

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ  
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

**ІЛЬЧАК ОЛЬГА ВІКТОРІВНА**

УДК 657.6:332.33

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ  
ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Київ – 2016

Дисертацією є рукопис

Робота виконана у Національному університеті біоресурсів і природокористування України Міністерства освіти і науки України

**Науковий керівник** доктор економічних наук, професор  
**Камінська Тетяна Григорівна,**  
Київський кооперативний інститут бізнесу і права,  
в. о. ректора, професор кафедри обліку і оподаткування

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
**Малюга Наталія Михайлівна,**  
Національна академія статистики, обліку та аудиту,  
професор кафедри теорії бухгалтерського обліку

кандидат економічних наук, доцент  
**Іщенко Яна Петрівна,**  
Вінницький національний аграрний університет,  
доцент кафедри організації обліку та звітності

Захист відбудеться «25» травня 2016 року о 10<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.004.17 у Національному університеті біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ, вул. Генерала Родимцева, 19, навчальний корпус № 1, кімната 97

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Національного університету біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 13, навчальний корпус № 4, кімната 41а

Автореферат розісланий «23» квітня 2016 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради

Н. П. Кузик

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Земельні ресурси України – одні з найцінніших у світі. Вони займають 5,7 % території Європи та складають 60,3 млн га. У загальній структурі земельного фонду України земельні ресурси сільського господарства займають 70,9 % (42,8 млн га). За різними оцінками науковців Україна, при умові дотримання оптимальної структури землекористування та відповідного рівня землеробства, потенційно здатна забезпечити продовольством 250–320 млн осіб. Продовольча та сільськогосподарська організація ООН (FAO) розглядає нашу країну, як одну з тих, що забезпечуватиме продовольством населення світу в майбутньому. Нині можна відмітити гостру потребу в інформації про стан та використання земельних ділянок в Україні, необхідну як для стратегічного, так і оперативного управління.

Понад 80 % земельних ресурсів в сільському господарстві використовуються на умовах операційної оренди, тому не знаходять відображення в балансах підприємств. За даними Державної служби статистики України 13 % сільськогосподарських підприємств не відображають земельні ділянки в обліку взагалі, 40 % підприємств відображають земельні ділянки лише частково, у обсягах, які не відповідають рівню виробництва сільськогосподарської продукції. Тому зусилля науки та практики обліку і контролю мають бути спрямовані на розв'язання даної проблеми. Значна увага вчених, громадських діячів, практикуючих економістів та бухгалтерів підтверджує її важливість для науки та практики обліку і контролю.

Дослідженням різних аспектів проблем розвитку бухгалтерського обліку і контролю земельних ресурсів та економічних відносин, пов'язаних з ними відводиться вагоме місце у працях українських науковців, зокрема Ф. Ф. Бутинця, Ю. А. Вериги, В. І. Вернадського, С. Ф. Голова, В. А. Дерія, В. М. Жука, Н. І. Загребельної, І. В. Замули, Я. П. Іщенко, Є. В. Калюги, Т. Г. Камінської, Р. О. Костирка, Г. Г. Кірейцева, Т. Є. Кучеренко, В. Ф. Максимової, Н. М. Малюги, Є. В. Мниха, В. Б. Моссаковського, С. М. Остапчука, С. А. Подолинського, Є. Ю. Попко, М. С. Пушкаря, М. Д. Руденка, П. Т. Саблука, В. К. Савчука, Л. К. Сука, П. Л. Сука, М. І. Туган-Барановського, Л. В. Чижевської, Л. С. Шатковської, В. О. Шевчука, І. Й. Яремка, В. П. Ярмоленка, О. Ф. Ярмолюк та ін., а також зарубіжних вчених: Ф. Кене, Б. Нідлза, Ж. Рішара, Я. В. Соколова, В. Ф. Палія.

Відзначаючи вагомий внесок вчених у розв'язання комплексу теоретичних, методологічних та практичних питань бухгалтерського обліку і контролю земельних ресурсів, слід наголосити на несистемності досліджень питань теоретичного (недостатня обґрунтованість деяких аспектів бухгалтерського обліку і контролю, неврахування важливих факторів їх розвитку), організаційного (використання зарубіжного досвіду обліку і контролю без врахування специфіки української економіки) та практичного змісту (щодо відображення в обліку різних видів земельних ресурсів сільського господарства). Актуальність та практична значущість окремих проблемних питань зумовили вибір теми дисертаційної роботи, її соціально-економічну значимість, архітектоніку роботи та очікувані результати дослідження, визначили мету та задачі, об'єкт і предмет дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи Національного університету біоресурсів і природокористування України за темами: «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах міжнародної економічної інтеграції» (номер державної реєстрації 0113U000042) – автором сформовано теоретико-методичне і практичне обґрунтування пропозицій з удосконалення обліку і контролю земельних ділянок в сільськогосподарських підприємствах; «Розвиток біосоціальної економіки та управління природокористуванням» (номер державної реєстрації 0114U000663) – автором підготовлено теоретико-методичні і практичні пропозиції з обліково-контрольного забезпечення розвитку біосоціальної економіки, зокрема, сільськогосподарського землекористування. У межах проведення науково-дослідної роботи автором пройдено стажування у Варшавському університеті наук про життя (Республіка Польща) в рамках програми ЮНЕСКО «UNESCO Fellowship Program», в ході якого досліджувались питання інноваційного розвитку землеробства у світі, окремі аспекти організації та практики обліку і контролю земельних ресурсів сільського господарства у Європейському Союзі відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та міждержавних нормативних актів.

**Мета і задачі дослідження.** Мета дисертаційної роботи – науково обґрунтувати теоретичні положення і розробити практичні рекомендації щодо розвитку бухгалтерського обліку й контролю земельних ресурсів сільського господарства, спрямовані на поліпшення результатів діяльності підприємств галузі в умовах їх інноваційного розвитку та ринкової трансформації земельних відносин.

Реалізація зазначеної мети дослідження зумовлює визначення наступних задач:

- розглянути наукові підходи до сутності трактування поняття «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку та контролю, для обґрунтування їх визнання активом сільськогосподарських підприємств;

- виявити методичні підходи до оцінки земельних ресурсів сільського господарства та проаналізувати їх застосування для цілей обліку й контролю з метою забезпечення надійності інформаційної бази управління земельними ресурсами;

- виокремити концептуальні основи контролю земельних ресурсів для підвищення оперативності й ефективності контрольних процедур за їх наявністю, використанням та збереженням;

- оцінити сучасний стан та визначити перспективи розвитку обліково-контрольного забезпечення управління землекористуванням у сільськогосподарських підприємствах для формування вимог до системи обліку та контролю;

- уточнити організаційно-методичні основи бухгалтерського обліку операцій оренди землі для сільськогосподарського виробництва з метою підвищення точності розкриття вартості активів сільськогосподарських підприємств;

- удосконалити методичні підходи до інвентаризації земельних ресурсів сільського господарства, визначення її результатів та документального оформлення для розширення можливостей контролю їх наявності, використання та збереження;

– проаналізувати діючу систему бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільського господарства для її удосконалення шляхом адаптації до сучасних умов господарювання і рівня технічного забезпечення землекористування;

– окреслити напрями удосконалення облікового забезпечення управління земельними ресурсами з огляду на сучасний стан інноваційного розвитку підприємств при допустимих рівнях економічних ризиків;

– обґрунтувати пропозиції щодо удосконалення контролю земельних ресурсів сільського господарства для системного моніторингу їх кількісно-якісних змін.

*Об'єкт дослідження* – процес бухгалтерського відображення та контролю наявності, використання та збереження земельних ресурсів сільського господарства.

*Предмет дослідження* – сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю земельних ресурсів сільського господарства.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання, системний підхід до вивчення та удосконалення положень з організації і методики обліку і контролю земельних ресурсів. Для розкриття сутності й змісту поняття «земельні ресурси» та їх складових застосовувалися методи узагальнення, порівняння, аналізу і синтезу, індукції і дедукції, системного підходу, порівняння, аналогії та абстрагування. Історичний і комплексний підходи використано для дослідження історичних передумов виникнення сучасного землекористування. Для вивчення теорії та діючої практики облікового відображення земельних ресурсів підприємств використовувалися методи спостереження, теоретичного узагальнення і порівняння. Методологію обліку і контролю земельних ресурсів обґрунтовано за допомогою абстрактно-логічного аналізу, групування. Графічний метод використано для наочного відображення й схематичного представлення матеріалів дослідження; методи математичної статистики – для оцінки показників ефективності землекористування, вартості земельних ресурсів, що знаходяться в господарському обороті на різних етапах.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти України, що регламентують бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства; основні положення наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених-економістів щодо бухгалтерського обліку і контролю земельних ресурсів; монографії, наукові статті, доповіді вітчизняних та зарубіжних вчених з проблем розвитку бухгалтерського обліку і контролю земельних ресурсів; матеріали науково-практичних конференцій та семінарів, періодичні видання, нормативні документи України та міжнародні стандарти з питань організації і методики бухгалтерського обліку, контролю; офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади, звіти та офіційні дані органів державної статистики; фінансова й статистична звітність підприємств; довідкові та інформаційні видання професійних організацій; інтернет-ресурси, результати особистих спостережень та розрахунків автора.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних аспектів та практичних положень із удосконалення бухгалтерського обліку і контролю земельних ресурсів сільського господарства. Найвагомими результатами, які становлять наукову новизну і виносяться на захист, є:

*удосконалено:*

– розподіл компетенцій суб'єктів контролю відповідно до їх повноважень, що стало основою для побудови його трирівневої моделі за збереженням та використанням земельних ресурсів сільського господарства, яка включає державний, муніципальний та індивідуальний контроль і дозволяє сформулювати вимоги до побудови системи бухгалтерського обліку, а також створює передумови для повного, систематичного та оперативного відслідковування стану земельних ділянок і вчасного врахування відхилень для прийняття коригуючих управлінських рішень (С. 14–16);

– теоретико-прикладне обґрунтування оцінки земельних ресурсів залежно від умов їх використання для відображення їх вартості в системі бухгалтерського обліку, що дає змогу підвищити точність бухгалтерських даних та сприяє зростанню вартості земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах (С. 10);

– організаційно-методичне забезпечення відображення окремих видів земельних ресурсів та операцій із ними в бухгалтерському обліку на основі використання міжнародного досвіду та широкої імплементації Міжнародних стандартів фінансової звітності, враховуючи інноваційні процеси у землекористуванні, що сприяє залученню вітчизняних сільськогосподарських підприємств до інтеграційних процесів та їх виходу на міжнародні ринки (С. 8–10);

– організаційне і документальне забезпечення процесу інвентаризації земельних ресурсів сільського господарства, яке відрізняється від діючого врахуванням особливостей землекористування, що розширює можливості контролю та знижує витрати часу на його здійснення для забезпечення збереження та правомірного використання земельних ресурсів (С. 16);

– систему обліково-контрольного забезпечення землекористування на основі сформульованих вимог до неї, що підвищує структурованість активів підприємства та спрямовує ресурсний потенціал підприємства на забезпечення його інноваційного розвитку (С. 11–12);

*набули подальшого розвитку:*

– тлумачення сутності категорії «земельні ресурси» та їх класифікація для потреб бухгалтерського обліку і контролю на основі розкриття генезису економічних теорій, наукових підходів, що є підставою для визнання земельних ресурсів активом сільськогосподарських підприємств (С. 6–7);

– методичні підходи до обліку оренди земельних ресурсів сільського господарства, які розглядають договір операційної оренди як нематеріальний актив підприємства, що сприяє підвищенню повноти відображення земельних ресурсів в інформаційній системі підприємства та спрямоване на зростання його інвестиційної привабливості (С. 11);

– теоретико-методичні та організаційні аспекти контролю земельних ресурсів сільського господарства, які, на відміну від існуючих, враховують інтереси місцевих громад і спрямовані на збереження сільськогосподарських земель та екологічно збалансоване їх використання (С. 8);

– облікове забезпечення управління сільськогосподарським землекористуванням в частині представлення інформації про нього в реєстрах бухгалтерського обліку і звітності, спрямованого на підвищення ефективності

господарювання та забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств (С. 11).

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що положення та пропозиції дисертанта використані:

– у науково-дослідній сфері – для подальшого дослідження й вирішення проблемних питань з теорії, організації і методики бухгалтерського обліку і контролю наявності, збереження та використання земельних ресурсів сільського господарства. Рекомендації прийнято до уваги Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (довідка № 01/09 від 25.09.2015 р.) – щодо трирівневої моделі контролю земельних ресурсів сільського господарства; Інституту обліку і фінансів НААН (довідка № 02/09 від 29.09.2015 р.) – щодо системи облікового відображення операцій із земельними ресурсами сільського господарства;

– у сфері бухгалтерського обліку та контролю – для удосконалення методики та організації відображення в інформаційній системі підприємств та формах фінансової звітності даних щодо використання земельних ресурсів сільського господарства з метою підвищення повноти, оперативності та надійності обліково-контрольної інформації про операції з сільськогосподарськими землями на підприємствах. Сформульовані в дисертаційній роботі пропозиції щодо вдосконалення методики й організації обліку і контролю земельних ресурсів сільського господарства впроваджено в практичну роботу Ямпільської районної державної адміністрації (акт № 231/87 від 07.08.2015 р.) – щодо організації та документального забезпечення здійснення контролю земельних ресурсів сільського господарства; сільськогосподарських підприємств: ТОВ «Мрія» с. Попівка Канівського району Черкаської області (акт № 1284 від 20.07.2015 р.) – впроваджено запропоноване автором документальне забезпечення розкриття в бухгалтерському обліку інформації про оренду земельних ділянок; ПП «Муравейник» с. Ставкове Березівського району Одеської області (акт № 49 від 28.07.2015 р.) – використовуються рекомендації автора щодо розкриття інформації про операції із земельними ділянками в бухгалтерському обліку;

– у навчальному процесі – для проведення лекційних і практичних занять, підготовки підручників, навчальних посібників, навчально-методичних матеріалів Національного університету біоресурсів і природокористування України (акт від 12.10.2015 р.); Уманського національного університету садівництва (довідка № 20-06/894 від 29.10.2015 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійною науковою працею. Наукові положення, розробки та рекомендації, викладені в дисертаційній роботі, одержані особисто здобувачем. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використано лише ті ідеї та положення, які є результатом власних досліджень здобувача.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження доповідалися, обговорювалися на 10 закордонних, міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [9–16], а також на Міжнародній конференції «Economic and legal mechanisms of support and protection of family farms in Poland and other European Union countries» (м. Варшава, Республіка Польща, 2014 р.); VII Міжнародному фінансово-банковому форумі «Financial and

organizational conditions of concentration processes in economy», (м. Варшава–Яхранка, Республіка Польща, 2014 р.).

**Публікації.** Основні положення дисертації викладено у 17 працях, у тому числі 2 монографіях у співавторстві, статті у науковому фаховому виданні України, 4 статтях у наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз даних, статті у науковому виданні іншої держави; 8 тезах наукових доповідей, підручнику у співавторстві. Загальний обсяг публікацій, які належать особисто здобувачу, становить 14,05 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст дисертації викладено на 164 сторінках друкованого тексту. Робота містить 18 таблиць, 18 рисунків, 14 додатків. Список використаних джерел налічує 265 найменувань.

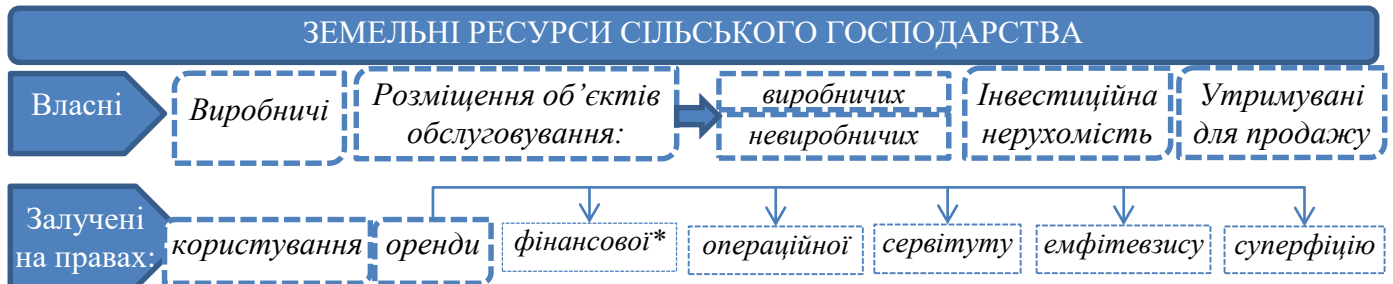
## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, розкрито значимість дослідження для розвитку науки та практики, сформульовано мету та задачі, визначено об'єкт, предмет і методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих результатів, їх апробацію.

У першому розділі «**Теоретико-методичні засади бухгалтерського обліку і контролю земельних ресурсів сільського господарства**» досліджено економічну сутність земельних ресурсів сільського господарства як об'єктів бухгалтерського обліку і контролю, систематизовано теоретико-організаційні положення оцінки земельних ресурсів сільського господарства відповідно до вимог національних і міжнародних нормативно-правових актів, що стало базисом для удосконалення порядку розкриття інформації про земельні ресурси в бухгалтерському обліку та основою для здійснення їх контролю.

Земельні ресурси – це багатоаспектне поняття. Вони виступають засобом виробництва, є основою державності народу, основою національного самовизначення, однією з основних характеристик держави, територіальним базисом, головним елементом екологічної системи, а також національним багатством та світовим природним ресурсом. Тому землю потрібно розглядати з двох боків. По-перше, як простір, необхідний для різного виробництва (для всякої людської діяльності) і, по-друге, як умову для виробництва продуктів необхідних людині. Таким чином земельні ресурси виступають еколого-економічним фактором виробництва, який має багатоаспектну природу та через залучення до економічного обороту служить для задоволення потреб людини.

Розглянувши існуючі класифікації земельних ресурсів, можемо констатувати, що вони не задовольняють потреби бухгалтерського обліку, оскільки не представляють їх як об'єкт бухгалтерського обліку за умовами визнання. Вважаємо доцільним використання в бухгалтерському обліку і контролі систематизованої автором класифікації земельних ресурсів за типом їх використання (рис. 1).



\* В Україні сільськогосподарські землі на умовах фінансової оренди не використовуються

Рис. 1. Класифікація земельних ресурсів сільського господарства

На основі даної класифікації, залежно від виду земельних ресурсів, проводиться їх економічна оцінка, необхідна для відображення в бухгалтерському обліку та здійснення економічного контролю за їх використанням. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» усі придбані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Земельна ділянка, отримана за правом постійного користування, в складі основних засобів не відображається. Але право постійного користування земельною ділянкою обліковується у складі нематеріальних активів підприємства. За МСБО 16 «Основні засоби», земельні ділянки повинні оцінюватися за історичною собівартістю за вирахуванням нарахованої амортизації та збитків від знецінення такої ділянки. Крім МСБО 16 при оцінці земельних ділянок призначених для ведення сільського господарства використовуються МСБО 40 «Інвестиційне майно» та МСБО 41 «Сільське господарство». Згідно МСБО 40 земельні ділянки є інвестиційною нерухомістю, тому їх оцінка повинна проводитися за справедливою вартістю, яка фактично тотожна ринковій вартості земельної ділянки, або за історичною собівартістю.

Оцінка земельних ресурсів, для цілей бухгалтерському обліку, може бути нормативною або експертною. Нормативна грошова оцінка земельних ресурсів сільського господарства використовується для нарахування податків, обов'язкових платежів, розрахунків із бюджетом.

Експертна оцінка земельних ресурсів для відображення в бухгалтерському обліку за історичною або справедливою вартістю проводиться за одним із методів: за методом капіталізації чистого операційного (рентного) доходу, який в бухгалтерському обліку відповідає справедливій вартості, або методом врахування витрат на поліпшення, що відповідає історичній собівартості земельних ресурсів в бухгалтерському обліку. У разі зняття мораторію на продаж сільськогосподарських земель доцільним буде використовувати метод зіставлення цін продажу на подібні земельні ділянки, адже точно визначити рентний дохід, отримуваний від конкретної земельної ділянки, не завжди можливо. Оцінка земельних ресурсів в бухгалтерському обліку залежить від способу їх використання. Земельні ресурси, які використовуються у виробничій діяльності доцільно обліковувати за історичною собівартістю, а ті, які утримуються для отримання доходів у формі орендної плати або для продажу – за справедливою вартістю. Рішення щодо методики оцінки земельних ресурсів повинно бути закріплено у обліковій політиці підприємства.

Інформація бухгалтерського обліку та дані оцінки земельних ресурсів є інформаційною базою для здійснення їх економічного контролю. Під поняттям

«контроль земельних ресурсів сільського господарства» слід розуміти заходи впливу, що підтримують операції із земельними ресурсами сільського господарства, сільськогосподарське землекористування та земельні відносини в сільському господарстві в межах законності та спрямовані на забезпечення сталого економічного розвитку сільського господарства і національної економіки в цілому, а також захищають інтереси різних суб'єктів сільськогосподарського землекористування. Система контролю земельних ресурсів сільського господарства формується під дією умов середовища землекористування, зокрема, економічних, політичних, правових, соціальних та інших факторів зовнішнього середовища, які формують його структуру, визначають об'єкти, суб'єкти та інформаційну базу. У межах дослідження об'єктами економічного контролю визначено земельні ресурси сільського господарства та відносини, які виникають під час їх використання у господарській діяльності землекористувачів. Виділено три групи суб'єктів: органи державної влади та міжнародні інституції у межах їх підпорядкованості та компетенцій; місцеві громади, до яких територіально належать відповідні земельні ресурси сільського господарства; а також власники земельних ресурсів та землекористувачі, які мають безпосередні права користування та розпорядження земельними ділянками. Кожна із цих груп суттєво відрізняється за своїми інтересами в сфері землекористування, стратегічними завданнями, компетенціями та формами контролю. Під методикою контролю земельних ресурсів сільського господарства розуміємо сукупність прийомів, методів та способів здійснення контрольних процедур, спрямованих на досягнення цілей контролю, які визначаються інтересами суб'єктів землекористування, їх стратегічними завданнями та компетенціями. Метою контролю земельних ресурсів сільського господарства є забезпечення законності, ефективності та екологічної безпеки сільськогосподарського землекористування. Виконання даної мети дозволяє запобігати правопорушенням у сфері землекористування, визначати відхилення від норм ефективності землекористування та сталого розвитку сільського господарства, забезпечувати екологічну рівновагу використання земель, а також формувати інформацію суб'єктам управління для усунення існуючих недоліків землекористування.

У другому розділі «**Стан бухгалтерського обліку і контролю земельних ресурсів сільського господарства**» сформовано вимоги до інформаційних систем бухгалтерського обліку та контролю використання земельних ресурсів сільського господарства, що відповідають сучасному рівню розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, запропоновано методичні підходи до побудови системи обліку та контролю земельних ресурсів сільського господарства.

Ефективне управління землекористуванням не можливе без відповідного обліково-контрольного забезпечення. Бухгалтерський облік забезпечує користувачів необхідною їм інформацією про стан землекористування для прийняття зважених управлінських рішень. Результати дослідження підтверджують, що земельні ресурси сільського господарства можуть відображатися в бухгалтерському обліку залежно від умов землекористування у складі різних об'єктів (рис. 2).

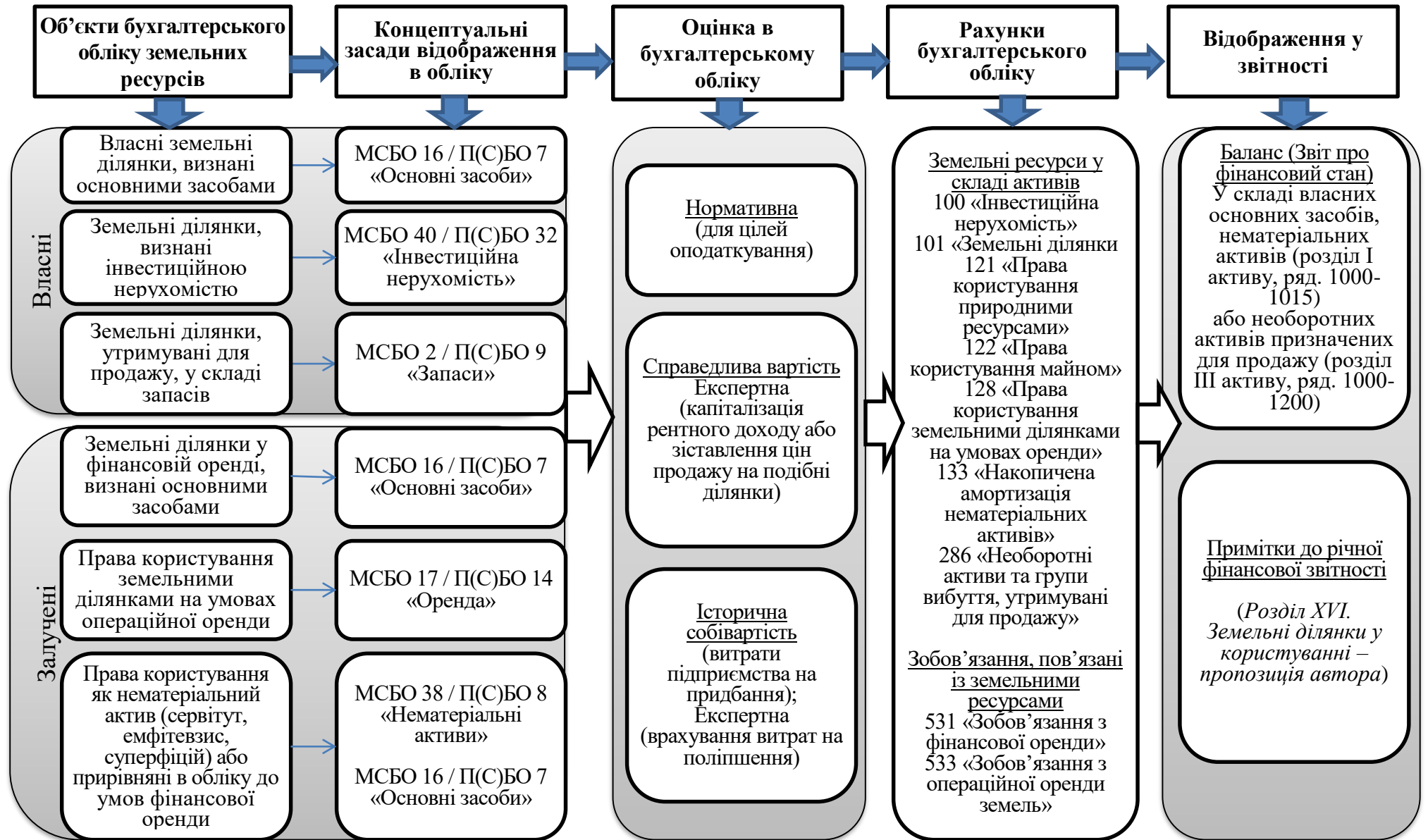


Рис. 2. Визнання та відображення земельних ресурсів сільського господарства у бухгалтерському обліку

Відповідно до наведеної на рис. 2 системи бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільського господарства земельні ділянки, які належать підприємству, можуть використовуватися у виробничій діяльності, утримуватися для отримання доходу від здачі в оренду або для продажу. У перших двох випадках вони обліковуються у складі основних засобів, у третьому – у складі запасів. У складі основних засобів також відображаються земельні ділянки, призначені для цілей обслуговування сільського господарства та залучені на умовах фінансової оренди. Залучені земельні ділянки можуть використовуватися на умовах операційної оренди, права користування або права обмеженого користування (сервітут, емфітевзис, суперфіцій). На наш погляд, ці права доцільно відображати у складі нематеріальних активів, адже підприємство хоч не контролює земельну ділянку, але на підставі договорів із землевласниками отримує право використовувати земельну ділянку у своїй господарській діяльності та отримувати від її використання економічні вигоди.

Залежно від того, яким видом активу визнано земельні ресурси бухгалтерського обліку, у дію вступають відповідні національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Вони регулюють порядок відображення земельних ресурсів сільського господарства в обліку та їх оцінку за історичною або справедливою вартістю, яким відповідають нормативна та експертна оцінка. Нормативна грошова оцінка, проведена станом на 01.07.1995 р., підлягає індексації станом на 01.01.2016 р. на коефіцієнт 3,997, який визначається виходячи з добутку коефіцієнтів індексації. Крім того, згідно із вимогами чинного законодавства нормативна грошова оцінка землі повинна проводитися один раз на 5–7 років, тоді як для багатьох земельних ділянок оцінка була проведена у 1995 р. і поточна їх вартість визначена шляхом використання коефіцієнтів індексації. Однак за останні двадцять років для земельних ділянок змінилися умови використання, якість ґрунтів, інфраструктура. Таким чином, використовувана нормативна оцінка для таких земельних ділянок не відповідає їх реальній вартості. Тому існує нагальна потреба у проведенні переоцінки земельних ділянок для встановлення їх поточної нормативної вартості, що є необхідною умовою для достовірного відображення земельних ресурсів в бухгалтерському обліку підприємств.

Алгоритм вибору методів експертної грошової оцінки для відображення вартості земельних ресурсів сільського господарства в бухгалтерському обліку залежить від облікової політики підприємства, а також від того, яким видом активів визнано земельні ресурси в підприємстві (див. рис. 1). Якщо відповідно до вимог стандартів оцінка повинна проводитися за історичною собівартістю для експертної оцінки найобґрунтованішим буде вибір методу експертної оцінки з врахуванням витрат на поліпшення. Для оцінки земельних ресурсів за справедливою вартістю найдоцільнішим вважаємо вибір методу капіталізації чистого рентного доходу, що полягає у його дисконтуванні. Оцінку земельних ресурсів, для яких складно визначити точну суму рентного доходу та на які існує активний ринок, наприклад, земельні ділянки, призначені для розміщення об'єктів обслуговування, доцільно здійснювати із застосуванням методу зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок.

Результати дослідження підтвердили, що частина підприємств не відображають земельні ділянки в обліку, оскільки ведуть облік за спрощеною формою і використовують земельні ресурси лише на умовах операційної оренди, 40 % підприємств відображають земельні ділянки лише частково, у обсягах, які не відповідають рівню виробництва сільськогосподарської продукції, залишаючи поза увагою земельні ділянки, які використовують на умовах операційної оренди.

За даними Державної служби статистики понад 80 % земельних ділянок в Україні використовуються на умовах оренди. Тобто, ця частина земельних ресурсів залишається поза системою бухгалтерського обліку і контролю, а сільськогосподарські підприємства не можуть капіталізувати витрати, пов'язані із операційною орендою. Тому доцільною, на наш погляд, є капіталізація витрат на операційну оренду в сільськогосподарських підприємствах.

Для обліку земельних ресурсів, використовуваних на умовах операційної оренди, пропонується використовувати субрахунок 128 «Права користування земельними ділянками на умовах оренди». Зобов'язання підприємства з операційної оренди вважаємо доцільним відображати на субрахунку 533 «Зобов'язання з операційної оренди земель», адже 90 % договорів оренди укладаються на тривалий строк: у середньому на 5–7 років. Оцінка створеного нематеріального активу відбувається за вартістю орендних платежів, які зазначаються у договорі. Нематеріальний актив, відповідно до вимог П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», підлягає амортизації та списанню по завершенню терміну оренди.

Враховуючи, що у 2015 р. 29134,08 тис. га земельних ділянок в сільському господарстві використовувалися на умовах оренди, а її середня річна вартість по Україні складає 1027,3 грн, можемо констатувати, що позитивний ефект від впровадження даної пропозиції капіталізації витрат на операційну оренду земельних ділянок та включення прав операційної оренди до балансів сільськогосподарських підприємств в межах країни складе 29,9 млрд грн.

Земельні ресурси сільського господарства відображаються у фінансовій звітності. Облікова інформація про наявність та використання земельних ресурсів сільського господарства у підприємстві узагальнюється та розкривається у Балансі (Звіті про фінансовий стан), Примітках до річної фінансової звітності. Крім того, інформація про землекористування підприємства наводиться у статистичній звітності «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств» (довідка «Землекористування протягом звітного року»).

В статистичній звітності акумулюється інформація про сільськогосподарське землекористування в натуральних величинах, які часто не відповідають вартісним показникам, представленим у фінансовій звітності. Тому наведена у звітності інформація про наявність та стан земельних ресурсів, які використовуються у сільському господарстві, не завжди задовольняє інформаційні потреби користувачів звітності. Це вимагає удосконалення форм фінансової звітності у частині відображення земельних ресурсів сільського господарства. Визнання земель у складі активів підприємства, визначення їх оцінки та відображення використання вимагає змін у висвітленні бухгалтерської інформації у відповідній звітності для забезпечення модернізації використання землі у сільському господарстві. Необхідними елементами змін вважаємо:

– розподіл інформації про використання сільськогосподарських земель за категоріями відповідно до класифікації (див. рис. 1), а також за формами власності, видами землекористування (наприклад, традиційне, органічне, точне тощо), що дозволяє визначати не тільки наявність земель у підприємства, але й способи, якими ці землі використовуються та їх ефективність;

– обов'язкове відображення земельних ділянок у балансі підприємства для контролю за їх наявністю та збереженням, адже досі деякі науковці висловлюють сумніви щодо доцільності відображення земель у балансах підприємств, посилаючись на Конституцію України, яка визначає землю власністю українського народу;

– доцільно вказувати оцінку земельних ділянок з роз'ясненням її виду.

Для підвищення повноти відображення інформації про земельні ресурси у звітності необхідним є доповнення даних звітності сільськогосподарських підприємств інформацією про наявність, стан та використання земельних ресурсів сільського господарства із врахуванням висловлених пропозицій.

Підсумовуючи оцінку стану бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільського господарства, можемо констатувати, що вони відображаються у складі різних активів та обліковуються за різними процедурами відповідно до вимог стандартів, чим зумовлюють особливості контролю складових земельних ресурсів.

Із розвитком економіки посилюється динамічність економічного середовища, що вимагає від управління вищої оперативності. Тому на практиці поступово відбувається перехід від ретроспективного контролю до оперативного, а також проведення превентивних контрольних заходів, що вважаємо позитивною тенденцією. Разом з тим в ході проведення дослідження виявлено негативні фактори та тенденції розвитку використання земельних ресурсів сільського господарства, причиною яких є недостатній рівень здійснення економічного контролю та відповідальності господарюючих суб'єктів за ефективно та екологічно збалансоване використання земельних ресурсів.

Порушення, які найчастіше виникають під час використання земельних ресурсів сільського господарства включають самовільне привласнення та захоплення земельних ділянок, залучення до господарської діяльності земельних ресурсів без належним чином оформлених документів, нанесення шкоди та забруднення ґрунтів, їх виснаження та спричинення ерозійних процесів, низький рівень збереження та охорони земельних ресурсів, порушення визначених у документах меж земельних ділянок. Аналіз практики контролю земельних ресурсів сільського господарства свідчить про достатньо низьку його ефективність, зокрема, через дублювання функцій суб'єктів контролю та низький рівень координації їх дій. Тому пропонуємо розподілити контроль земельних ресурсів сільського господарства за його суб'єктами визначеними вище: державні та міжнародні органи, місцеві громади, а також землевласники і землекористувачі. Відповідно до інтересів кожної групи суб'єктів доцільно розподілити повноваження економічного контролю землекористування. До повноважень державних органів варто віднести контроль за дотриманням законності, правомірності використання земельних ресурсів, правильності нарахування податків та платежів, які стосуються земельних ресурсів, а також правильності використання державних коштів та майна у процесі

землекористування. Повноваження місцевих громад мають полягати у здійсненні контролю безпеки та екологічності землекористування, дотримання цільового призначення, непорушності меж земельних ділянок. Власники та землекористувачі мають найширші повноваження та можливості для здійснення економічного контролю земельних ресурсів, їх увага зосереджується на ефективності та доцільності використання земельних ресурсів сільського господарства. Застосування запропонованого розподілу повноважень контролю дозволяє не лише уникнути дублювання функцій суб'єктів контролю та підвищити координованість їх дій, створює умови для посилення контролю збереження земель, їх цільового використання. Перспективною моделлю внутрішнього контролю землекористування є модель COSO-ERM, яка сфокусована на дослідженні діяльності господарюючого суб'єкта і наданні керівництву землекористувача переліку наймовірніших ризиків діяльності та досягнення його цілей, а також визначенні можливих заходів з їх усунення.

У третьому розділі «**Удосконалення бухгалтерського обліку і контролю земельних ресурсів сільського господарства**» розглянуто концептуальні підходи до побудови системи обліку і контролю земельних ресурсів сільського господарства з врахуванням тенденцій розвитку інноваційного землеробства, розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення обліку і контролю земельних ресурсів сільського господарства відповідно до досягнень світової практики.

На думку експертів Продовольчої та сільськогосподарської організації ООН, найперспективішим напрямом розвитку сільськогосподарського землекористування виступає точне землеробство, яке забезпечує в середньому підвищення врожайності сільськогосподарських культур на 20 %.

Поступово системи точного землеробства впроваджуються на практиці за рахунок використання навігаційних супутникових систем. Дані системи можуть бути використанні в бухгалтерському обліку і контролі земельних ресурсів сільського господарства для збору первинних даних та їх попередньої обробки і узагальнення. У такій інтегрованій системі первинні дані збираються автоматизованою виробничою системою та після узагальнення через засоби комунікації передаються до автоматизованої системи обліку. Таким чином, забезпечується висока оперативність отримання даних та розширюються можливості для здійснення контролю. Крім того, використання інтегрованих систем точного землеробства та бухгалтерського обліку дозволяє скоротити тривалість робочого часу облікового персоналу, перекласти технічну роботу бухгалтерів на таку інтегровану систему.

Застосування інноваційних процесів у землеробстві зумовлює виникнення нових завдань бухгалтерського обліку, однак нерозв'язаність проблеми завершення земельної реформи ускладнює визнання земельних ресурсів сільського господарства об'єктом бухгалтерського обліку. При відображенні земельних ресурсів як об'єкта обліку в інноваційному землеробстві слід розрізняти власне земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель та права на користування земельними ділянками. Облік земельних ділянок, задіяних в інноваційному землеробстві, варто вести окремо від тих, які обробляються звичайним способом, що дозволяє контролювати їх оборот у сівозміні, найменування і обсяги внесених добрив, висіву

насіння, використання засобів захисту рослин, тобто забезпечує інформацією, необхідною для підтвердження відповідності органічної продукції. Також це дозволяє контролювати зміни родючості та інших якісних характеристик ґрунтів, порівняно зі звичайними ділянками, що дасть підстави для їх вартісної переоцінки в обліку та відображення у фінансовій звітності. Для розв'язання проблем з використанням пропозицій щодо удосконалення фінансової звітності, вважаємо за доцільне до Приміток до річної фінансової звітності додати Розділ XVI «Земельні ділянки у користуванні», у якому відображати як власні, так і залучені земельні ділянки, які знаходяться у використанні підприємства, а також вести Реєстр орендованих земельних ділянок за розробленими формами.

Особливістю використання земельних ресурсів сільського господарства в Україні є переважна їх оренда у зв'язку із дією мораторію на продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Найчастіше орендодавцями виступають фізичні особи, за якими законодавчо не закріплено конкретні механізми контролю використання належної їм земельної ділянки орендарем. На підставі власних спостережень відмічаємо низький рівень контролю економічної ефективності та екологічної збалансованості землекористування в сільському господарстві. Головною причиною, що викликала подібну ситуацію в сільськогосподарському землекористуванні є те, що діючі системи контролю використання земельних ресурсів в сільському господарстві спрямовані, у першу чергу, на забезпечення та запобігання порушенням у земельно-правових відносинах, таких як приватизація земель, розпаювання, зміна їх цільового призначення, передача у користування, тоді як екологічна безпека землекористування у більшості випадків залишається поза увагою як держави, так і громадськості. Для забезпечення достатньої ефективності використання земель в сільському господарстві необхідно особливу увагу приділяти контрольним заходам.

Аналізуючи середовище контролю земельних ресурсів виокремлено три суб'єкти, кожен з яких переслідує власні цілі та інтереси: державні інституції, які керуються законодавством України та укладеними міжнародними договорами; місцеві громади, які мають на меті збереження належних до їх компетенції земельних ресурсів та природних ландшафтів; власники земельних ділянок, які зацікавлені у високоефективному використанні земельних ділянок та отриманні економічних вигід. Таким чином, для контролю збереження та використання земельних ресурсів сільського господарства вважаємо за доцільне впровадження трирівневої системи контролю за наявністю та використанням земельних ресурсів сільського господарства (рис. 3). Застосування такої моделі контролю дозволяє чітко визначити компетенції кожного із суб'єктів контролю, уникнувши дублювання їх функцій. Причому компетенції суб'єктів контролю визначено таким чином, щоб відповідати переважній сфері їх інтересів, що підвищує мотивацію при проведенні контролю і покращує його ефективність. Найефективнішим заходом при здійсненні економічного контролю земельних ресурсів сільського господарства вважаємо їх інвентаризацію, яка дає змогу відслідкувати як фактичну наявність та стан земельних ділянок, а також визначити їх якісні характеристики. Однак при дослідженні виявлено низьке теоретичне та методичне забезпечення інвентаризації земельних ресурсів, що викликає труднощі на практиці.

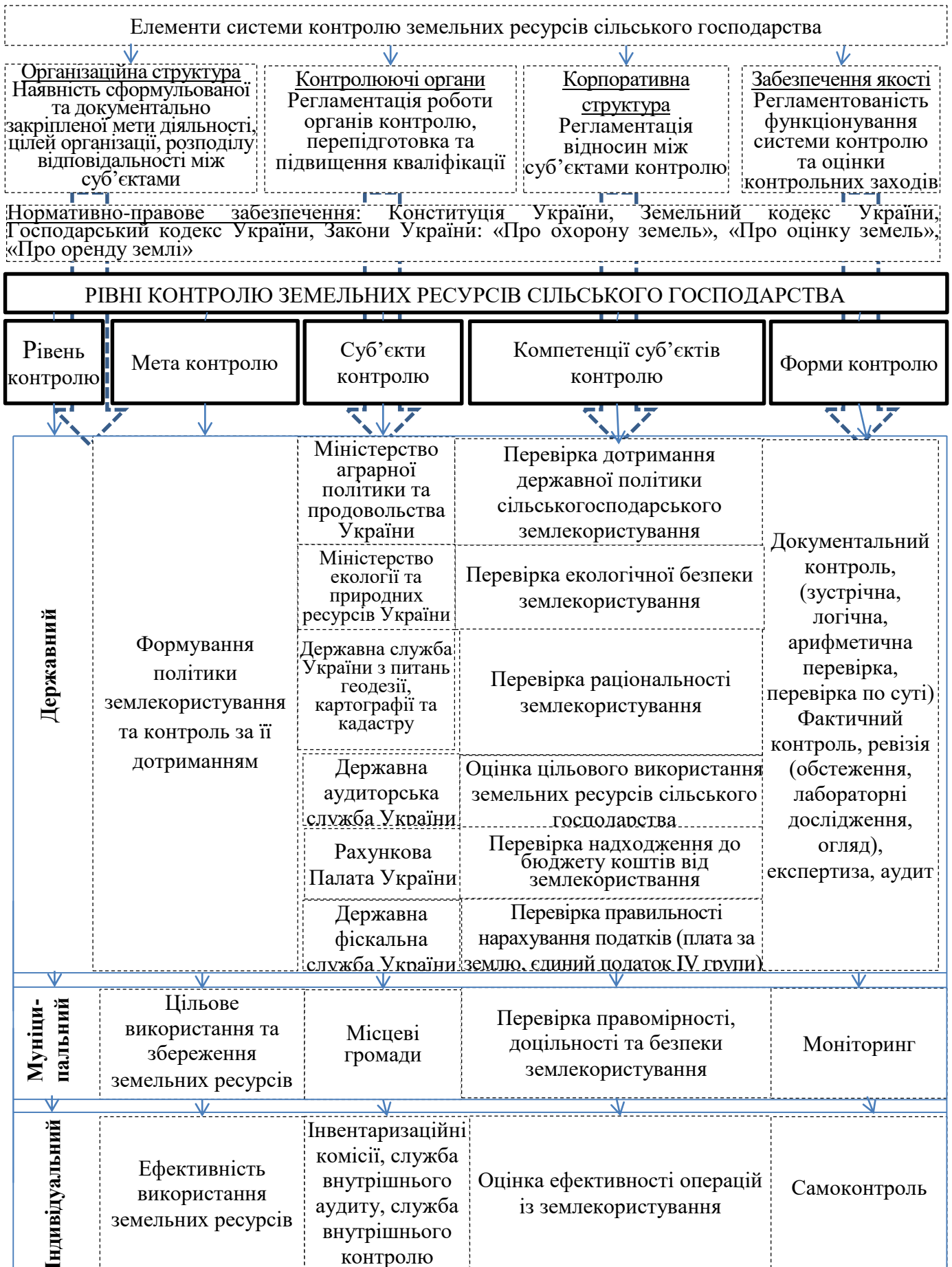


Рис. 3. Трирівнева модель контролю використання земельних ресурсів сільського господарства

Інвентаризація земельних ресурсів сільського господарства, на відміну від інвентаризації інших господарських активів, повинна включати: перевірку достовірності та правильності оформлення документів, якими підтверджуються права землекористувача на використання земельної ділянки у виробництві сільськогосподарської продукції; порівняння фактичних даних щодо статусу, стану, площі та розташування земельної ділянки із даними бухгалтерського обліку; зіставлення інформації про використання земельної ділянки та її цільове призначення; дослідження якісних показників ґрунтів. Обов'язковим вважаємо також звіряння задокументованих результатів інвентаризації та даних Державного земельного кадастру.

Проведення інвентаризації земельних ділянок потребує наявності інвентаризаційних документів, які б враховували особливості землі як еколого-економічного активу. Автором розроблено пакет таких типових форм інвентаризаційних документів, зокрема, інвентаризаційний опис та паспорт екологічного контролю, в яких враховуються особливості та властивості, притаманні лише землі як об'єкту бухгалтерського обліку і контролю. Така система контролю забезпечує різномірні управлінські структури інформацією, необхідною для прийняття та реалізації зважених рішень в межах своєї компетенції.

## ВИСНОВКИ

У роботі узагальнено результати дослідження й обґрунтовано рекомендації з удосконалення системи бухгалтерського обліку і контролю земельних ресурсів сільського господарства. Отримані результати свідчать про досягнення мети і відображені у висновках:

1. Дослідження економічної сутності поняття «земельні ресурси» на основі генезису економічних наукових теорій, підходів, шкіль дало змогу визначити, що земля є важливим виробничим ресурсом, який генерує дохід підприємства у формі економічної ренти. На підставі цього обґрунтованим є визнання земельних ресурсів активом у балансі суб'єктів господарської діяльності в сільському господарстві. Для потреб бухгалтерського обліку доцільно класифікувати землі за видами: власні земельні ресурси для виробництва та невиробничої діяльності, земельні ресурси залучені на правах оренди та за правом користування земельними ресурсами.

2. Одним із критичних моментів визнання земель в бухгалтерському обліку є їх оцінка. В бухгалтерському обліку право вибору, за якою з оцінок (первісною чи справедливою), відображати власні земельні ділянки, належить суб'єкту господарювання та закріплюється в його обліковій політиці. Первісна вартість земельних ділянок відповідає експертній грошовій оцінці, визначеній методом врахування витрат на поліпшення земель. Справедлива вартість земельних ділянок відповідає експертній грошовій оцінці земель, визначеної методом капіталізації доходів та інших економічних чи соціальних вигід, які принесе використання земельної ділянки або співставлення ринкових цін. Права користування земельними ділянками, земельні ділянки, що використовуються на правах оренди за договорами сервітуту або емфітевзису відображаються в бухгалтерському обліку за оцінкою, закріпленою відповідними договорами та розрахунками ануїтету.

3. Землі сільського господарства виступають об'єктом економічного контролю. Під поняттям «контроль земельних ресурсів сільського господарства» слід розуміти заходи впливу, що підтримують операції із земельними ресурсами сільського господарства, сільськогосподарське землекористування та земельні відносини в сільському господарстві в межах законності та спрямовані на забезпечення сталого економічного розвитку сільського господарства і національної економіки в цілому, а також захищають інтереси різних суб'єктів сільськогосподарського землекористування. Неодмінною рисою економічного контролю має бути його екологічна спрямованість, а під час його здійснення слід проводити контроль збереження земельних ресурсів сільського господарства, оскільки його низький рівень негативно позначається на якості та родючості ґрунтів, знижує їх бонітувальну оцінку.

4. Наведена у різних реєстрах бухгалтерського обліку та звітних формах інформація про наявність та стан земельних ділянок, які використовуються у сільському господарстві, відображає ідентичні показники, однак вона не забезпечує повною мірою інформаційні потреби управління земельними ресурсами. Статистичні звіти, які збирають інформацію про сільськогосподарське землекористування в натуральних величинах часто не корелюють із вартісними показниками, наведеними у фінансовій звітності. Тому доцільним вважаємо ширше розкриття інформації про землекористування у звітності підприємства, зокрема, включення детальної інформації до приміток до річної фінансової звітності. З цією метою запропоновано пакет документів обліку та звітності, який враховує характеристики земельних ресурсів сільського господарства та дозволяє повно та системно відображати їх у бухгалтерському обліку.

5. Близько 80 % сільськогосподарських земель в Україні використовуються на умовах оренди. У зв'язку із тим, що землі сільськогосподарського призначення згідно законодавства можуть надаватися лише в операційну оренду, ці землі не знаходять відображення в звіті про фінансовий стан (балансі) підприємства та інших формах фінансової звітності. Таким чином, сільськогосподарські землі не можуть повноцінно включатися в економічний оборот, залишається низькою інвестиційна привабливість підприємств, знижується ефективність процедур контролю, недостатньо уваги приділяється екологічності землекористування та охороні земель. У випадках, коли це можливо, варто також відображати права користування земельними ресурсами у складі нематеріальних активів підприємства. Це дозволить вирішити згадані вище проблеми та підвищити інвестиційну привабливість підприємства.

6. Найважливішим і найскладнішим в інвентаризації земельних ресурсів є визначення переліку її об'єктів. Перевірка фактичної наявності земельних ділянок шляхом обміру їх площі та виявлення і дослідження документів, що підтверджують законність права власності чи права користування ними є загальноприйнятою, однак відсутність затверджених у встановленому порядку відповідних інвентаризаційних документів ускладнює проведення інвентаризації. Тому автором запропоновано пакет первинних документів, які враховують особливості використання земельних ресурсів як активу сільськогосподарських підприємств, зокрема, відсутність

амортизації, біологічний характер активу, здатність до відновлення, фізичні характеристики земельних ресурсів.

7. Інноваційні процеси в землеробстві шляхом інтеграції автоматизованих виробничих систем та автоматизованих систем бухгалтерського обліку дозволяють в режимі реального часу вести облік для кожної сфери діяльності і експортувати необхідне інформаційне забезпечення. Інтеграція систем виробничого процесу та системи бухгалтерського обліку може успішно використовуватися для збирання та попередньої обробки первинних бухгалтерських даних в режимі реального часу, що дозволяє бухгалтерам скоротити тривалість робочого часу, переключивши технічну роботу на таку інтегровану систему. Однак, інформація, отримана від інструментів супутникових вимірів, вимагає відповідної інтерпретації, аналізу та координації з традиційними засобами і формами бухгалтерського обліку.

8. Модель організації обліку земельних ділянок повинна містити можливості інтегруватися у зміни, що відбуваються у зв'язку із завершенням реформування сільського господарства. Тобто, у перспективі змінюватимуться вимоги до складу показників у примітках бухгалтерської фінансової звітності щодо відображення земельних ресурсів, з'являться нові вимоги до бухгалтерського обліку землевласника або землекористувача. Тож доцільним є створення єдиної методичної бази щодо обліку земель, затвердженої на законодавчому рівні. Зокрема, слід передбачити відображення в обліку використання земельних ресурсів за різних інноваційних форм.

9. Модель контролю земельних ресурсів сільського господарства повинна забезпечувати врахування інтересів усіх зацікавлених сторін процесу землекористування. Суб'єктами контролю виступають сільськогосподарські землекористувачі (виробники), місцеві громади та державні органи влади, які захищають національні інтереси та враховують вимоги міжнародних інституцій. Тому автором пропонується створити трирівневу модель контролю земельних ресурсів сільського господарства згідно якої кожна зацікавлена сторона землекористування бере участь у процесі контролю, чим забезпечується його повнота, надійність та неупередженість, підвищується результативність контрольних заходів.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Монографії:

1. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах: [монографія] / [Камінська Т. Г., Шатковська Л. С., Шиш А. М., Дробот Н. М., **Ільчак О. В.**]; за ред. Т. Г. Камінської. – К.: ЦП «Компринт», 2013. – 329 с. *(Здобувачем запропоновано напрями удосконалення обліку і контролю земельних ресурсів в умовах інноваційного розвитку (пп. 2.1, 4.4, С. 36–45, 169–178)).*

2. Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект: [монографія] / [Камінська Т. Г., Царук Н. Г., **Ільчак О. В.**, Гарапко Н. І., Мельник З. Ю.]. – Ніжин: ПП Лисенко М. М., 2015. – 416 с. *(Здобувачем систематизовано і уточнено підходи до обліково-контрольного забезпечення, зокрема,*

*включення земельних ресурсів сільського господарства до економічного обороту (пп. 5.2–5.3, С. 227–295)).*

### **Стаття у науковому фаховому виданні України**

3. Ільчак О. В. Методика оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення для потреб бухгалтерського обліку / О. В. Ільчак // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. – 2015. – Вип. 28. – Ч. 2. – С. 180–183.

### **Статті у наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз даних:**

4. Ільчак О. В. Облікові аспекти земельних відносин в умовах інтеграційних процесів / О. В. Ільчак // БізнесІнформ. – 2014. – № 8. – С. 223–228.

5. Ільчак О. В. Облікове забезпечення модернізації сільськогосподарського землекористування / О. В. Ільчак // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2015. – № 3. – Т. 1. – С. 103–107.

6. Ільчак О. В. Система контролю земель сільськогосподарського призначення / О. В. Ільчак / Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 10. – С. 270–276.

7. Ільчак О. В. Методичне забезпечення економічного контролю земель сільськогосподарського призначення [електронний ресурс] / О. В. Ільчак / Фінансовий простір. – 2015. – № 3. – С. 254–258. – Режим доступу: <http://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1503/15iovmze.pdf>

### **Стаття у науковому виданні іншої держави**

8. Ільчак О. В. Accounting and control of agricultural land under innovative development / О. В. Ільчак, К. Воратинська // Zarządzanie finansami i rachunkowość. – 2014. – № 2(4). – Р. 41–50. *(Здобувачем розкрито обліково-контрольне забезпечення інноваційного розвитку використання земельних ресурсів сільського господарства на основі міжнародного досвіду).*

### **Тези наукових доповідей:**

9. Ільчак О. В. Оцінка земель сільського господарства для потреб бухгалтерського обліку / О. В. Ільчак // Соціально-економічні перспективи розвитку України в XXI столітті: Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція, м. Тернопіль, 15 листопада 2013 р.: тези доповіді. – Тернопіль, 2013. – С. 95–98.

10. Ільчак О. В. Особенности контроля земельных участков в условиях инновационного развития сельского хозяйства / О. В. Ильчак // Стратегия и тактика развития производственно-хозяйственных систем (к 45-летию ГГТУ им П.О. Сухого): VIII Международная научно-практическая конференция, Республика Беларусь, г. Гомель, 28–29 ноября 2013 г.: тезисы доклада. – Гомель, 2013. – С. 143–145.

11. Ільчак О. В. Облік використання земельних ділянок в сільськогосподарських підприємствах / О. В. Ільчак // Теоретико-методологічні і науково-практичні засади інвестиційного, фінансового та облікового забезпечення розвитку економіки: Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція,

м. Кам'янець-Подільський, 19–20 грудня 2013 р.: тези доповіді. – Кам'янець-Подільський, 2013. – С. 175–178.

12. Ільчак О. В. Облік оренди земель сільськогосподарського призначення / О. В. Ільчак // Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці на сучасному етапі: Міжнародна науково-практична конференція, м. Одеса, 23–24 травня 2014 р.: тези доповіді. – Ч. 2. – Одеса, 2014. – С. 59–60.

13. Ільчак О. В. Облікове відображення використання земель в сільському господарстві / О. В. Ільчак // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: IX Міжнародна науково-практична конференція, присвячена пам'яті проф. Г. Г. Кірейцева, м. Київ, 26 лютого 2015 р.: тези доповіді. – Київ, 2015. – С. 253–255.

14. Ільчак О. В. Роль обліку сільськогосподарських земель у забезпеченні продовольчої безпеки України / О. В. Ільчак // Розвиток національної економіки: теорія і практика: Міжнародна науково-практична конференція, м. Івано-Франківськ, 3–4 квітня 2015 р.: тези доповіді. – Івано-Франківськ, 2015. – С. 250–251.

15. Ільчак О. В. Проблеми функціонування суб'єктів контролю земель сільського господарства / О. В. Ільчак // Проблеми економіки, менеджменту та сільської кооперації: Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція, м. Львів, 12–13 травня 2015 р.: тези доповіді. – Львів, 2015. – С. 60–61.

16. Ільчак О. В. Бухгалтерський облік сільськогосподарських земель: вимоги міжнародних стандартів / О. В. Ільчак // МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація: відкрита Інтернет-конференція, м. Київ, II квартал 2015 р.: тези доповіді. – Харків, 2015. – С. 13–15.

### Підручник

17. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах: [підручник] / [Плаксієнко В. Я., Мармуль Л. О., Маренич Т. Г., Камінська Т. Г., Гордієнко М. І., Павлова Г. Є., Скрипник С. В., Ільчак О. В.]. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 448 с. *(Здобувачем розкрито порядок обліку і контролю земельних ресурсів сільського господарства у виробничих та агросервісних кооперативах (п. 4.4, С. 315–326)).*

### АНОТАЦІЯ

**Ільчак О. В. Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства.** – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національний університет біоресурсів і природокористування України, Київ, 2016.

Дисертаційне дослідження присвячене вирішенню наукових задач розвитку бухгалтерського обліку та економічного контролю земельних ресурсів сільського господарства в умовах інноваційних та інтеграційних процесів в українській та світовій економіці. В роботі уточнено суть поняття «земельні ресурси сільського господарства», доведено правомірність включення їх до складу активів в балансі

сільськогосподарських підприємств. Визначено основні методики оцінки різних видів земельних ресурсів в бухгалтерському обліку. Розкрито теоретичні засади здійснення контролю земельних ресурсів сільського господарства. Значна увага приділена організаційному забезпеченню обліку і контролю земельних ресурсів сільського господарства. Окреслено основні шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і економічного контролю земельних ресурсів сільського господарства у зв'язку з імплементацією Міжнародних стандартів фінансової звітності. За результатами дослідження вирішено наукову задачу розвитку бухгалтерського обліку та контролю земельних ресурсів сільського господарства в умовах трансформації земельних відносин.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, економічний контроль, земельні ресурси, сільське господарство, земельні ділянки, оцінка, оренда, інвентаризація, землекористування, земельні відносини, інноваційні процеси.

## АННОТАЦІЯ

**Ильчак О. В. Бухгалтерский учет и контроль земельных ресурсов сельского хозяйства.** – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, Киев, 2016.

Диссертационная работа посвящена научной проблеме развития системы бухгалтерского учета и контроля земельных ресурсов сельского хозяйства, направленной на улучшение результатов деятельности предприятий отрасли в условиях инновационного развития, наращивания национального богатства страны и повышение качества жизни ее населения. Исследование основывается на предположении, что бухгалтерский учет и контроль как основные составляющие информационной системы предприятия, обеспечивают сбор, накопление и предоставление достоверной информации пользователям для принятия управленческих решений по сохранению, использованию и улучшения земельных ресурсов сельского хозяйства как предпосылки устойчивого социально-экономического развития субъектов ведения хозяйства. Отмечено наличие ряда проблем практического (относительно регулирования учета земель сельского хозяйства), теоретического (недостаточная обоснованность некоторых аспектов бухгалтерского учета и контроля) и организационного содержания (использование зарубежного опыта без учета специфики организационно-правовых форм отечественных предприятий), что вызывает несоответствие теоретического обеспечения организации и ведения учета и экономического контроля формирования и изменений в процессе сельскохозяйственного производства практической деятельности субъектов хозяйствования, затрудняет организацию и ведение бухгалтерского учета и контроля земельных участков, что в комплексе снижает качество и эффективность принятия управленческих решений. Основной научный результат работы состоит в теоретико-методическом обосновании, разработке и внедрении рекомендаций по решению комплекса вопросов системы

бухгалтерского учета и хозяйственного контроля земельных ресурсов сельского хозяйства. Для решения выделенных проблем в работе уточнена суть понятия «земельные ресурсы сельского хозяйства», проведена их классификация в соответствии с формой использования в хозяйственной деятельности на принадлежащие предприятию и привлеченные. На этом основании доказана правомерность включения земельных ресурсов сельского хозяйства в состав активов в балансе сельскохозяйственных предприятий. Определены основные методики оценки различных видов земельных ресурсов в бухгалтерском учете, в частности рассмотрены требования национальных и международных стандартов к оценке отдельных видов ресурсов и особенности ее применения. Раскрыты теоретические основы осуществления контроля земельных ресурсов сельского хозяйства. Значительное внимание уделено организационному обеспечению учета и контроля земельных ресурсов сельского хозяйства. Отмечена возрастающая роль предварительного и операционного контроля, связанная с развитием информационных и on-line технологий, а также расширение применения превентивных мер в практике сельскохозяйственных предприятий. Предложены механизмы повышения уровня экологического контроля и контроля за сохранением земель сельского хозяйства, что положительно скажется на качестве и плодородии почв, откроет резервы для повышения их бонитировочной оценки. Усовершенствованы положения учета аренды земельных участков сельскохозяйственного назначения, которые в отличие от существующих рассматривают права аренды как актив предприятия, что способствует повышению полноты отражения земельных ресурсов в информационной системе предприятия и направлено на повышение его инвестиционной привлекательности для отечественных и иностранных инвесторов. Усовершенствована методика контроля земельных ресурсов сельского хозяйства, в части проведения инвентаризации. Усовершенствован порядок проведения инвентаризации земельных ресурсов сельского хозяйства, который отличается от действующего учетом специфики землепользования, расширяет возможности контроля и снижает затраты времени на его осуществление для обеспечения сохранности и правомерного использования сельскохозяйственных земель. Разработан необходимый пакет первичных и сводных бухгалтерских документов, форм отчетности. Определены основные вызовы, которые ставятся перед бухгалтерским учетом и хозяйственным контролем земельных ресурсов сельского хозяйства в связи с инновационным развитием их использования в сельском хозяйстве, применением технологий точного и органического земледелия. Выделены требования к модели организации учета земельных ресурсов, которая должна содержать возможности интегрироваться в происходящие изменения в связи с завершением реформирования аграрного сектора экономики. Обобщен порядок отражения отдельных видов земельных ресурсов и операций с ними в бухгалтерском учете на основе использования международного опыта и широкой имплементации международных стандартов финансовой отчетности, с учетом инновационных процессов в землепользовании, что способствует привлечению отечественных сельскохозяйственных предприятий к международному экономическому сотрудничеству и их выхода на международные рынки. Обоснованно распределение компетенций субъектов контроля в

соответствии с их полномочиями, который стал основой для построения трехуровневой модели контроля за сохранностью и использованием земельных ресурсов сельского хозяйства, которая включает государственный, местный уровни контроля и контроль владельца и позволяет сформулировать требования к построению системы бухгалтерского учета, а также полно, систематически и всесторонне отслеживать состояние земельных участков и своевременно учитывать отклонения для принятия корректирующих управленческих решений. По результатам исследования решена научная задача развития бухгалтерского учета и хозяйственного контроля земельных ресурсов сельского хозяйства в условиях инновационных и интеграционных процессов в украинской и мировой экономике.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, экономический контроль, земельные ресурсы, сельское хозяйство, земельные участки, оценка, аренда, инвентаризация, землепользование, земельные отношения, инновационные процессы.

## ANNOTATION

**Ишак О. В. Accounting and control of land resources in agriculture.** – The Manuscript.

Thesis for the candidate of economic sciences in specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (according to the types of economic activities). – National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, 2016.

Research by the thesis is devoted to solving scientific problem of land resources accounting and economic control development in agriculture within conditions of innovative and integration processes in Ukrainian and global economy. In thesis the essence of the concept of "agricultural land resources" is clarified, the legitimacy of the inclusion them to the assets in the balance sheet of agricultural enterprises is proved. The main methods of evaluation of different types land resources in accounting are founded. Theoretical principles of control of land resources in agriculture are disclosed. Considerable attention is paid to ensuring of organizational providing of accounting and control for land resources in agriculture. The methods of accounting and control for agricultural land resources are improved, particularly the methods of accounting for leased land and inventory. The basic challenges facing the accounting and economic control of land resources in agriculture due to the innovative development of their use in agriculture are outlined.

**Key words:** accounting, business control, land resources, agriculture, land plots, valuation, rent, inventory, land use, land relation, innovation processes.

Підписано до друку 21.04.2016 р. Формат 60x87/16.  
Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.  
Замовлення №