УДК 657
JEL Classification M41

Юрченко Тетяна
аспірант[2]
кафедра обліку, контролю та оподаткування агробізнесу
Київський національній економічний університет імені Вадима Гетьмана
Київ, Україна
E-mail: tatiankayurchenko@gmail.com

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Анотація

Вступ. *Ефективне управління якістю земель сільськогосподарського призначення значною мірою залежить від цілісної, дієвої системи облікового забезпечення формування інформації про їх наявність, використання та відновлення. Однак існуюче облікове забезпечення потребує вдосконалення через відсутність спеціалізованих форм первинних документів, якими могли б оформлюватися операції, пов'язані з землями сільськогосподарського призначенням, а існуючі форми первинної документації не можуть повною мірою задовольнити інформаційні потреби адміністративно-управлінського персоналу.*

Методи. *У процесі дослідження використано метод анкетування, порівняння, статистичного зведення при аналізі стану облікового забезпечення управління якістю сільськогосподарських земель, метод моделювання при розробці пропозицій щодо вдосконалення документального оформлення.*

Результати. *Проаналізовано стан облікового забезпечення формування інформації про якісні параметри земель сільськогосподарського призначення, виявлено низку недоліків та розроблено практичні рекомендації з його покращення. З метою уніфікації первинної документації запропоновано використовувати у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств Акт приймання-передачі земельних ділянок та Інвентарну картку обліку земельних ділянок, розроблених автором з урахуванням особливостей земель сільськогосподарського призначення. Запровадження запропонованих форм документів сприятиме подоланню дефіциту обліково-аналітичних показників про кількісні та якісні параметри сільськогосподарських земель.*

Перспективи. *Перспективним напрямом подальшого дослідження є удосконалення облікового забезпечення формування інформації про землі водного фонду.*

Ключові питання: *земля сільськогосподарського призначення, облікове забезпечення, первинні документи, управління, якість.*

Вступ.

Загальновідомо, що зростання чисельності населення світу зумовлює підвищення попиту на землю для житлового будівництва та будівництва об'єктів інфраструктури. Як наслідок, площа земель сільськогосподарського призначення з кожним роком зменшується. Так, за даними Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру, за 2016 рік площа сільськогосподарських угідь в Україні зменшилася на 3 020 га та станом на 01.01.2017 р. склала 41 504,88 тис. га проти 41 507,9 тис. га на аналогічну дату 2016 року. Якщо порівняти площу сільськогосподарських угідь станом на 01.01.2014 р. (41 525,8 тис. га) та 01.01.2017 р., то можемо зазначити, що за три роки площа зменшилась на 20 920 га. Водночас, площа земель під житловою забудовою у 2017 р. порівняно з 2014 р. збільшилася на 13 960 га і склала на 1 січня 2017 року 497,46 тис. га проти 483,5 тис. га на початок 2014 року [1].

Разом з цим, збільшення чисельності населення обумовлює підвищення попиту на сільськогосподарську продукцію, а тому зростає потреба у нових землях сільськогосподарського призначення, зокрема в ріллі (орних землях).

[2] *Науковий керівник: Коцупатрий М. М., к.е.н., професор*

Оскільки кількість землі обмежена та її неможливо створити шляхом виробництва, то для збільшення врожаїв сільськогосподарські підприємства починають масово застосовувати мінеральні добрива, що при недотриманні оптимальних норм внесення добрив призводить до негативних наслідків. Зокрема, після помітного початкового підвищення продуктивності, врожайність падає через ерозію та засолення ґрунтів.

Таким чином, на сьогодні невирішеною та найбільш складною проблемою у сфері землекористування залишається проблема раціонального використання сільськогосподарських земель.

Оскільки такі землі здебільшого обробляються суб'єктами аграрного бізнесу, то вирішення цієї проблеми передусім залежить від прийняття аргументованих рішень органами управління цих суб'єктів. З урахуванням теперішнього економічного рівня розвитку бухгалтерський облік, безперечно, повинен стати визначальним інструментом формування адаптивної системи управлінської інформації, основаної на даних, які отримуються в процесі обліку насамперед первинного обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідженню питання облікового забезпечення формування інформації про земельні ресурси присвячували праці такі вітчизняні науковці, як Л. Р. Воляк, В. М. Жук, О. В. Ільчак, А. І. Коріненко, О. А. Кушніренко, С. В. Литвинець, Т. В. Машкова, С. М. Остапчук, А. В. Пантюхова, О. Ф. Ярмолюк. Науковці висвітлюють ведення первинного обліку не лише в теоретичному аспекті, але також у практичному. Водночас, не зменшуючи ваги попередніх наукових досліджень, проблема документального оформлення якісних характеристик земель сільськогосподарського призначення залишається невирішеною та потребує подальшого дослідження.

Мета.

Метою дослідження є вивчення, критична оцінка стану облікового забезпечення управління якістю земель сільськогосподарського призначення та розробка пропозицій щодо його вдосконалення.

Методологія дослідження.

У процесі дослідження використано метод анкетування, порівняння, статистичного зведення при аналізі стану облікового забезпечення управління якістю сільськогосподарських земель, метод моделювання при розробці пропозицій щодо вдосконалення документального оформлення.

Результати.

На підставі проведеного аналізу законодавства України щодо трактування змісту поняття «якість земель сільськогосподарського призначення» встановлено, що воно не згадується у жодному нормативно-правовому акті, проте, в Державних стандартах України закріплено такі поняття, як «якість ґрунту» та «якість земельної ділянки».

Відповідно до ДСТУ ISO 11074-1: 2004 «Якість ґрунту. Словник термінів. Частина 1. Забруднення та охорона ґрунтів» [2, с. 7] якість ґрунту – це сукупність усіх наявних позитивних і негативних властивостей, пов'язаних з використанням ґрунтів і їхніми функціями. Аналогічне визначення цього поняття наведено в проекті Закону України «Про збереження ґрунтів та охорону їх родючості» [3]. Якість земельної ділянки – це узагальнена характеристика земельної ділянки, охопленої її межами, з визначеними категоріями ґрунтів [4, с. 4].

Вивчення нормативно-правової бази дало змогу дійти до висновку, що оскільки земельна ділянка сільськогосподарського призначення – не лише територія, а й ґрунтовний покрив, який забезпечує формування певного рівня врожайності сільськогосподарських рослин, то зміст поняття «якість земель сільськогосподарського призначення» розкривається через зміст поняття «якість ґрунту». Підсумовуючи вищенаведене, під поняттям «якість земель сільськогосподарського

призначення», на нашу думку, слід розуміти сукупність позитивних та негативних, природних та набутих властивостей, які характеризують їх продуктивність та економічну доцільність використання в господарській діяльності.

Для потреб управління важливо формувати інформацію про якісні параметри земель сільськогосподарського призначення. Доречно констатувати, що сьогодні більшість аграрних підприємств використовують земельні ділянки на умовах оренди. Зокрема, станом на 01.07.2017 р. в Україні укладено 4,7 млн договорів оренди сільськогосподарських земель приватної форми власності загальною площею майже 16,6 млн га та 50 553 договорів оренди сільськогосподарських земель державної форми власності загальною площею 1,4 млн. га [5].

Проведений аналіз стану обліку орендованих земель сільськогосподарського призначення на підприємствах аграрної сфери Київської області свідчить, що всі досліджувані суб'єкти не ведуть облік таких об'єктів.

За результатами аналізу існуючої методики організації обліку власних земельних ресурсів в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку можемо стверджувати, що питанню організації їх кількісного обліку приділяється недостатня увага, а якісний облік взагалі ігнорується. Як наслідок, кількісні характеристики частково відображаються у системі обліку, а якісні характеристики залишаються поза увагою обліку.

На наше переконання, підприємства нехтують веденням обліку, зокрема якісним обліком орендованих земельних ресурсів через наступні причини. По-перше, через відсутність організаційно-методичних засад якісного обліку земель сільськогосподарського призначення. По-друге, оцінити якісні параметри сільськогосподарських земель можна лише на основі агрохімічного аналізу ґрунту. Проведення аналізу ґрунту потребує або залучення послуг сторонніх організацій, або ведення до штату підприємства посади спеціаліста, на якого покладатимуться такі функціональні обов'язки, що тягне за собою додаткові витрати для суб'єкта економіки. Однак, переважна більшість сільськогосподарських підприємств хочуть отримувати максимальний прибуток при мінімальних витратах, у зв'язку з чим не вкладають кошти у дослідження якості земель, у збереження та підвищення рівня родючості ґрунтів, а, отже, не переймаються питанням, який буде якісний стан земель через 5-7-10 р., адже це не їх власність. Лише 8 % респондентів зазначає, що інформація про якісний стан земель є важливою, а тому найближчим часом зосередять увагу на впроваджені ведення такого обліку.

Для управління якістю сільськогосподарських земель пріоритетного значення набуває питання створення системи облікового забезпечення, яка повинна забезпечуватися достовірною інформацією про їх якісні та кількісні характеристики (рис. 1).

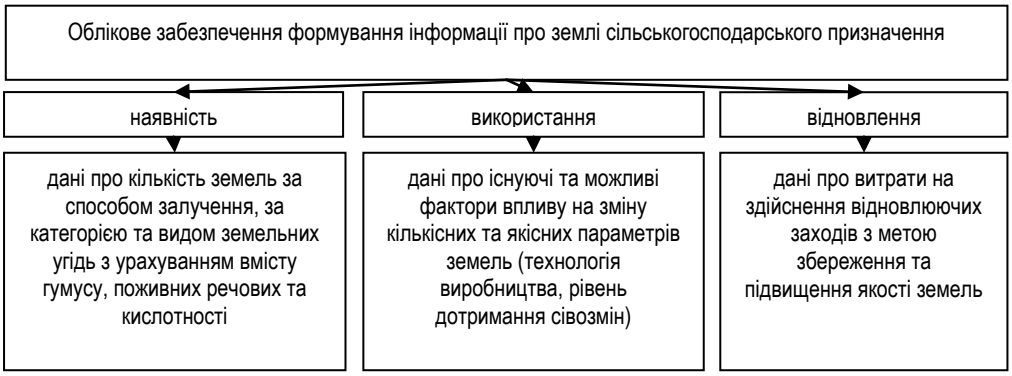

Рис. 1. Облікове забезпечення формування інформації про наявність, використання та відновлення земель сільськогосподарського призначення*

** Джерело: розробка автора*

Варто зауважити, що якість земель сільськогосподарського призначення характеризується вмістом гумусу, елементів живлення, мікроелементів, водно-фізичними властивостями і, звичайно, вмістом токсичних компонентів (залишками пестицидів, важких металів, радіонуклідів тощо). Весь цей комплекс показників можна встановити лише на основі лабораторного аналізу ґрунту, який є основою агрохімічного паспорта поля, земельної ділянки (далі – паспорт) [6], тобто, основними даними щодо кислотності, вмісту гумусу, поживних речовин в ґрунті є дані агрохімічної паспортизації, яка проводиться з періодичністю один раз на п'ять років для орних земель, та один раз на п'ять-десять років для сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень [7, ст. 54], що суттєво знижує релевантність інформації.

Проте, слід звернути увагу, що указом Президента України «Про суцільну агрохімічну паспортизацію земель сільськогосподарського призначення» № 1118/95 від 02.12.1995 р. [8] закріплено, що у разі зміни власника чи користувача землі її паспортизація здійснюється в обов'язковому порядку незалежно від часу останнього обстеження.

Проведений аналіз сільськогосподарських підприємствах Київської області встановив, що на практиці ця вимога недотримується та у всіх досліджуваних суб'єктів відсутні такі паспорти. Ігнорування цієї вимоги, насамперед, перешкоджає отриманню реальної картини про стан земельної ділянки.

Зазначимо, що такий паспорт являє собою розгорнуту таблицю, яка містить 30 показників якісного стану ґрунту, де в кінці виставляється агрохімічна та еколого-агрохімічна оцінка в балах. Форму, процедуру виготовлення та видачі паспорта встановлено наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України «Про затвердження Порядку ведення агрохімічного паспорта поля, земельної ділянки» № 536 від 11.10.2011 р. [9]. Видає паспорт Державна установа «Інститут охорони ґрунтів України» (скорочена назва – ДУ «Держґрунтохорона») та її філії у всіх регіонах України. Перелік ситуацій, за яких використовуються паспорт закріплено у пп. 3.2, 3.3 та 3.5 вказаного Порядку.

На підставі критичної оцінки практичного значення паспорта отримано наступні результати. Дані паспорта, насамперед, дають змогу розрахувати оптимальну кількість добрив, мікробіологічних препаратів, регуляторів росту рослин для отримання високих та екологічно безпечних врожаїв овочів, фруктів, ягід. Володіючи даними про кислотність ґрунту, приймаються рішення щодо можливості посадки на полі тієї чи іншої культури.

Але найбільш цінне значення паспорта при наданні земельної ділянки в оренду (суборенду, емфітевзис) (далі – в користування), оскільки він представляє інтереси як орендарів (емфітевтів), так і власників. Маючи до укладання договору користування земельною ділянкою дані про реальний стан ґрунтового покриву земельної ділянки, орендар (емфітевт) може визначити економічну доцільність укладання угоди і тим самим уникнути неефективних витрат коштів, за умови, що показники суттєво перевищують граничні рівні відхилення.

Для справжніх господарів-орендарів (емфітевтів) паспорт – це гарантія фізичного та морального спокою перед власниками. Забезпечуючи належний баланс між виносом та надходженням елементів живлення у ґрунті, застосовуючи сучасні ґрунтозахисні технології, витрачаючи на це відповідні ресурси, орендар (емфітевт), з врахуванням даних паспорта, планує ефективне їх розподілення, отримує прибуток та при періодичному контролі – підтвердження належного поводження з довіреною йому власністю. Водночас, для нездалих користувачів, які взяли землю для отримання власної вигоди за рахунок виснаження ґрунтів, механізм цивільно-правових відносин, що закладений в паспорті, дозволить власникам зажадати відшкодування збитків, які були нанесені ґрунтам [6]. Також погіршення якості ґрунтів – це одна з підстав для припинення договору користування земельною ділянкою. При покращені орендарем (емфітевтом) якісного стану земельної ділянки, сторони договору можуть домовитися, наприклад, про тимчасове зменшення розміру орендної плати. Таким чином, паспорт є єдиним способом оцінити якість ґрунтового покриву при передачі та поверненні з користування земельної ділянки.

Рекомендуємо в договорі користування земельною ділянкою прописувати, що

сільськогосподарське підприємство, яке отримує в користування земельну ділянку, за власний рахунок обов'язково проводить агрохімічну паспортизацію незалежно від часу її останнього обстеження. Після закінчення строку користування проводиться повторне агрохімічне обстеження. При цьому сільськогосподарські підприємства, які хочуть отримувати високі врожаї сільськогосподарських культур, на наше переконання, зобов'язані перевіряти не рідше одного разу на чотири-п'ять роки якісний стан земельних ділянок на відповідність показникам паспорта.

Отже, наведені вище твердження засвідчують фундаментальну роль паспорта в управлінні якістю земель сільськогосподарського призначення. Крім того, вважливість цього паспорта підтверджена ст. 37 Закону України «Про охорону земель», в якій зазначено, що з метою здійснення контролю за динамікою родючості ґрунтів систематично проводиться їх агрохімічне обстеження, видаються агрохімічні паспорти, в яких фіксуються початкові рівні забезпечення поживними речовинами ґрунтів і рівні їх забруднення [7].

В процесі дослідження з'ясовано, що паспорт видається та знаходиться у власників земельних ділянок. Оскільки власниками є фізичні особи, які надають землі в користування аграрним підприємствам, то, на наш погляд, при передачі земельної ділянки у користування до договорів користування обов'язково необхідно додавати копію цього паспорту. Вважаємо, що, оскільки копія паспорту не є гарантією правильності даних, то для зменшення ризику шахрайства як зі сторони орендаря (емфітевта), так і землевласника, дані паспорта варто переносити до облікових документів, що сприятиме підтвердженню достовірності даних та посиленню функції контролю у сфері використання та охорони земель.

Доцільно констатувати, що 22 листопада 2017 р. Кабінет міністрів України прийняв постанову про внесення змін до Типового договору оренди землі, якою рекомендовано зазначати в договорі оренди дані агрохімічного паспорту земельної ділянки [10].

Фактично такі зміни не мають суттєвого впливу на вдосконалення механізму збереження та відтворення родючості ґрунтів. По-перше, через недотримання вимог законодавчих актів. Так, при передачі земельних ділянок в оренду лабораторний аналіз ґрунту, як правило, не проводиться і, відповідно, відсутні агрохімічні паспорти. По-друге, положення Типового договору оренди землі мають рекомендаційний, а не обов'язковий характер, а тому ймовірність того, що орендарі при укладанні договорів будуть зважати на цю рекомендацію є дуже низькою. По-третє, право перевіряти стан орендованих земельних ділянок на відповідність показникам агрохімічного паспорту встановлено лише для орендодавців земельних ділянок державної та/або комунальної власності. Тимчасом як в оренді перебуває 16,6 млн га сільськогосподарських земель приватної власності і лише 1,4 млн га сільськогосподарських земель державної власності [5]. По-четверте, приведення договорів, укладених до моменту набрання чинності Постанови № 890 у відповідність до нових вимог Типового договору не вимагається. Отже, наведені аргументи підтверджують недієвість внесених змін та об'єктивну необхідність у подальшому вдосконаленні механізму управління в сфері збереження та відновлення земель сільськогосподарського призначення.

Варто акцентувати увагу, що на сьогодні відсутні спеціалізовані первинні документи бухгалтерського обліку, що фіксують здійснення операцій із земельними ресурсами. Зважаючи на таку ситуацію, перед підприємством стоїть вибір одного із наступних варіантів оформлення господарських операцій із земельними ресурсами:

1. Застосування форм первинних документів, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701 «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій про їх застосування» [11];
2. Використання форм первинних документів, затверджених наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [12];
3. Використання форм первинних документів, затверджених наказом Міністерства фінансів

України від 13.09.2016 р. № 818 «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» [13];

4. Розроблка форм первинних документів на власний розсуд, враховуючи вимоги щодо наявності всіх обов'язкових реквізитів.

Господарюючі суб'єкти агропромислового комплексу, як правило, для документального оформлення надходження власних земельних ділянок та зарахування їх до складу основних засобів складають Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (спеціалізована форма № ОЗСГ-1) [11]. Але, зауважимо, що цей документ абсолютно не враховує унікальність такої групи основних засобів, як земельні ділянки. Звідси випливає висновок, що представлена в ньому інформація практично не має ніякої цінності для внутрішніх користувачів насамперед для облікового персоналу. Також слід пам'ятати про якість земельної ділянки, зокрема, про те, що в процесі землекористування можуть змінюватися показники, які характеризують її якісний стан. Однак, форма № ОЗСГ-1 не передбачає розкриття інформації про якісні параметри земельної ділянки. Стосовно Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова форма № ОЗ-1) та Акту приймання-передачі основних засобів ситуація є аналогічною.

В умовах уніфікації та стандартизації документації, на нашу думку, не виправдано оформляти надходження земельних ділянок актом довільної форми, оскільки це значно ускладнює пошук необхідної інформації за кожною ділянкою.

Доречно зауважити, що науковці приділяють значну увагу адаптуванню форми Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗСГ-1) до інформаційних потреб користувачів (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння запропонованих науковцями первинних документів з обліку земель сільськогосподарського призначення

Реквізити	Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В., Жук Н. Л., Остапчук С. М. «Акт про оприбуткування земельної ділянки до складу основних засобів» [14, с. 219-220]	Кушніренко А. О. «Акт приймання-передачі земельних ресурсів» [15, с. 299-300]	Машкова Т. В. «Акт приймання-передачі сільськогосподарських угідь та їх якісних параметрів» [16, с. 294-295]	Пантюхова А. В. «Акт приймання-передачі земельної ділянки сільськогосподарського призначення» [17, с. 211]	Ярмолюк О.Ф. «Акт приймання-передачі земельної ділянки (паю)» [18, с. 194-195]
категорія земель за цільовим призначенням	+	+	+	-	+
вид угідь	-	+	+	+	+
місце розташування земельної ділянки	+	+	+	+	+
номер поля		-	-	+	+
площа, га	+	+	+	+	+
межі ділянки	+		+	-	+
кадастровий номер	+	+	+	+	+
інвентарний номер	+	+	+	-	+
первісна вартість	+	+	+	-	+
балансова вартість	+	+	+	-	-
нормативна грошова оцінка	-	+	+	+	+
експертна грошова оцінка	-	+	+	+	-
якість ґрунтів	-	+	+	-	+

Продовження табл. 1

гранулометричний склад ґрунту	-	+	+	-	-
назва ґрунтів	-	+	+	-	
бал бонітету ґрунту	-	+	+	-	+
система сівозміни на момент приймання-передачі	-	+	+	-	-

З метою використання усіма сільськогосподарськими підприємствами уніфікованого первинного документа, враховуючи специфіку земельних ресурсів і запропоновані науковцями зміни та доповнення до форми № ОЗСГ-1 ми розробили Акт приймання-передачі земельних ділянок, який застосовуватиметься для оформлення операцій з надходження як власних, так й отриманих в користування земельних ділянок.

В розробленому нами Акті приймання-передачі земельних ділянок щодо кожної земельної ділянки зазначатимуться наступні відомості:

1. Категорія земельної ділянки, вид земельних угідь, код та вид цільового призначення земельної ділянки в межах певної категорії, форма власності;
2. Площа земельної ділянки, га;
3. Кадастровий номер земельної ділянки;
4. Місце розташування земельної ділянки;
5. Опис меж земельної ділянки;
6. Дані про якість ґрунтів та про бонітування ґрунтів;
7. Первісна вартість земельної ділянки, підстава для її визначення (договір купівлі-продажу, договір міни (бартеру), звіт про експертну грошову оцінку земельної ділянки тощо);
8. Експертна та нормативна грошова оцінка земельної ділянки;
9. Договірна вартість земельної ділянки;
10. Дата ведення земельної ділянки в експлуатацію;
11. Документи, на підставі яких оприбутковується або передається земельна ділянка.

Перші п'ять показників дають загальну інформацію про земельну ділянку, на підставі якої можна ідентифікувати, яку саме ділянку використовує підприємство у своїй господарській діяльності.

В процесі дослідження обґрунтовано важливість перенесення даних про якісні параметри земель сільськогосподарського призначення з агрохімічного паспорту до Акту приймання-передачі земельних ділянок. Але, для уникнення дублювання інформації, наведеної в паспорті вважаємо за потрібне вказувати лише базові показники стану ґрунту, а саме: вміст гумусу; азоту (N), що легко гідрозізується та азоту за нітрифікаційною здатністю; рухомих сполук фосфору (P_2O_5); рухомих сполук калію (K_2O_5); кислотність ($pH_{сольовий}$, $pH_{водний}$). На підставі вищезгаданих показників можна робити висновки про якість земельних ділянок. Також ці показники враховуються при оцінці придатності земель для виробництва органічної продукції.

На наше переконання, в Акті також важливо наводити дані про бонітування ґрунтів, зокрема, шифр, назву агровиробничої групи ґрунтів та бал бонітенту, адже такі дані є фундаментальними при визначенні екологічної придатності ґрунтів для вирощування сільськогосподарських культур.

Для відображення на рахунках бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення необхідно визначити їх вартість. Нами було проведено дослідження методичних підходів до оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку, результати якого викладені у статті «Методичні підходи до оцінки земельних ресурсів в обліку» [11]. Зокрема, встановлено, що базою для визначення вартості земельної ділянки є її експерта грошова оцінка, тобто власні земельні ресурси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка формується на підставі експертної грошової оцінки та витрат, без здійснення яких використання земельних

ресурсів є неможливим. Таким чином, в Акті необхідно вказувати первісну й експертну вартість власної земельної ділянки.

За результатами дослідження з'ясовано, що згідно з п. 8 П(С)БО 14, п. 20 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду [14]. Тобто, вартість орендованої земельної ділянки може встановлюватися на вибір: за домовленістю між орендодавцем і орендарем або на підставі експертної грошової оцінки. З огляду на це, пропонуємо вести колонку «Договірна вартість», в якій буде зазначатися вартість отриманої в користування земельної ділянки, встановлена за згодою сторін (без проведення експертної грошової оцінки). Якщо сторони погодилися, що вартість визначається на підставі звіту про експертну грошову оцінку, то заповнюється колонка «Експертна грошова оцінка».

Але, варто зазначити, що, як правило, орендовані земельні ділянки відображаються за нормативною грошовою оцінкою. Аналогічно визначається вартість земельних ділянок, отриманих на умовах емфітевзису, суборенди.

Оскільки запропонований Акт застосовується для оформлення операцій як з власними, так й отриманими в користування земельними ділянками, стверджуємо, що варто зазначати форму власності отриманої земельної ділянки. Це спричинено тим, що від форми власності залежить чи підприємство сплачує оренду плату (плату за користування) орендодавцю-фізичній/юридичній особі чи податкове зобов'язання з орендної плати до місцевого бюджету за місцезнаходженням орендованої ділянки.

Базою для розрахунку податкових зобов'язань з плати за землю (земельного податку за власні земельні ділянки та орендної плати за земельні ділянки державної та/або комунальної власності), а також орендної плати (плати за користування) за земельні ділянки приватної власності є дані про нормативну грошову оцінку земельної ділянки. Для зручності визначення розміру податкових зобов'язань з плати за землю та орендної плати (плати за землю), на наше переконання, слушно зазначати нормативну грошову оцінку земельної ділянки та вказувати відсоток від нормативної грошової оцінки, який використовується при визначені розміру податкових зобов'язань з плати за землю та орендної плати (плати за користування).

Приклад запропонованої форми Акту приймання-передачі земельних ділянок наведено на рис. 2. Доречно підкреслити, що у разі отримання земельної ділянки в користування цей Акт оформлюється і при її надходженні, і при поверненні.

Також на кожну земельну ділянку, яка є у власності та/або користуванні, необхідно відкривати інвентарну картку. Інвентарна картка обліку основних засобів (форма № ОЗ-6) не пристосована для ведення інвентарного обліку земельних ділянок, а тому її необхідно адаптувати до інформаційних запитів про земельні ресурси.

Варто наголосити, що науковці приділяють увагу розробці інвентарної картки, враховуючи потреби обліку земельних ресурсів (табл. 2).

Пропонуємо наводити інформацію в Інвентарній картці обліку земельних ділянок за наступними підрозділами:

I. Загальні відомості по земельну ділянку (категорія земельної ділянки та вид земельних угідь, кадастровий номер, місце розташування, площа, експертна та нормативна грошова оцінка, договірна вартість).

II. Облікові дані про надходження земельної ділянки (рахунок синтетичного та аналітичного обліку, первісна (переоцінена) варість, підстава надходження, інвентарний номер).

III. Якісна характеристика ґрунтового покриву земельної ділянки.

IV. Дані щодо будівель, споруд, розміщених на земельній ділянці (інвентарний номер, найменування та площа будівлі).

V. Дані про проведені поліпшення земельної ділянки (дата, вид та сума поліпшення).

VI. Переоцінка земельної ділянки (дата проведення переоцінки, первісна (переоцінена) вартість, індекс переоцінки, сума дооцінки (уцінки), переоцінена вартість після проведення переоцінки).

ТОВ «Чубинецький колос»
(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | 3 | 4 | 2 | 3 | 2 | 9 | 9 | 2 |

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор Коптілий О. М.
(посада, прізвище, ім'я, по батькові)
Коптілий
(підпис)
«15» листопада 2017 р.

АКТ
приймання-передачі земельних ділянок

Номер документа	Дата складання	МВО, за якою закріплено земельну ділянку
98	15.11.2017	Шерстюк О. В.

Категорія земельної ділянки, вид земельних угідь	Площа земельної ділянки, га	Номер		Найменування юридичної (ПІБ фізичної) особи, що передає земельну ділянку	Найменування юридичної (ПІБ фізичної) особи, що приймає земельну ділянку	Дебет		Кредит	
		кадастровий (у разі наявності)	інвентарний			рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Землі сільськогос-подарського призначення, рілля	2,7825	3224087200:03:005:0041	32/2041	Гаврилюк Олег Степанович	ТОВ «Чубинецький колос»	01	1	-	-

Первісна (переоцінена) вартість, грн.	Експертна грошова оцінка, грн.*	Договірна вартість, грн.**	Нормативна грошова оцінка, грн.	Відсоток від нормативної грошової оцінки, який враховується при визначенні розміру плати за землю / орендної плати	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)
11	12	13	14	15	16
-	-	106 876, 98	106 876, 98	7	15.11.2017

*Експерта грошова оцінка зазначається у разі її проведення та за наявності звіту про експертну грошову оцінку
**Договірна вартість встановлюється за домовленістю сторін

На підставі наказу директора Коптілого О. М. від «15» грудня 2017 р. № 98 комісією
проведено огляд земельної ділянки, розташованої на території Чубинецької сільської ради,
(місце розташування, номер поля, код та вид цільового призначення земельної ділянки
Сквирський р., Київська обл.; номер поля № 11; 01.01 «Для ведення товарного
в межах певної категорії земельних ділянок, форма власності)
сільськогосподарського виробництва», приватна власність

Коротка характеристика земельної ділянки від А до Б землі громодянина Іванюк О. М.,
від Б до В землі громодянина Проценко І. В., від В до Г землі громодянина Ткаченко О. І.,
(опис меж ділянки, наявність (відсутність) забудов, насаджень, корисних копалин)
від Г до Д землі загального користування (дорога), від Д до А землі громодянина
з Левицького Д. В.; забудови, насадження, корисні копалини відсутні

Зворотна сторона форми

Якісна характеристика ґрунтового покриву земельної ділянки:
Дані про бонітування ґрунтів

Шифр агрофиробничої групи ґрунтів	Назва агровиробничої групи ґрунтів	Бал бонітенту
53 г	Чорноземи типові малогумусові та чорноземи сильнореградовані легкосуглинкові	58

Вміст поживних речовин в орному шарі ґрунту на момент приймання-передачі

	Вміст гумусу, %	Вміст азоту (N), мг/кг		Вміст рухомих сполук фосфору (P_2O_5), мг/кг	Вміст рухомих сполук калію (K_2O_5), мг/кг	Кислотність	
		що легко гідролізується	за нітрифікаційною здатністю			pH сольове	pH водне
Метод визначення	-	Корнфілда	Корнфілда	Кірсанова	Мачигіна	-	-
Показник стану ґрунту	2,15	140	20,9	230	357	4,9	8,3

Потребує (не потребує) докорінного поліпшення — не потребує
(вказати, що саме потрібно)

Висновок комісії: земельна ділянка придатна до використання за призначенням

Додаток. Перелік правовстановлюючої та технічної документації, що додається: договір оренди земельної ділянки від 03.10.2017 р., витяг з Державного реєстру прав на нерухоме майно про реєстрацію права власності від 27.09.2017 р. № 609043290, витяг з Державного реєстру прав на нерухоме майно про реєстрацію іншого речового права від 04.11.2017 р. № 74567987, план меж земельної ділянки, витяг з Державного земельного кадастру від 07.09.2017 № НИ-3456709849034, агротехнічний паспорт поля, земельної ділянки від 10.10.2017 р., витяг з технічної документації № Н-89765/2017 про нормативну грошову оцінку земельної ділянки

Голова комісії	Головний агроном	Хілініченко	Хілініченко М. С
	(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)
Члени комісії	Головний бухгалтер	Павлик	Павлик В. А.
	(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)
	Агроном	Шерстюк	Шерстюк О. В.
	(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)
Земельну ділянку прийняв	Директор	Коптілий	Коптілий О. М.
	(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)
Земельну ділянку здав	Орендодавець	Гаврилюк	Гаврилюк О. С.
	(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)

Відмітка бухгалтерської служби про відкриття картки або переміщення об'єкта

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку

Кравцова	бухгалтер Кравцова А. Ф.	«15» листопада 2017 р.
(підпис)	(посада, прізвище, ім'я, по батькові)	

Головний бухгалтер — Павлик (підпис) — Павлик В. А. (прізвище, ім'я, по батькові)

Рис. 2. Запропонована форма первинного документа «Акт приймання-передачі земельних ділянок»*

** Джерело: розробка автора*

Таблиця 2

Порівняння запропонованих науковцями інвентарних карток обліку земель сільськогосподарського призначення

Автор	Назва та розділи документа
Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В., Жук Н. Л., Остапчук С. М. [14, с. 223-224]	*Інвентарна картка обліку земельних ділянок (права користування земельними ділянками)* 1.Облікові дані. 2.Загальні відомості про земельну ділянку. 3.Дані щодо будівель, споруд, розміщених на земельній ділянці. 4.Дані про проведені поліпшення земельної ділянки. 5.Коротка індивідуальна характеристика об'єкта. 6.Інформація щодо вибуття земельної ділянки.
Кушніренко О. А. [15, с. 308-309]	*Інвентарна картка обліку земельних ділянок* 1. Опис земельної ділянки. 2. Придбання земельної ділянки. 3. Якісний стан земельної ділянки (паю). 4. Поліпшення земельної ділянки (паю). 5. Переоцінка земельної ділянки (паю). 6. Відомості про переведення земельних ділянок в інші угіддя.
Машкова Т. В. [16, с. 299-302]	*Інвентарна картка обліку земельних ділянок (паїв) та їх якісних параметрів* 1. Придбання земельної ділянки, частки (паю). 2. Відмітка про вибуття земельної ділянки, частки (паю). 3. Поліпшення земельної ділянки. 4. Переоцінка земельної ділянки. 5. Відомості про переведення земельних ділянок в інші угіддя. 6. Характеристика земельної ділянки (система сівозміни, якісний стан земельної ділянки;опис правових документів земельної ділянки та об'єктів нерухомості; інформація щодо власника (користувача земельної ділянки).
	Інвентарна картка обліку земельної ділянки 1. Набуття прав власності, користування земельною ділянкою. 2. Вибуття земельної ділянки. 3. Переоцінка.
Ярмолюк О. Ф. [18, с. 198-199]	*Інвентарна картка обліку земельних ділянок (паїв)* 1. Придбання земельної ділянки, частки (паю). 2. Відмітка про вибуття земельної ділянки, частки (паю). 3. Поліпшення земельної ділянки. 4. Переоцінка земельної ділянки (паю). 5. Відомості про переведення земельних ділянок в інші угіддя. 6. Коротка характеристика земельної ділянки.

VII. Відомості про переведення земельної ділянки в інші угіддя (дата, номер та назва документа, причина переведення, категорія та вид угідь до переведення, категорія та вид угідь після переведення, матеріально відповідальна особа).

VIII. Інформація щодо вибуття земельної ділянки (причина вибуття, правовстановлючий документ).

Приклад розробленої Інвентарної картки обліку земельних ділянок наведено на рис. 3.

ТОВ «Чубинецький колос»
(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | 3 | 4 | 2 | 3 | 2 | 9 | 9 | 2 |

Інвентарна картка № 45 обліку земельних ділянок

1. Загальні відомості про земельну ділянку

Категорія земельних ділянок, вид земельних угідь	Номер поля	Кадастровий номер земельної ділянки (у разі наявності)	Площа земельної ділянки, га	Місце розташування земельної ділянки	Нормативна грошова оцінка, грн.	Експертна грошова оцінка, грн.	Договірна вартість, грн.	Матеріально-відповідальна особа
Землі сільськогос-подарського призначення, рілля	11	3224087200:03:005:0041	2,7825	Київська обл., Сквирський р., с/рада Чубинецька	106 876, 98	-	106 876, 98	Шерстюк О.В.

Продовження форми

2. Облікові дані про надходження земельної ділянки

Синтетичний рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Первісна (переоцінена) вартість, грн.	Акт приймання-передачі земельної ділянки		Інвентарний номер
			дата	номер	
01	1	-	15.11.2017	98	32/2041

3. Якісна характеристика ґрунтового покриву земельної ділянки

3.1. Дані про бонітування ґрунтів

Шифр агрофіробничої групи ґрунтів	Назва агровиробничої групи ґрунтів	Бал бонітенту
53 г	Чорноземи типові малогумусові та чорноземи сильнореградовані легкосуглинкові	58

3.2. Вміст поживних речовин в орному шарі ґрунту

Показники стану ґрунту	Вміст гумусу, %	Вміст азоту (N), мг/кг		Вміст рухомих сполук фосфору (P_2O_5), мг/кг	Вміст рухомих сполук калію (K_2O_5), мг/кг	Кислотність (pH)	
		що легко гідролізується	за нітрифікаційною здатністю			pH сольове	pH водне
Метод визначення	-	Корнфілда	-	Кірсанова	Мачигіна	-	-
2017 р.	2,15	140	20,9	230	357	4,9	8,3
Метод визначення							
20__р.							
Метод визначення							
20__р.							
…							
Метод визначення							
20__р.							

4. Дані щодо будівель, споруд, розміщених на земельній ділянці

Інвентарний номер	Найменування будівлі (споруд)	Площа забудови, м^2

5. Дані про проведені поліпшення земельної ділянки

Документ про поліпшення земельної ділянки		Вид поліпшення	Сума, грн.
дата	номер		

6. Переоцінка земельної ділянки

Дата	Індекс переоцінки	Сума дооцінки, грн.	Сума уцінки, грн.	Переоцінена вартість, грн.

7. Відомості про переведення земельної ділянки в інші угіддя

Дата	Назва, номер документа	Причина переведення	Категорія та вид угідь до переведення	Категорія та вид угідь після переведення	Матеріально-відповідальна особа

8. Інформація щодо вибуття земельної ділянки

Дата	Причина вибуття						Правовстановлюючий документ			Акт приймання-передачі земельної ділянки	
	продаж	оренда	суборенда	дарування	обмін	інше (вказати)	дата	номер	назва	дата	номер

Картку заповнив Кравцова бухгалтер Кравцова А. Ф. «15» листопада 2017 р.

(підпис) (посада, прізвище, ім'я, по батькові)

Орендовані земельні ділянки
найменування класифікаційної групи

Номер		Відмітка про вибуття
картки	інвентарний	
45	32/2041	

Рис. 3. Запропонована форма
Інвентарної картки обліку земельних ділянок*

**Джерело: розробка автора*

Висновки і перспективи.

В процесі дослідження встановлено, що інформація, яку отримують обліковці з первинних документів не здатна повною мірою задовольнити інформаційні запити. Це пояснюється тим, що на практиці суб'єкти аграрного бізнесу для фіксування операцій з землями сільськогосподарського призначення використовують форми первинних документів призначені для оформлення аналогічних операцій з основними засобами. Проте такі документи не враховують особливості сільськогосподарських земель, і, як наслідок, не відображають необхідні облікові показники. Беручи до уваги ці факти, надано пропозиції щодо вдосконалення облікового забезпечення формування інформації про якісні характеристики земель сільськогосподарського призначення. Запропонований Акт приймання-передачі земельних ділянок та Інвентарна картка обліку земельних ділянок мають практичне значення та можуть бути використані Міністерством аграрної політики та продовольства України як основа при розробці уніфікованої первинної документації з обліку земель сільськогосподарського призначення.

Список використаних джерел

1. Про розгляд запиту на інформацію: Лист Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру від 03.03.2018 р. № 313/0-0.21-317/69-18. Київ, 2018. 8 с.
2. Якість ґрунту. Словник термінів. Частина 1. Забруднення та охорона ґрунтів. Терміни та визначення: ДСТУ ISO 11074-1:2004. Київ : Держспоживстандарт України, 2007. 20 с.
3. Про збереження ґрунтів та охорону їх родючості: Проект Закону від 20.01.2015 р. № 1798 / ВР України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53638 (дата звернення: 12.10.2017).
4. Якість ґрунту. Показники родючості ґрунтів: ДСТУ 4362:2004. Київ : Держспоживстандарт України, 2005. 20 с.
5. Офіційний сайт Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру. URL: http://land.gov.ua/derzhavna-reiestratsiia-dohovoriv-orendy-zemli-vidteper-dostupna-onlain/. (дата звернення: 14.10.2017).
6. Агрохімічний паспорт поля, земельної ділянки! Чий інтерес? URL: http://www.iogu.gov.ua/publikaciji/statti/ahrohimichnyj-pasport-polya-zemelnoji-dilyanky-chyj-interes/ (дата звернення: 11.10.2017).
7. Про охорону земель: Закон від 19.06.2003 р. № 962-15 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/962-15 (дата звернення: 16.10.2017).
8. Про суцільну агрохімічну паспортизацію земель сільськогосподарського призначення: Указ Президента України від 02.12.1995 р. № 1118/95 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1118/95 (дата звернення: 16.10.2017).
9. Порядок ведення агрохімічного паспорта поля, земельної ділянки: Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 11.10.2011 р. № 536 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1517-11 (дата звернення: 10.10.2017).
10. Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету міністрів України від 22.11.2017 р. № 890 / ВР України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/890-2017-%D0%BF (дата звернення: 21.09.2017).
11. Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій про їх застосування: Наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN32622.html (дата звернення: 23.09.2017).
12. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352. URL: http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/nakazi/61770.html (дата звернення: 23.09.2017).
13. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818 / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16 (дата звернення: 23.09.2017).
14. Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В., Жук Н. Л., Остапчук С. М. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 238 с.
15. Кушніренко О. А. Обліково-контрольне забезпечення управління оподаткуванням

сільськогосподарських підприємств: дис. … канд. екон. наук: 08.00.09 / ННЦ «Інститут аграрної економіки». Київ, 2015. 350 с.

16. Машкова Т. В. Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь: дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2016. 319 с.

17. Пантюхова А. В. Облік та аналіз використання та відновлення земельних ресурсів : дис. … канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний університет. Київ. 2016. 260 с.

18. Ярмолюк О. Ф. Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах: дис. … канд. екон. наук: 08.00.09 / ННЦ «Інститут аграрної економіки». Київ, 2008. 231 с.

19. Юрченко Т. В. Методичні підходи до оцінки земельних ресурсів. Економіка та підприємництво. 2017. № 38. С. 230-244.

20. Бінчаровська Т. Концептуальні основи відображення земельних ресурсів у бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації.* 2016. Вип. 4. С. 36-40.

Статтю отримано: 12.09.2017 / Рецензування 12.10.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Tetiana Yurchenko
Postgraduate Student
Agroindustrial Sector Accounting, Analysis and Audit Department
Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman
Kyiv, Ukraine
E-mail: tatiankayurchenko@gmail.com

ACCOUNTING SUPPORT IN QUALITY MANAGEMENT OF AGRICULTURAL LAND

Abstract

Introduction. *Effective quality management of agricultural land largely depends on an integral, efficient system of accounting support for the formation of information on their presence, use, and restoration. However, the existing accounting support needs improving due to lack of specialized forms of primary documents that could be used to process transactions related to agricultural land and existing forms of primary documents can not fully meet the information requests of administrative and managerial staff.*

Methods. *Questionnaire method, comparison method, method of statistical analysis have been used in the process of analyzing the state of accounting support in quality management of agricultural land, simulation method has been used in the process of developing proposals for improvement of forms of primary documents.*

Results. *The state of accounting support for the formation of information on qualitative parameters of agricultural land has been analyzed, a number of drawbacks have been identified and practical recommendations for its improvement have been developed. In order to unify the primary documentation, it has been proposed to use in the practical activity of agricultural enterprises the Act of acceptance-transfer of land plots and the Inventory card for accounting of land plots developed by the author taking into account the characteristics of agricultural land. The introduction of the proposed forms of documents will provide to overcome the deficit of accounting and analytical indexes on quantitative and qualitative parameters of agricultural land.*

Discussion. *Perspective direction for further research is improvement of accounting support for the formation of information about land of water fund.*

Keywords: *agricultural land, accounting support, primary documents, management, quality.*

References

1. State Service of Ukraine for Geodesy, Cartography & Cadastre. (2018). Lyst “Pro rozghliad zapytu na informatsiiu” [Letter “On the consideration of request for information”]. (in Ukr.).

2. Derzhavnyi komitet Ukrainy z pytan tekhnichnoho rehuliuvannia ta spozhyvchoi polityky. (2007). *Iakist gruntu. Slovnyk terminiv. Chastyna 1. Zabrudnennia ta okhorona hruntiv. Terminy ta vyznachennia* [Soil quality. Vocabulary. Part 1: Terms and definitions relating to the protection and pollution of the soil]. (in Ukr.).

3. Lapin, I. O. (2015). *Pro zberezhennia gruntiv ta okhoronu yikh rodiuchosti* [On preservation of the soil and protection of their fertility]. Retrieved from: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53638. (in Ukr.).

4. Derzhavnyi komitet Ukrainy z pytan tekhnichnoho rehuliuvannia ta spozhyvchoi polityky. (2005). *Iakist*

gruntu. Pokaznyky rodiuchosti gruntiv [Soil quality. Fertility indexes of soils]. (in Ukr.).

5. State Service of Ukraine for Geodesy, Cartography & Cadastre. Retrieved from: http://land.gov.ua/derzhavna-reiestratsiia-dohovoriv-orendy-zemli-vidteper-dostupna-onlain/. (in Ukr.).

6. *Ahrokhimichnyi pasport polia, zemelnoi dilianky! Chyi interes?* [Agrochemical passport of the field, land! Whose interest?]. Retrieved from: http://www.iogu.gov.ua/publikaciji/statti/ahrohimichnyj-pasport-polya-zemelnoji-dilyanky-chyj-interes/. (in Ukr.).

7. Verkhovna Rada of Ukraine. (2003). *Pro okhoronu zemel* [On land protection]. Retrieved from: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/962-15. (in Ukr.).

8. President of Ukraine. (1995). *Pro sutsilnu ahrokhimichnu pasportyzatsiiu zemel silskohospodarskoho pryznachennia* [On the continuous agrochemical certification of agricultural land]. Retrieved from: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1118/95. (in Ukr.).

9. Ministry of agrarian policy of Ukraine. (2011). *Poriadok vedennia ahrokhimichnoho pasporta polia, zemelnoi dilianky* [Procedure for conducting an agrochemical passport of a field, a land plot]. Retrieved from: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1517-11. (in Ukr.).

10. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *Pro vnesennia zmin do deiakykh postanov Kabinetu Ministriv Ukrainy* [On amendments to certain resolutions of the Cabinet of Ministers of Ukraine]. Retrieved from: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/890-2017-%D0%BF. (in Ukr.).

11. Ministry of agrarian policy of Ukraine. (2007). *Pro zatverdzhennia spetsializovanykh form pervynnykh dokumentiv z obliku osnovnykh zasobiv i inshykh neoborotnykh aktyviv silskohospodarskykh pidpryiemstv ta Metodychnykh rekomendatsii pro yikh zastosuvannia* [On approval of specialized forms of primary documents on accounting of fixed assets and other non-current assets of agricultural enterprises and Methodical recommendations on their application]. Retrieved from: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN32622.html. (in Ukr.).

12. Ministry of statistics of Ukraine. (1995). *Pro zatverdzhennia typovykh form pervynnoho obliku* [On approval of typical forms of primary accounting]. Retrieved from: http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/nakazi/61770.html. (in Ukr.).

13. Ministry of finance of Ukraine. (2016). *Pro zatverdzhennia typovykh form z obliku ta spysannia osnovnykh zasobiv subiektamy derzhavnoho sektoru ta poriadku yikh skladannia* [On approval of typical forms of accounting and write-offs of fixed assets by public sector entities and the order of their compilation]. Retrieved from: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16. (in Ukr.).

14. Zhuk, V. M., Bezdushna, Yu. S., Melnychuk, B. V., Zhuk, N. L., & Ostapchuk, S. M. (2013). *Oblikovo-audytorske zabezpechennia rozvytku zemelnykh vidnosyn* [Accounting and auditing support for the development of land relations]. Kyiv: NNTs "Instytut ahrarnoi ekonomiky". (in Ukr.).

15. Kushnirenko, O. A. (2015). *Oblikovo-kontrolne zabezpechennia upravlinnia opodatkuvanniam silskohospodarskykh pidpryiemstv. Candidate's thesis*. NNTs "Instytut ahrarnoi ekonomiky". Kyiv. (in Ukr.).

16. Mashkova, T. V. (2016). *Information accounting of agricultural land quality parameters. Candidate's thesis.* National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Kyiv. (in Ukr.).

17. Pantiukhova, A. V. (2016). *Oblik ta analiz vykorystannia ta vidnovlennia zemelnykh resursiv*. *Candidate's thesis.* Kyiv National University of Trade and Economics. Kyiv. (in Ukr.).

18. Yarmoluk, O. F. (2008). *Accounting of land resource in the agricultural enterprises. Candidate's thesis.* NNTs "Instytut ahrarnoi ekonomiky". Kyiv. (in Ukr.).

19. Yurchenko, T. V. (2017). *Metodychni pidkhody do otsinky zemelnykh resursiv. Ekonomika ta pidpryiemnytstvo* [Methodical approaches to assessment of land resources in accounting]. *Ekonomika ta pidpryiemnytstvo*, 38, 230-244. (in Ukr.).

20. Bincharovska T. (2016). Conceptual principles of the reflection of land resoruces in the accounting of agricltural enterprises. *The Institute of Accounting, Control and Analysis in the globalization circumstances,* 4, 36-40. (in Ukr.).

Received: 09.12.2017 / Review 10.12.2017 / Accepted 12.14.2017