, які ставлять користувачі облікової інформації, та ін.

Вирішення проблем асиметрії в оцінці земель сільськогосподарського призначення та дисбалансів у методології їх обліку можливе в межах застосування інституціонального підходу, що передбачає запровадження відповідного галузевого положення (стандарту) бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, розширення кола суб’єктів методологічного впливу на розвиток такого обліку. Дані заходи дають змогу адекватно відобразити земельний капітал у фінансовій звітності з урахуванням інтересів різних інституційних груп та соціально-економічного розвитку країни і суспільства в цілому.

Другий розділ **«Стан бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення»** присвячений оцінці проблемних питань обліку земель сільськогосподарського призначення в аграрних підприємствах, вивченню міжнародного і зарубіжного досвіду побудови обліку земель та прав користування ними, його адаптації до вітчизняної специфіки.

На даний час у бухгалтерських балансах відображаються лише власні земельні ділянки сільськогосподарського призначення, частка яких у загальній структурі земельних ресурсів аграрних підприємств не перевищує 5 %. Організація позабалансового обліку орендованих земель залишається на досить низькому рівні, адже переважна більшість підприємств-орендарів ігнорують його ведення. Приватні аграрні підприємства не відображають в обліку права оренди, як наслідок у системі обліку та звітності таких суб’єктів господарювання не фіксуються всі фактори формування вартості аграрного бізнесу.

З одного боку, така ситуація зумовлена декларативним характером відповідальності керівників та бухгалтерів підприємств за організацію обліку, розмитістю інформаційних запитів державних органів щодо показників землекористування, а з іншого – відсутністю методичних засад бухгалтерського обліку таких об’єктів, адаптованих до нових економіко-правових умов функціонування аграрної галузі.

Дискусійним є питання класифікації оренди земель сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку, що в сукупності із забороною фінансового лізингу даної категорії земель призвело до виключення фінансової оренди з облікової практики. Опираючись на критерії класифікації оренди, наведені в П(С)БО 14 «Оренда», доведено, що для цілей бухгалтерського обліку оренду земельних ділянок сільськогосподарського призначення не лише можна, але й доцільно класифікувати як фінансову. При цьому увагу слід звертати не на перехід права власності по завершенню періоду оренди, а на тривалість оренди.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) не містять чіткої регламентації бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, а тому використання їх аграрними підприємствами не вирішує проблеми обліку даної категорії земель. Це спонукає до виокремлення таких об’єктів обліку і звітності у національних стандартах.

Поряд із цим у МСФЗ пропонуються альтернативні варіанти відображення прав користування земельними ділянками. Зокрема, для цілей бухгалтерського обліку права користування земельними ділянками можуть бути класифіковані як фінансова оренда або нематеріальні активи. Можливість такого вибору зумовлена тим, що міжнародні стандарти в ряді випадків передбачають основний і альтернативний підходи до визнання й оцінки активів. Доцільним є впровадження подібної облікової політики в Україні в межах удосконалення національних стандартів. Це дозволить аграрним підприємствам, виходячи з перспектив розвитку земельних відносин і специфіки їх правового регулювання, обрати оптимальний підхід до розкриття прав користування землею в обліку та звітності.

Вивчення зарубіжного досвіду показує, що залежно від діючих в країні методологічних засад бухгалтерського обліку земель та прав користування ними, такі об’єкти можуть відображатися в обліку і звітності як самостійний клас у складі основних засобів, нематеріальних активів, витрат майбутніх періодів. Для України корисним є досвід Республіки Індонезія щодо розробки окремого стандарту, який визначає методологічні засади обліку земель та прав користування ними, підхід Російської Федерації та Республіки Білорусь щодо здійснення багаторівневого регулювання обліку в галузях економіки, Китайської Народної Республіки стосовно організації балансового обліку прав користування земельними ділянками.

Критична оцінка проблемних питань обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення в агарних підприємствах, зарубіжного досвіду і міжнародних підходів до його ведення дозволяє сформувати концептуальні засади розбудови та розробити пропозиції щодо вдосконалення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, розкриттю яких присвячений третій розділ **«Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення».**

В Україні відсутній системний підхід до побудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, що підтверджується приділенням уваги в основному методичному рівню його нормативно-правового регулювання. Це зумовлює низьку ефективність і фрагментарність формування облікового забезпечення землекористування та, як наслідок, призводить до високого рівня невизначеності в прийнятті управлінських рішень. Розбудова бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення може здійснюватися в руслі застосування інституціонального підходу або впровадження моделі багаторівневого регулювання обліку та звітності. У межах останньої в інтересах галузевого управління пропонується здійснювати нормативно-правове забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення на кількох рівнях: нормативно-програмному, методологічному, методичному, організаційному (рис. 2).

****





*  
*



  


*  
*













****

******

******

******

******

*Рис. 2.* **Концептуальні засади розбудови бухгалтерського обліку   
земель сільськогосподарського призначення**

Ключовими кроками формування даних рівнів є: прийняття Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України та визначення суб’єктів, відповідальних за її реалізацію; доповнення системи діючих національних стандартів окремим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку «Землі сільськогосподарського призначення та права користування ними», проект якого наведений у роботі; затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення. Згідно з інституціональною теорією запровадження окремого положення (стандарту) бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення на національному рівні може стати в майбутньому чинником удосконалення міжнародних бухгалтерських стандартів. Зазначені заходи, виходячи із взаємозв’язку усіх рівнів, дозволяють посилити роль бухгалтерського обліку в системі управління процесами використання земель сільськогосподарського призначення.

У сучасних умовах переважна більшість земель сільськогосподарського призначення використовується аграрними підприємствами на правах оренди, балансовий облік яких на практиці майже не ведеться. Однією із причин цього є відсутність методичних підходів, які б базувались на методологічно обґрунтованому визначенні джерела утворення прав оренди як активу підприємства. Джерелом утворення прав оренди в роботі визначено зобов’язання орендаря по орендній платі та ту частину рентного доходу, що залишається в його розпорядженні після погашення даних зобов’язань (рис. 3).

****



**  
**

**+**

**

**

****

****

*на суму орендних платежів*

+

****

****

*на суму рентних доходів підприємства, що залишаються після виплати орендної плати власнику земельної ділянки*

******

****

**«Нематеріальні активи»**

*на суму орендних платежів та рентних доходів підприємства, що залишаються після виплати орендної плати власнику земельної ділянки*











*Рис. 3.* **Запропоноване методичне забезпечення первинного визнання   
права оренди земельної ділянки в бухгалтерському обліку**

Методичне забезпечення первинного визнання права оренди земельної ділянки сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку підприємства-орендаря передбачає відображення прав оренди у складі нематеріальних активів з одночасним визнанням в обліку доходів майбутніх періодів та зобов’язань по орендній платі. Порядок відображення первинного визнання права оренди (набутого на основі укладання договору оренди, а не внаслідок придбання права на ринку) на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 1.

*Таблиця 1*

**Запропонований порядок відображення прав оренди та розрахунків   
з орендної плати в бухгалтерському обліку аграрних підприємств**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Відображення суми зобов'язань перед орендодавцем при укладені договору оренди | 15 | 53 |
| 2 | Відображення очікуваного доходу підприємства від використання земельної ділянки | 15 | 69 |
| 3 | Постановка права оренди на баланс | 122 | 15 |
| 4 | Відображено амортизацію права оренди | 23 | 13 |
| 5 | Відображено орендний платіж, нарахований згідно з договором оренди у звітному періоді | 53 | 611 |
| 6 | Виплачено орендну плату орендодавцю | 611 | 301 |
| 7 | Відображено дохід підприємства від використання земельної ділянки у звітному періоді | 69 | 719 |

Розроблене методичне забезпечення взяття на баланс прав оренди земель сільськогосподарського призначення дає підприємствам-землекористувачам можливість представити права оренди як балансові активи та раціонально організувати облік розрахунків з орендодавцями-власниками землі. Отримана за даним підходом бухгалтерська інформація сприятиме кращому розумінню користувачами звітності інвестиційних перспектив підприємства, тобто юридичної безпеки господарювання в плані земельних орендних відносин. Обґрунтовані методичні засади облікового забезпечення різних варіантів переуступлення (продажу) прав оренди сприяють формуванню в обліку повної та зрозумілої інформації про рух таких об’єктів у ринкових умовах господарювання.

Діючі форми фінансової звітності містять обмежену інформацію щодо показників аграрного землекористування. Земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними представлені у складі різних статей, внаслідок чого оцінка їх питомої ваги в структурі активів, складу, вартісних параметрів користувачами звітності залишається досить проблемною. Пропонується розширити розкриття інформації про такі об’єкти у Примітках до річної фінансової звітності шляхом доповнення форми № 5 додатковою таблицею, формування даних якої б базувалось на критеріях послідовності та підпорядкованості показників і принципі «від загального до часткового». Деталізація інформації про вартість земельних ділянок сільськогосподарського призначення (власних, взятих у фінансову оренду) та прав користування ними (прав постійного користування, прав оренди, емфітевзису) спрямована на розшифрування даних статей 1000 «Нематеріальні активи», 1010 «Основні засоби» форми № 1 «Баланс», у складі яких відображаються такі об’єкти. Завдяки наведенню площі власних та залучених земель сільськогосподарського призначення в гектарах поряд із їх вартістю користувачі звітності зможуть оцінити земельний капітал аграрного підприємства з позиції взаємозв’язку його натуральних, вартісних та структурних характеристик.

**ВИСНОВКИ**

У дисертації науково обґрунтовано концептуальні засади розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення на основі адаптації зарубіжного досвіду та використання системного багаторівневого нормативно-правового підходу. Вирішується проблема методичного забезпечення взяття прав оренди на бухгалтерський баланс та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. За результатами дослідження зроблено наступні висновки:

1. Землям сільськогосподарського призначення притаманні всі характеристики капіталу, тому виправданим є сприйняття даної категорії земель як земельного капіталу сільськогосподарського призначення. Земельний капітал сільськогосподарського призначення – це надана у власність або користування фізичній чи юридичній особі складова природного капіталу, яка наділена природною енергією (родючістю), щодо якої здійснені землевпорядкувальні та інші види підготовчих робіт та яка буде використана у виробничому процесі.

Економіко-правова сутність земельного капіталу сільськогосподарського призначення розкривається через багатогранність сприйняття його як складової соціально-економічних відносин, природного капіталу, активів і як капіталу підприємства в економічній площині. Такий підхід дозволяє здійснити більш повну ідентифікацію земельного капіталу у складі об’єктів бухгалтерського обліку як основного засобу, нематеріального активу, специфічного біологічного активу.

2. Ретроспективний аналіз виникнення і розвитку положень теорії фізичної економії та інших економічних течій дав змогу виділити чотири основні етапи формування теоретичного підґрунтя бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. Зокрема, представники класичної економічної думки сприймали землю як виробничий фактор, що бере участь у формуванні багатства нації. Фізіократи першими проголосили землі основою абсолютної додаткової вартості та ввели їх до першочергових об’єктів обліку в землеробстві. Наступним етапом стало віднесення земель сільськогосподарського призначення до складу енергетичних активів, щодо яких існує необхідність визначення їх істинної цінності. Завершальним етапом формування теоретичного підґрунтя бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення є доповнення теорії фізичної економії обліковим аспектом. Все це в підсумку дозволяє науково обґрунтувати ефективні підходи і механізми взяття земель сільськогосподарського призначення на баланс аграрними підприємствами та відображення операцій з ними в системі бухгалтерського обліку.

3. На сучасному етапі інтереси інституційних груп стали найвагомішим фактором впливу на розвиток методології бухгалтерського обліку землекористування. Домінування інтересів суб’єктів глобального фінансового ринку призвело до невідображення або відображення заниженої вартості земель сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку. При цьому облік практично позбавлений підходів до відображення земель як особливого біологічного активу, що вказує на проблему дисбалансу формування методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення.

Виявлена залежність дає підстави стверджувати, що науково обґрунтованим та адекватним умовам сьогодення шляхом вирішення зазначених проблем є застосування інституціонального підходу до розвитку методології обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення. Інституціональний підхід передбачає запровадження відповідного галузевого положення (стандарту) бухгалтерського обліку, розширення кола суб’єктів методологічного впливу на розвиток такого обліку, що в підсумку дозволить адекватно відобразити земельний капітал у фінансовій звітності з урахуванням інтересів різних інституційних груп та соціально-економічного розвитку країни.

4. На сьогодні бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення залишається найслабшою ділянкою системи галузевого обліку, адже більшість аграрних підприємств не веде позабалансового обліку орендованих земель, а в бухгалтерських балансах не відображені права оренди. Відповідальність суб’єктів господарювання за ведення такого обліку носить декларативний характер, а чинне законодавство не визначає дані бухгалтерського обліку як основу інформаційного забезпечення державної земельної політики. З метою посилення ролі бухгалтерського обліку в системі управління запропоновано зміни до чинного нормативно-правового забезпечення земельних відносин та науково обґрунтовано можливість застосування в практиці бухгалтерського обліку орендованих земель сільськогосподарського призначення методичних підходів, характерних для обліку фінансової оренди. Дані заходи сприяють підвищенню рівня ведення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення завдяки відображенню таких активів у балансах підприємств-орендарів.

5. Методологічні засади обліку земель та прав користування ними в системі Міжнародних стандартів фінансової звітності не адаптовані для розкриття інформації про землі сільськогосподарського призначення як об’єкта «живої» економіки. Виходячи з цього, доцільним є виокремлення таких об’єктів обліку і звітності у національних стандартах. При цьому наявність у міжнародних стандартах основного і альтернативного підходів до визнання та оцінки активів, зобов’язань і капіталу в низці випадків дає змогу суб’єктам господарювання визнавати права користування земельними ділянками у складі нематеріальних активів або відображати їх як фінансову оренду. Пропонується розширити вітчизняну облікову практику можливістю вибору підприємством альтернативних моделей відображення прав користування земельними ділянками на зразок тих, які пропонуються міжнародними стандартами. Це дозволить аграрним підприємствам, виходячи з перспектив розвитку земельних відносин та специфіки їх правового регулювання, обрати оптимальний підхід до розкриття таких активів в обліку та звітності.

6. Аналіз засад побудови бухгалтерського обліку земель у світі засвідчив, що масштаби й напрями розвитку облікового забезпечення землекористування безпосередньо залежать від особливостей його нормативно-правового регулювання. В Україні бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення розвивається фрагментарно, адже загалом увага приділяється лише методичному рівню його регулювання. Посилення методологічних засад такого обліку можливе за умов реалізації інституціонального підходу до розвитку облікової теорії і практики або в межах запровадження багаторівневого нормативно-правового регулювання обліку і звітності. Виходячи з оцінки можливостей практичного втілення названих підходів, альтернативним варіантом слід вважати концептуальні засади розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення на основі формування кількох рівнів його нормативно-правового регулювання: нормативно-програмного, методологічного, методичного та організаційного.

Запропоновані концептуальні засади дозволяють посилити роль бухгалтерського обліку в системі управління земельним капіталом аграрної галузі та забезпечують досягнення більшої повноти, достовірності та прозорості даних обліку і звітності про землі сільськогосподарського призначення та права користування ними, що сприяє підвищенню інвестиційної привабливості аграрних підприємств.

7. Однією з причин відсутності балансового відображення прав оренди в обліку аграрних підприємств є неадаптованість існуючих методичних підходів до особливостей економіко-правового регулювання земельних відносин. Удосконалено методичне забезпечення взяття на баланс прав оренди земель сільськогосподарського призначення на основі розроблення порядку відображення прав оренди у складі нематеріальних активів і методологічного обґрунтування джерела утворення такого активу як суми зобов’язань орендаря по орендній платі та тієї частини рентного доходу, що залишається в його розпорядженні після погашення даних зобов’язань. Запропонований підхід дозволяє представити права оренди як балансові активи підприємств-орендарів і раціонально організувати облік розрахунків з орендодавцями-власниками землі.

8. Наведені у фінансовій звітності дані по основних засобах та нематеріальних активах з метою оцінки користувачами земельного капіталу сільськогосподарського призначення потребують додаткового розкриття. Розроблені пропозиції з удосконалення Приміток до річної фінансової звітності підприємства, що передбачають доповнення форми  № 5, дають змогу повноцінно розкрити інформацію щодо земельних ділянок сільськогосподарського призначення та прав користування ними. Завдяки додатковому наведенню площі земель в натуральному вимірнику та розкриттю інформації за принципом «від загального до часткового» користувачі звітності матимуть змогу розшифрувати дані статей 1000, 1010 форми № 1 «Баланс», а також оцінити земельний капітал сільськогосподарського призначення з позиції взаємозв’язку його натуральних, вартісних і структурних характеристик.

**СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

* ***Монографія***

1. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин: Колективна монографія / [В. М. Жук, Ю. С. Бездушна, С. М. Остапчук та ін.]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 238 с. *(особистий внесок здобувача – досліджено зарубіжний досвід побудови обліку земель та вітчизняну практику обліку оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення, 2,3 друк. арк.).*

* ***Статті у наукових фахових виданнях***

1. Остапчук С. М. Розширення змістовності земель сільськогосподарського призначення як об’єкта бухгалтерського обліку / С. М. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – С. 72–78.
2. Остапчук С. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення / С. М. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 62–71.
3. Остапчук С. М. Облік земельних ділянок і прав користування ними в системі Міжнародних стандартів фінансової звітності / С. М. Остапчук // Міжнародний науково-виробничий журнал «Економіка АПК». – 2013. – № 7. – С. 134–141.
4. Остапчук С. М. Розвиток методології бухгалтерського обліку землекористування в сучасних умовах / С. М. Остапчук // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія Економічні науки / Редколегія: Калетнік Г.М. (головний редактор) та інші. – Вінниця: ВНАУ, 2013. – Випуск 2 (77). – С. 56–66.
5. Остапчук С. Н. Учетная дилемма: право аренды или арендная плата? / С. Н. Остапчук // **Молодежь в науке – 2013: прил. к журн. «Весці Нацыянальнай акадэміі навук Беларусі». В 5 ч. Ч. 5. Серия гуманитарных наук / Нац. акад. наук Беларуси. Совет молодых ученых НАН Беларуси; редкол. А.А. Коваленя (гл. ред.), В.В. Гниломедов [и др.]. – Минск: Беларуская навука, 2014. – С. 123–129.**
6. Остапчук С. М. Бухгалтерський облік використання земель сільськогосподарського призначення: сучасний стан та потенційні можливості його удосконалення / С. М. Остапчук // **Облік і фінанси. – 2014. – № 2(64). – С. 56–65.**
7. Остапчук С. М. Сутність та соціально-економічна значимість земельного капіталу в аграрній галузі [Електронний ресурс] / С. М. Остапчук // **Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2014. – № 2 (12). – С. 165–174. – Режим доступу до журн.: http://economics.opu.ua/files/archive/2014/n2.html.**

* ***Тези доповідей на науково-практичних конференціях***

1. Остапчук С. М. Бухгалтерський облік як засіб інформаційного забезпечення та контролю раціонального використання земель сільськогосподарського призначення / С. М. Остапчук // Шляхи реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. VI Міжнар. наук.-практ. конф., 14 трав. 2010 р.: [зб. тез та виступів]. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2010. – 346 с. – С. 134–138.
2. Остапчук С. Н. Значение и объекты бухгалтерского учета использования сельскохозяйственных земель в условиях рыночных отношений / С. Н. Остапчук // Финансовые инструменты развития кластерной политики. V Междунар. науч.-практ. конф. (г. Самара, 17-18 нояб. 2011 г.): Журнал «Вестник профессионального бухгалтера». – 2011. – № 10-12(133-135). – С. 221–226.
3. Остапчук С. М. Щодо необхідності запровадження галузевого стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення / С. М. Остапчук // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобув. і студ. (2 груд. 2011 р.) / відп. ред. З. В. Герасимук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2011. – 580 с. – С. 351–352.
4. Остапчук С. М. Обліково-аналітичне забезпечення контролю збереження родючості ґрунтів / С. М. Остапчук // Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору. VІI Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ «Інститут аграрної економіки», 25 листоп. 2011 р.: зб. тез та виступів / відпов. за вип. Б. В. Мельничук. – К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2011. – 438 с. – С. 225–233.
5. Остапчук С. М. Формування методології бухгалтерського обліку землекористування в умовах ринкових трансформацій / С. М. Остапчук // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: зб. тез та доп. I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції (21 лют. 2013 р.; м. Київ) / відпов. за вип. Б. В. Мельничук. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 538 с. – С. 72–80.
6. Ostapchuk S.M. Accounting for Land: The Problem of Accounting Information Asymmetry / S.M. Ostapchuk // 20-річчя аудиту: досягнення, проблеми та перспективи розвитку: Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 квітня 2013 р., м. Сімферополь. – Сімферополь: ДІАЙПІ, 2013. – 378 с. – С. 320–322.
7. Остапчук С. М. Облік земель: концептуальні засади побудови окремого стандарту / С. М. Остапчук // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. 18-19 квіт. 2013 р., ПДАТУ, м. Камянець-Подільський. – Тернопіль: Крок, 2013. – 379 с. – С. 153–154.
8. Остапчук С. М. Економічна таблиця Ф. Кене як облікова модель суспільного використання сільськогосподарських земель / С. М. Остапчук // Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали І Міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції (28 листоп. 2013 р., м. Мукачеве). – Мукачеве: Мукачівський державний університет, 2013. – 246 с. – С. 27–29.
9. Остапчук С. Н. Учет сельскохозяйственных земель в современных условиях: проблема согласования интересов субъектов глобальной и локальной экономики / С. Н. Остапчук // Экономические и организационные проблемы управления в современных условиях: материалы заочной межвузовской науч.-практ. конф. профес.-препод. состава / под ред. В. М. Панченко, Н. А. Кулагиной. – Брянск: БГТУ, 2014. – 691 с. – С. 431–437.
10. Остапчук С. М. Галузевий стандарт бухгалтерського обліку земель як складова підвищення фінансової безпеки аграрних підприємств / С. М. Остапчук // Фінансова безпека аграрного бізнесу: тези виступів Всеукр. конф., 22-23 жовт. 2014 р. м. Житомир. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – 144 с. – С. 42–44.

* ***Інші публікації***

1. Облік і оподаткування земельно-майнових відносин в сільськогосподарській діяльності: навч. посіб. / [В. М. Жук, Б. В. Мельничук, С. М. Остапчук та ін.]; за ред. В. М. Жука. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2012. – 188 с. *(особисто здобувачем розкрито засади бухгалтерського обліку оренди земель сільськогосподарського призначення, 0,84 друк. арк.).*
2. Облікове забезпечення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі: практичне керівництво / [В. М. Жук, Б. В. Мельничук, С. М. Остапчук та ін.]; за ред. В. М. Жука. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 88 с. *(особисто здобувачем розроблено моделі обліку земель сільськогосподарського призначення, 0,25 друк. арк.).*

**АНОТАЦІЯ**

**Остапчук С.М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення. – Рукопис**.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», Київ, 2015.

Дисертація присвячена поглибленню теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, методичному обґрунтуванню й розробці практичних рекомендацій з удосконалення відображення земель сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку та звітності аграрних підприємств.

Досліджено економіко-правову сутність земельного капіталу сільськогосподарського призначення та виокремлено етапи формування теоретичного підґрунтя відображення операцій з ним у системі бухгалтерського обліку. Обґрунтовано доцільність застосування інституціонального підходу до вирішення проблем розвитку методології обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення в умовах глобалізації. На основі вивчення зарубіжного досвіду та врахування нових економіко-правових умов функціонування аграрної галузі сформовано концептуальні засади розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення методичного забезпечення взяття на баланс прав оренди та розкриття інформації про земельні ділянки сільськогосподарського призначення і права користування ними у фінансовій звітності.

**Ключові слова:** землі сільськогосподарського призначення, земельний капітал, теорія фізичної економії, інституціональний підхід, методологія бухгалтерського обліку земель, фінансова оренда земель, право оренди, галузевий стандарт бухгалтерського обліку.

**АННОТАЦИЯ**

**Остапчук С.Н. Бухгалтерский учет земель сельскохозяйственного назначения. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальный научный центр «Институт аграрной экономики», Киев, 2015.

Диссертация посвящена углублению теоретико-методологических основ бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения, методическому обоснованию и разработке практических рекомендаций по совершенствованию отображения земель сельскохозяйственного назначения в бухгалтерском учете и отчетности аграрных предприятий.

Путем сопоставления характеристик земли и критериев идентификации капитала установлено, что земли сельскохозяйственного назначения в полной мере соответствуют всем признакам капитала. Поэтому обоснованным является использование экономической категории «земельный капитал сельскохозяйственного назначения».

Экономико-правовая сущность земельного капитала сельскохозяйственного назначения раскрывается через многогранность его восприятия как составляющей социально-экономических отношений, природного капитала, активов и капитала предприятия, что в свою очередь способствует более полной идентификации земельного капитала как объекта бухгалтерского учета в качестве основного средства, нематериального актива, специфического биологического актива.

Выделены этапы формирования теоретического базиса учета земель, который позволяет обосновать эффективные подходы и механизмы к отображению операций с земельными участками сельскохозяйственного назначения в системе бухгалтерского учета. Проведенная периодизация развития теоретического базиса бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения свидетельствует о завершенности синтеза учетной науки и постулатов физиократической доктрины.

В условиях глобализации экономических отношений в результате развития учетной методологии в интересах институциональных групп, которые руководствуются маржиналистическими теориями и считают более приоритетным привлекательное представление в учете и отчетности активов виртуальной экономики, происходит существенное занижение стоимости и построение фрагментарного бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения.

Обоснована целесообразность применения институционального подхода к решению проблем асимметрии в оценке земель сельскохозяйственного назначения и дисбалансов в методологии их учета. Институциональный подход предусматривает: во-первых, введение соответствующего отраслевого положения (стандарта) бухгалтерского учета, во-вторых, расширение круга субъектов методологического влияния на развитие такого учета. Это позволяет адекватно отразить земельный капитал в финансовой отчетности в интересах различных институциональных групп и социально-экономического развития страны и общества в целом.

Критически оценены проблемные вопросы бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения в аграрных предприятиях. Опираясь на критерии классификации аренды, приведенные в стандартах бухгалтерского учета, доказано, что в целях учета аренду земельных участков сельскохозяйственного назначения не только возможно, но и целесообразно классифицировать как финансовую. При этом основное внимание следует обращать не на переход права собственности по завершению периода аренды, а на продолжительность срока аренды земельного участка.

Международные стандарты финансовой отчетности не содержат четкой регламентации бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения, а потому целесообразно выделение таких объектов учета и отчетности в национальных стандартах. При этом, принимая во внимание учетные последствия классификации аренды земельных участков для предприятия-арендатора, в рамках применения международных стандартов предлагаются альтернативные варианты отображения прав пользования земельными участками.

Как показали исследования, в зависимости от действующих в стране методологических основ бухгалтерского учета земель и прав пользования ими такие объекты могут отражаться в учете и отчетности как самостоятельный класс в составе основных средств, нематериальных активов, расходов будущих периодов.

На основе адаптации зарубежного опыта и использования системного многоуровневого нормативно-правового подхода сформированы концептуальные основы развития бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения.

В рамках внедрения модели многоуровневого регулирования учета и отчетности в Украине предложено осуществлять нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения на нескольких уровнях: нормативно-программном, методологическом, методическом и организационном. Раскрыта взаимосвязь нормативно-правовых документов, представляющих каждый уровень, и предложен проект стандарта по бухгалтерскому учету земель сельскохозяйственного назначения и прав пользования ими.

Разработаны предложения по совершенствованию методического обеспечения взятия на баланс прав аренды и раскрытия информации о земельных участках сельскохозяйственного назначения и правах пользования ими в финансовой отчетности. Предлагается в качестве источника образования прав аренды отражать в бухгалтерском учете обязательства арендатора по арендной плате и ту часть рентного дохода, которая остается в его распоряжении после погашения данных обязательств.

С целью более полного раскрытия информации о земельных участках сельскохозяйственного назначения и правах пользования ими в отчетности расширена форма Примечаний к годовой финансовой отчетности путем введения дополнительных показателей, формирование которых осуществляется по принципу «от общего к частному».

**Ключевые слова:** земли сельскохозяйственного назначения, земельный капитал, теория физической экономии, институциональный подход, методология бухгалтерского учета земель, финансовая аренда земель, право аренды, отраслевой стандарт бухгалтерского учета.

**ABSTRACT**

**Ostapchuk S.M. Accounting of the land for agricultural purpose. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of candidate of economic sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by the types of economic activity). – 'Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre, Kyiv, 2015.

The thesis is devoted to the deepening of theoretical and methodological base for accounting of agricultural land, working out practical recommendations for better reflection of the land for agricultural purpose in the accounting and reporting of agricultural enterprises.

Economic and juridical essence of the land capital for agricultural purpose was studied, and steps were defined in formation of theoretical base for reflection of operations with such capital in the system of accounting. The analysis of formation of accounting methodology of land use in the present conditions was carried out. The reason was substantiated why institutional approach is to be used to solve the problems in development of methodology for accounting and assessment of the land for agricultural purpose under conditions of globalization. Taking into consideration the criteria for classification of lease given in accounting standards, it is proved that in Ukraine in purposes of accounting the lease of agricultural land may be classified as financial lease.

On the basis of foreign experience and in view of present-day economic and juridical conditions under which the agrarian branch is functioning, conceptual grounds were formed to build up accounting of the land for agricultural purpose. It is proposed to realize the legal regulation of accounting of the land for agricultural purpose on few levels. Propositions were worked out how to improve the methodical provision for taking the lease rights of agricultural land on the agricultural enterprise’s balance sheet. The Notes to the Financial Statements were extended in order to raise the level of disclosing information about agricultural land and the rights to use them.

**Keywords:** land for agricultural purpose, land capital, theory of physical economy, institutional approach, methodology of accounting for land, financial lease of land, lease right, industry standard of accounting.

Підписано до друку 11.03.2015 р. Зам. №191

Формат 60×901/16. Папір офсетний. Друк – різнографія.

Наклад 130 прим. Ум. друк. арк. 0,9.

Друк «ЦП «КОМПРИНТ», Свідоцтво ДК №4131 від 04.08.2011р.

м. Київ, вул. Предславинська, 28

тел.: 528-05-42, 067-209-54-30