

Проданчук Михайло, Остапчук Сергій. Проблематика та майбутнє обліку земельних ресурсів в Україні. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Випуск 2. С. 71-80.

DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2020.02.071>



УДК 657:332.3:631

JEL Classification M41, Q15, R52

**Проданчук Михайло**

д.е.н., доцент

провідний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

м. Київ, Україна

E-mail: [prodanchukma@gmail.com](mailto:prodanchukma@gmail.com)

ORCID: 0000-0003-3504-4583

**Остапчук Сергій**

к.е.н., старший науковий співробітник відділу обліку та оподаткування

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

м. Київ, Україна

E-mail: [ostapchuk@faaf.org.ua](mailto:ostapchuk@faaf.org.ua)

ORCID: 0000-0002-2342-6376

## ПРОБЛЕМАТИКА ТА МАЙБУТНЄ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УКРАЇНІ

### Анотація

**Вступ.** Прийняття Закону за яким з 1 липня 2021 року запрацює ринок землі в Україні, по-перше, доводить, що земля все ж таки стане ринковим товаром, а по-друге, мотивує дослідників і практиків переосмислити діючі положення обліку земельних ресурсів і, як наслідок, розробити дієві облікові механізми фіксації стану, вартості та руху земельного капіталу в умовах ринку.

**Методи.** Для забезпечення вивчення проблематики обліку земельних ресурсів авторами використано такі методи як аналіз і синтез, метод порівняння, табличний метод. Для обґрунтування перспективних напрямків вирішення проблем обліково-аналітичного забезпечення управління земельними ресурсами застосовано метод моделювання та ідеалізації. При цьому автори опираються на сучасні світові тенденції розвитку обліку та трансформації його традиційної парадигми.

**Результати.** Систематизовано існуючі проблеми бухгалтерського обліку земельних ресурсів. Зокрема, головними проблемними гранями обліку земельних ресурсів є: 1) невідповідність існуючої методології економічній і біологічній природі землі як специфічного активу; 2) недосконала методика грошової оцінки земельних ділянок для цілей бухгалтерського обліку; 3) обмеженість аналітичної інформації, яка необхідна для реалізації контролю раціонального землекористування; 4) показники фінансової звітності щодо земельних активів перестали задовольняти зростаючі інформаційні потреби стейкхолдерів. Розкрито суб'єкту пріоритетність оцінки вартості прав користування землями сільськогосподарського призначення. Обґрунтовано перспективи розвитку обліку земельних ресурсів на основі визначення ключових напрямів його удосконалення.

**Перспективи.** Презентовані у роботі напрямки розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління земельними ресурсами базуються на аналізі останніх світових тенденцій еволюції бухгалтерського обліку і звітності. Вони є орієнтиром для вчених і дослідників при формуванні тематики науково-дослідних робіт та основою для формування нових гіпотез щодо майбутнього обліку земельних ресурсів в Україні.

**Ключові слова:** облік земельних ресурсів, землі сільськогосподарського призначення, грошова оцінка землі, негрошові вимірники, нефінансова та інтегрована звітність.

### **Вступ.**

Земельні ресурси є неоціненним багатством української нації та ключовою складовою успішного розвитку сільського господарства країни. Оцінка і використання потенціалу наших чорноземів цікавить не лише внутрішніх суб'єктів – селян, фермерів, малих і середніх аграрних формувань, агрохолдингів, але й іноземних інвесторів, про що свідчить вимога Міжнародного валютного фонду щодо необхідності прийняття закону про ринок землі в Україні. За таких обставин немає потреби доводити актуальність обліку земельних ресурсів, адже облікова інформація була і залишається незмінною основою для реалізації контролю раціонального використання земель, проведення їх вартісної оцінки в масштабі землекористувачів, галуззі, держави. Врешті решт, лише в системі бухгалтерського обліку земля презентується як капітал, який посилює інвестиційну привабливість суб'єктів господарювання.

### **Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Проблематика обліку земельних ресурсів, особливо земель сільськогосподарського призначення широко розкрита в наукових і практичних публікаціях [1-11]. Проте, Закон України № 2178-10 «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обігу земель сільськогосподарського призначення» [12], прийнятий Верховною Радою України в ніч 31 березня 2020 року, за яким з 1 липня 2021 року має запрацювати ринок землі в Україні, по-перше, доводить, що земля все ж таки стане ринковим товаром, а по-друге, дає дослідникам і практикам стимул переосмислити діючі положення обліку земельних ресурсів та розробити дієві облікові механізми фіксації стану, вартості та руху земельного капіталу в умовах ринку.

Слід відмітити, що в Україні динаміка наукових досліджень щодо обліку земель часто є проявом реакції науковців на законодавчі зміни та політичні ініціативи. Значною мірою останні, а не потреби практики визначають актуальність наукових пошуків. Зокрема, в першій половині двотисячних років після запровадження мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення дискусії точилися довкола визнання сільськогосподарських земель, а особливо орендованих, активом і об'єктом обліку. Після внесення змін до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» у 2008 році та урядових намагань популяризувати емфітевзис у 2012 році, фокус дослідників зміщується на права користування землею.

Окремими напрямками, що вирізняються серед всього спектру досліджень є: ідея галузевого стандарту запропонована В.М. Жуком [1] та підтримана його науковою школою; підхід проф. Г.Г. Кірейцева до визнання сільськогосподарських земель особливим біологічним активом [4, 13]; фізіократичні засади обліку п'яти абсолютних благ, центральним серед яких є земля, популяризовані у працях В.О. Шевчука, В.М. Жука, О.В. Вороновської, Н.О. Голуб [3].

Проте, на жаль результати всіх згаданих досліджень і досі є лише теорією, адже не прийнятті органами методологічного впливу, і насамперед Міністерством фінансів України, до впровадження на практиці.

Зауважимо, що чисельність досліджень земельної проблематики не призводить до повного вирішення всіх проблем – навіть на рівні теорії. Окрім цього, прийняття закону про ринок землі [12] вносить свої корективи, а відтак пошук нових підходів і обґрунтування нових ідей залишається актуальним.

### **Мета.**

Метою статті є розкриття проблематики обліку земельних активів сільськогосподарського призначення в Україні та обґрунтування перспективних напрямків розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління земельними ресурсами в руслі останніх світових тенденцій еволюції бухгалтерського обліку і звітності.

### Методологія дослідження.

Для забезпечення всебічного вивчення стану і проблем обліку земельних ресурсів авторами використано загальновідомі і спеціальні методи наукового пізнання: аналіз і синтез, абстрагування, індукцію, метод порівняння, табличний метод. Для обґрунтування перспективних напрямків вирішення проблем обліково-аналітичного забезпечення управління земельними ресурсами застосовано метод моделювання та ідеалізації. При цьому автори опираються на сучасні світові тенденції розвитку обліку та трансформації його традиційної парадигми.

### Результати.

Як відомо, головною інформаційною базою для реалізації контролю за раціональним використанням земельних ресурсів землекористувачами – юридичними особами, державними органами і суспільством загалом, є дані системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

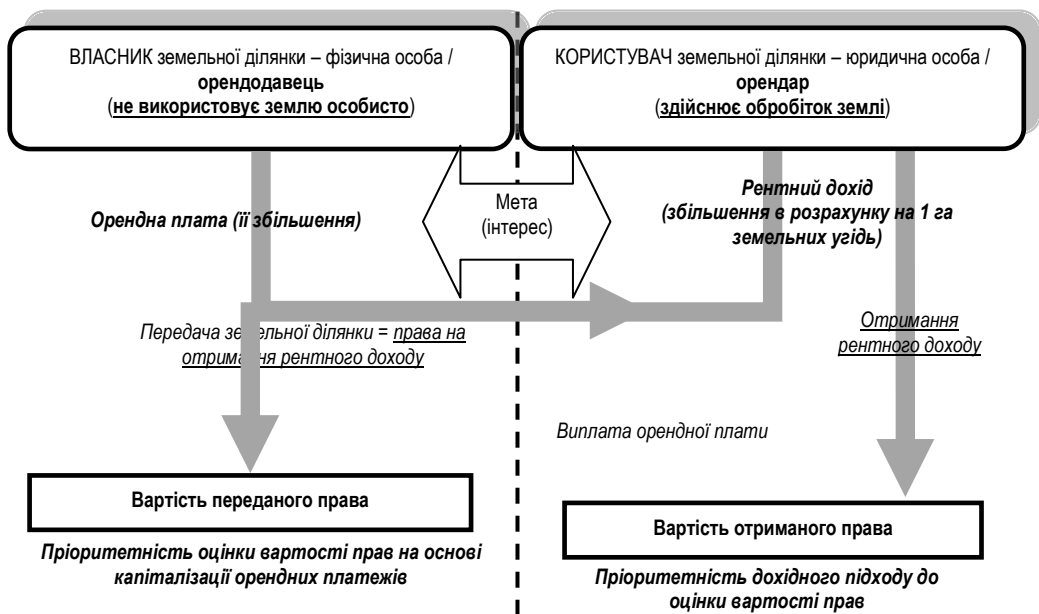
#### *1. Проблеми обліку земельних ресурсів в Україні.*

Стан обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні можна оцінити як незадовільний, з огляду на наступні проблеми.

1) Діюча методологія (норми МСФЗ / П(С)БО) не містить окремих підходів до обліку земельних ресурсів в залежності від їх цільового призначення. Фактично, це означає, що сільськогосподарські землі за своїм суспільним значенням та економічною природою прирівнюються до всіх інших груп основних засобів. Безперечно, такий стан речей суперечить основним постулатам теорії фізичної економії та концепції сталого розвитку. Більше того, проф. Г.Г. Кірейцев довів, що землі сільськогосподарського призначення – це особливий біологічний актив, а тому його облік має будуватись на інших засадах. «Земля – це особливий біологічний актив, особливе біологічне середовище. Будь-які критерії оцінки використання землі, що опираються на принципи монетаризму, є неприйнятними, а така оцінка не є нормальним явищем. Критерії повинні бути іншими» [13].

2) Недосконалою є методика експертної грошової оцінки земельних ділянок з метою взяття їх на облік. Земля є єдиним фактором виробництва, який не можливо оцінити, виходячи з витрат на його створення. Отож, витратний підхід в даному випадку є неприйнятним для оцінки земельної ділянки. З економічної теорії відомо, що використання землі нерозривно пов'язане із отриманням ренти (рентного доходу) землекористувачем. Тобто земельну ділянку можна оцінити на основі капіталізації рентного доходу. Проте, і в цьому випадку таку оцінку не можна назвати остаточною та істинною, адже для розрахунку береться певна кількість років (за яку капіталізується рентний дохід), при цьому фактично термін існування (корисного використання) землі є невизначеним. Обчислена за дохідним підходом вартість, за умови існування ринкового обігу земельних ділянок, дозволяє оцінювати останні за допомогою порівняльного підходу як допоміжного.

Розглянемо сучасне землекористування в Україні, коли користувач землі не є її власником. У випадку оренди як найпоширенішої форми сільськогосподарського землекористування маємо дві сторони: власник, зазвичай фізична особа, отримує лише орендну плату; користувач (орендар) – сільськогосподарське підприємство бере землю в користування для здійснення сільськогосподарського виробництва з метою отримання прибутку. Логічною буде наступна закономірність: якщо підприємство не отримуватиме прибутку від використання землі, то воно не братиме цю землю для обробітку, незалежно від того якою буде орендна плата. Таким чином, маємо різні об'єкти інтересу сторін: власник (якщо він являється орендодавцем) зацікавлений в отриманні максимально можливої суми орендних платежів, які формують у нього вартість переданого підприємству права на отримання рентного доходу; підприємство зацікавлене в отриманні максимального рентного доходу в розрахунку на 1 га (земельної ренти), при цьому для орендаря орендна плата відходить на задній фон перед рентним доходом, хоча і бере участь у формуванні прибутку (рис. 1).



**Рис. 1. Суб'єктна пріоритетність оцінки вартості прав користування землями сільськогосподарського призначення**

Джерело: розроблено авторами.

3) Інформація про землекористування, яку сьогодні продукує бухгалтерський облік є вкрай обмеженою (позабалансовий облік орендованих земель, відсутність окремого аналітичного обліку якісних характеристик земельних ресурсів), а відтак не дає змоги здійснювати всебічний аналіз і контроль раціонального використання земельних ресурсів.

4) Фінансова звітність, що містить лише загальні вартісні показники земельних активів без їх належної деталізації перестала задовольняти зростаючі інформаційні потреби стейкхолдерів. Свідченням цього є залучення аудиторів для проведення поглибленого аналізу й економічної оцінки земельного капіталу аграрного підприємства перед його покупкою інвестором. Адже дані фінансової звітності вже не в змозі надати інвестору впевненість в оцінці земельних перспектив підприємства.

Дослідники звертають увагу на багатогранність проблеми обліку земельних ресурсів, торкаючись теорії, методології, методики та організації (табл. 1).

**Таблиця 1. Розкриття проблематики обліку земельних ресурсів в публікаціях вітчизняних дослідників**

№ з/п	Дослідники, рік публікації	Виявлені проблеми обліку земельних ресурсів
1	В. Жук, Ю. Бездушна, С. Тивончук (2019)	На означення причин з яких не ведеться облік земельних активів нами на основі проведення анкетування бухгалтерів отримано відповіді: – відсутність контролю зі сторони державних інституцій за дотриманням МСФЗ – є причиною для 72-84 % опитаних; – недостатність професійних знань бухгалтерів – 65-85 %; – відсутність мотивації зі сторони власників – 61-78 %; – висока вартість незалежної експертної оцінки для взяття земельних активів на баланс – 83-91 %; – низька регламентованість та складність процедур оцінки та обліку земельних активів у бухгалтерських стандартах, відсутність методичних рекомендацій щодо їх застосування від 92 до 98 %; – неспівставність оцінки цих активів за методологією МСФЗ і «тіньовим» ринком – 48-81 %.

Продовження табл. 1

		Отже, дійсно, рівень можливостей і самої професійної підготовки бухгалтерів є недостатнім для відображення таких специфічних активів. Але не менш важливою проблемою все ж є складність застосування МСФЗ, їх низька регламентованість саме до специфіки обліку таких активів в аграрному секторі.
2	О. Г. Пономаренко, О. В. Лега (2017)	Сучасна інформаційна база щодо земель сільськогосподарського призначення, сформована системою бухгалтерського обліку, не виконує повного спектру своїх функцій, зокрема, щодо забезпечення інформаційних потреб управління підприємством, зовнішніх користувачів, підвищення рівня інвестиційної привабливості суб'єктів аграрного сектора економіки. Крім того, негативний вплив чиниться на рівень достовірності та повноти розкриття об'єктів у фінансовій звітності, її інформаційного наповнення у частині показників основного аграрного капіталу – земель.
3	Р.Ф. Бруханський, Т.А. Бінчаровська (2019)	Досліджуючи облік земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах, ми зробили висновок про низький рівень організації обліку земель, що призводить до неадекватного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. Існуюча система обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, через відсутність дієвої методики бухгалтерського обліку не дає можливості відобразити весь спектр необхідної для зовнішніх та внутрішніх користувачів інформації.
4	Н. Ціцька, Г. Брик, Т. Поверляк (2016)	Дуже важливою проблемою, яка постає перед обліком землі і земельних відносин є удосконалення нормативно-правової бази цієї ділянки обліку, яка б мала бути чіткою, зрозумілою і доступною, передусім для аграріїв-практиків. Поділяємо думку вчених-економістів про необхідність розробки і введення в дію національного стандарту з обліку землі і земельних відносин у сільськогосподарських формуваннях, який обов'язково має враховувати специфіку сільськогосподарського виробництва, поєднавши передовий зарубіжний і особливості національного досвіду. Цей правовий акт, на нашу думку, має охоплювати як економічну, так і екологічну підсистему, які мають бути нерозривно пов'язані з національними інтересами.
5	О.В. Чумак (2018)	На практиці зазвичай, Наказ про облікову політику є формальним документом, тому виникає багато неузгодженостей в методиці обліку земельних ресурсів стосовно таких операцій як: визнання об'єктів та відображення їх в обліку, оренда, документообірот, розкриття інформації про земельні ресурси у звітних формах. Як свідчить практика, низка питань взагалі не розкривається безпосередньо у Наказі про облікову політику сільськогосподарських підприємств, що зумовлює, зокрема, подання судових позовів.
6	Л.В. Коваль (2017)	Як показує практика, облік орендованих земельних ділянок не надає усієї необхідної інформації про землю по причині його спрощеного ведення. В деяких випадках він взагалі не ведеться. Таким чином, дуже важливим питанням є забезпечення системою бухгалтерського обліку інформаційної функції, що розкривається через надання повної, своєчасної та неупередженої інформації зацікавленим користувачам. Така інформація має містити дані про наявність, стан та ефективність використання як власних, так і орендованих земельних ділянок підприємства.
7	Л.Я. Підвисоцька (2016)	Інформація про орендовані землі, за існуючого підходу до організації їх обліку, не буде відображена у звітності, зокрема у Звіті про фінансовий стан (Балансі). Крім того, 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. Для користувачів обліково-звітної інформації це означає, що вони не мають можливості відслідкувати передумови діяльності господарюючих суб'єктів, не зможуть передбачити фінансових загроз на фінансовий стан таких підприємств.
8	О.Ф. Ярмолук, Р.С. Шишка (2019)	Особливості землі як засобу виробництва та різнобічність підходів до означення землі в обліку зумовлюють потребу належного обґрунтування поняття «земельні ресурси» як у теорії, так і в методології бухгалтерського обліку.
9	Н.А. Голуб (2017)	Панує хибне твердження про землі як про незношуваний та вічний засіб виробництва, що має властивості до самовідновлення. В теорії фізичної економії вперше окреслено необхідність покриття витрат з виснаження землі. Основним засобом є динамічна родючість, а не земля. Кругообіг органічної речовини є основою родючості ґрунту. Отже, необхідна розробка нової економічної теорії, яка має відповідати фізичним законам (енергетичний підхід) та враховувати домінуючу роль екологічної системи у відтворювальному процесі земель сільськогосподарського призначення.

Джерело: систематизовано авторами на основі аналізу [1-3, 5, 7-11].

Справедливо буде відмітити, що в дослідженнях на земельну тематику розкриті не лише

проблеми, але й запропоновані шляхи і підходи до їх вирішення. Однак, пропозиції більшості дослідників часто зводяться лише до роз'яснення методичних аспектів, поглиблення документального забезпечення, розширення показників фінансової та статистичної звітності, а відтак не виходять за рамки діючої методології. Відповідно, немає поштовху до зміни такої методології.

Тому, перш за все, хочемо означити перспективні шляхи розвитку бухгалтерського обліку земельних ресурсів, і зокрема земель сільськогосподарського призначення, які базуються на світових тенденціях і відкривають нові можливості для удосконалення методології, методики та організації обліку і звітності.

## **II. Перспективи розвитку обліку земельних ресурсів.**

*Методична складова обліку* – елемент який найчастіше піддається оновленню, адже всі можливі зміни не виходять за рамки діючої методології. Певну площину для маневру в сфері методики обліку орендованих земельних ресурсів дало прийняття нового МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» [14]. Ще задовго до прийняття цього стандарту нами було доведено можливість ведення балансового обліку орендованих земель, які на той час за діючою методикою відображалися на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Однак, тоді така можливість задавалася переважній більшості науковців суперечливою. Сьогодні ж підхід до визнання і класифікації оренди, закладений у новому міжнародному стандарті фактично верифікує наші пропозиції п'ятирічної давнини, що містяться в дисертаційному дослідженні (С.М. Остапчук, «Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення», 2014 р.), і робить можливим балансовий облік орендованих земель на практиці. Поки що в публікаціях нами не виявлено цілісної методики обліку оренди земель за МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», зустрічаються лише фрагментарні роз'яснення. Відтак, на нашу думку, доцільно виробити методичні рекомендації з обліку земельних ресурсів, які б дозволили бухгалтерам практикам використати весь наявний інструментарій міжнародного стандарту для організації і ведення балансового обліку орендованих земель.

Навіть після запуску ринку землі, які свідчить досвід європейських країн, частка оренди буде значною. Додамо, що в Україні вітчизняні агропідприємства не є в змозі викупити орендовані наділи через брак вільних коштів, а тому оренда й надалі для таких суб'єктів буде домінуючою.

Проривом в *методології обліку природних ресурсів*, серед яких ключове місце належить землі, на наш погляд, стане більш ширше використання негрошових вимірників. Докази такої гіпотези наведено у нашому попередньому дослідженні [6]. Варто зазначити, що в Україні фундатором такого підходу до розвитку обліку став проф. Г.Г. Кірейцев, який на основі аналізу світових тенденцій в управлінні та розвитку економічних теорій, передбачив інформаційну кризу фінансової звітності, й вказав на ширше використання негрошових вимірників, як альтернативу монетариській доктрині.

Потребу доповнення фінансової інформації бухгалтерського обліку нефінансовою складовою формують тенденції зміни умов господарювання. «Відміна Бреттон-Вудської системи регулювання грошових потоків у іноземній валюті на міжнародному рівні та відмова США від золотого паритету долара послабили роль грошового вимірника в обліку. Названі умови були доповнені розробкою методології стратегічного управління. Все це актуалізувало потребу повнішого використання нефінансової інформації. В обліково-аналітичній діяльності очевидним став факт використання багатомірного відображення усіх фактів господарського життя та розробки методик такого відображення [4, с. 24]. Проф. Г.Г. Кірейцев вказує на необхідність розроблення методологічного інструментарію формування облікової нефінансової інформації, яка би характеризувала якісні сторони використання біологічних активів, зокрема земель сільськогосподарського призначення. Такий підхід актуальний у зв'язку зі стрімким погіршенням природної родючості земель сільськогосподарського призначення внаслідок антропогенного впливу, контроль якого неможливо забезпечити на основі лише фінансової інформації, та з дискредитацією грошового вимірника в бухгалтерському обліку у сфері оцінки абсолютних природних благ

внаслідок наростаючої переваги віртуальної економіки над реальною на міжнародному рівні.

Нефінансова (соціальна) та інтегрована звітність вже стала невід'ємною частиною інформаційного забезпечення управління в розвинених країнах. Її поширення засвідчує ріст значимості негрошових вимірників та дає підстави говорити про зміни в традиційній парадигмі бухгалтерського обліку і звітності. Нефінансова звітність є найбільш придатною саме для розкриття об'єктів і процесів сфери аграрного землекористування. Моделювання балансу фінансових і нефінансових показників використання земельних ресурсів може усунути дефіцит даних для державного управління й контролю, який утворився в Україні внаслідок суттєвого скорочення форм статистичного спостереження в галузі сільського господарства.

Сучасні вимоги до формування інформаційної бази для управління земельними ресурсами підприємства виходять за межі фінансових звітів і потребують даних про економічні, соціальні й екологічні аспекти діяльності. Тому вважаємо, що саме інтегрована звітність у перспективі стане ефективним інструментом управління земельними ресурсами та інформаційною основою для розробки і реалізації стратегічних проектів бізнесу аграрних підприємств.

### Висновки і перспективи.

Як свідчать результати проведеного дослідження, облік земельних ресурсів в Україні залишаються мало розвиненим на практиці, хоча в теорії напрацьовано широкий спектр методичних підходів до його більш досконалої побудови. Така парадоксальна ситуація свідчить про інституційну слабкість органів методичного впливу (Мінфін, колишнє Мінагрополітики), які, зокрема, нашвидкоруч впроваджують МСФЗ, однак не зацікавлені у захисті національних інтересів шляхом, наприклад, прийняття окремого галузевого стандарту щодо обліку земель сільськогосподарського призначення чи удосконалення методології діючих стандартів.

З іншого боку, спостерігається вичерпання нових ідей щодо удосконалення обліку земельних ресурсів. Більшість дослідників лише розкривають ті чи інші аспекти методики, не пропонуючи чогось кардинально нового. Часто актуальність численних публікацій на земельну тематику (зростання їх кількості, без належної якості змісту) обумовлюють не реальні потреби практики, а політичні баталії довкола земельного питання.

Такий винятково важливий підхід до землі як до особливого біологічного активу, обґрунтований і запропонований проф. Г.Г. Кірейцевим, фактично виявився «заблокованим» з огляду на виключення земель сільськогосподарського призначення із сфери застосування МСБО 41 «Сільське господарство» та відповідно П(С)БО 30 «Біологічні активи».

В реаліях сьогодення, новими перспективними напрямками удосконалення обліку земельних ресурсів, і зокрема сільськогосподарських земель, на наш погляд, є наступні:

1) оновлення методичного забезпечення оренди земель на основі адаптації положень нового МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», який підприємства почали застосовувати в обов'язковому порядку з 1 січня 2019 року. Норми, що містяться в цьому стандарті дозволяють зробити балансовим позабалансовий облік орендованих земель. Ринок землі, як свідчить досвід європейських країн, не призведе до масового скорочення оренди, тому остання, на нашу думку, й надалі домінуватиме серед правових форм землекористування в Україні.

2) ширше застосування негрошових вимірників в обліку земельних ресурсів. Ще десять років тому, така ідея майже не сприймалась всерйоз, адже порушує основи традиційної парадигми бухгалтерського обліку, проте сьогодні розвиток нефінансової звітності свідчить, що ера монопольного становища грошового вимірника відходить у минуле. Негрошові вимірники можуть забезпечити відображення в обліку якісних характеристик землекористування, які в умовах обмеженості земельних ресурсів та росту їх вартості, стають пріоритетними для управління та контролю.

3) розвиток нефінансової (соціальної) та інтегрованої звітності. Саме звітність є тією вершиною облікового айсберга, яку бачать зовнішні стейкхолдери. Відтак доцільно, щоб у формах такої звітності містилась зрозуміла інформація, яка буде характеризувати: вартість і кількісні виміри

земельного капіталу і його складових; витрати пов'язані з раціональним використанням земельних ресурсів та економічний, соціальний, екологічний ефект від їх здійснення; економічні показники землекористування (доходи від сільськогосподарської діяльності за участю земельних ресурсів).

Таким чином, вже в найближчому майбутньому розвиток обліку земельних ресурсів може відбуватися за наступним сценарієм: удосконалення методики оренди землі → оновлення методології обліку земельних ресурсів на основі використання негрошових вимірників → формування соціальної та інтегрованої звітності щодо землекористування.

#### Список використаних джерел

1. Zhuk V., Bezduzhna Yu., Tyvonchuk S. Improvement of IFRS application policy in relation to land assets of agricultural enterprises. Independent Journal of Management & Production. Special Edition PDATU-2019, May-2019. Vol 10, No 7. pp. 702-724. DOI: [dx.doi.org/10.14807/ijmp.v10i7.889](https://doi.org/10.14807/ijmp.v10i7.889)
2. Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А. Науково-практичні проблеми відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 1. С. 64-71.
3. Голуб Н. А. Облік відтворення земель сільськогосподарського призначення. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2017. № 1. С. 96-100.
4. Кірейцев Г. Г. Зміна умов розвитку обліку діяльності підприємств АПК України. *Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору*. VII Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ «Інститут аграрної економіки», 25 листопада 2011 р.: збірник тез та виступів / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2011. С. 22-25.
5. Коваль Л. В. Облік земель сільськогосподарського призначення через призму чинної методології. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 7. С. 83-92.
6. Остапчук С. М., Царук Н. Г. Облік водних, земельних та біологічних активів в контексті управління сталим розвитком: вибір пріоритетного вимірника. *Облік і фінанси*. 2019. № 2(84). С. 36-47. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)-36-47](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)-36-47)
7. Підвисоцька Л. Я. Облік та звітність земельних ресурсів: проблеми організації та методики. *Економіка. Управління. Інновації. Серія: Економічні науки*. 2016. № 3. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui\\_2016\\_3\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_3_18)
8. Пономаренко О. Г., Лега О. В. Оптимізація тестування системи обліку земельних операцій у агроформуваннях. *Облік і фінанси*. 2017. № 1(75). С. 76-84.
9. Ціцька Н., Брик Г., Поверляк Т. Облік і оцінка земель сільськогосподарського призначення в сучасних умовах. *Аграрна економіка*. 2016. Т. 9, № 3-4. С. 80-86.
10. Чумак О. В. Узгодження елементів облікової політики щодо земельних ресурсів. *Економічний простір*. 2018. № 134. С. 205-214.
11. Ярмолюк О. Ф., Шишка Р. С. Теоретичні аспекти відображення земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств в обліку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 24(3). С. 142-148.
12. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення: Закон України від 31.03.2020 р. № 552-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/552-IX#Text>
13. Кірейцев Г. Г. Необхідність оновлення теорії обліку: виклик часу. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів IX Міжнар. наук.-практ. конф.* (26 лютого 2015 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 13-15.
14. IFRS 16 Leases. The IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>

Статтю отримано: 08.05.2020 / Рецензування 18.06.2020 / Прийнято до друку: 20.06.2020



**Mykhailo Prodanchuk**

Doctor of Economics, Associate Professor  
Leading Researcher of Accounting and Taxation Department  
National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics"  
Kyiv, Ukraine

E-mail: prodanchukma@gmail.com

ORCID: 0000-0003-3504-4583

**Serhii Ostapchuk**

Ph.D. (in Economics), Senior Research Fellow of Accounting and Taxation Department  
National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics"  
Kyiv, Ukraine

E-mail: ostapchuk@faaf.org.ua

ORCID: 0000-0002-2342-6376

## PROBLEMS AND FUTURE OF ACCOUNTING FOR LAND RESOURCES IN UKRAINE

### Abstract

**Introduction.** On July 1, 2021, the land market will start operating in Ukraine. This means that agricultural land will become a market commodity, and it motivates researchers and practitioners to rethink the current provisions of accounting for land and, as a result, to develop effective accounting mechanisms for fixing the state, value and movement of land capital in a market environment.

**Methods.** The authors used the following methods of scientific knowledge to ensure a comprehensive study of the problems of accounting for land resources as analysis and synthesis, abstracting, induction, comparison method, tabular method. The method of modelling and idealization was applied to substantiate promising areas for solving the problems of accounting and analytical support for land management. The authors rely on modern world trends in the development of accounting and the transformation of its traditional paradigm.

**Results.** The existing problems of accounting for land were systematized. In particular, the main problem areas of accounting for land are: 1) the inconsistency of the existing methodology with the economic and biological nature of the land as a specific asset; 2) an imperfect method of monetary valuation of land for accounting purposes; 3) the limited analytical information necessary to control rational land use; 4) the indicators of financial statements for land assets no longer satisfy the growing information needs of stakeholders. The subjective priority of assessing the value of rights to use agricultural land was disclosed. The prospects for the development of accounting for land based on identifying key areas for its improvement were substantiated.

**Discussion.** The directions of development of accounting and analytical support for land management presented in this work are based on an analysis of the latest global trends in the evolution of accounting and reporting. They are a guideline for scientists and researchers in the formation of research topics and the basis for the formation of new hypotheses regarding the future of accounting for land in Ukraine.

**Keywords:** accounting for land resources, agricultural land, monetary valuation of land, non-monetary meters, non-financial and integrated reporting.

### References

1. Zhuk, V., Bezdushna, Yu., Tyvonchuk, S. (2019). Improvement of IFRS application policy in relation to land assets of agricultural enterprises. *Independent Journal of Management & Production. Special Edition PDATU-2019, Vol 10, No 7*, 702-724. DOI: dx.doi.org/10.14807/ijmp.v10i7.889
2. Brukhanskyi, R. F., Bincharovska, T. A. (2019). Naukovo-praktychni problemy vidobrazhennia zemelnykh resursiv u systemi bukhgalterskoho obliku [Scientific and practical problems of reflection of land resources in the accounting system]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Seriya: Ekonomika, upravlinnia ta administruvannya [Journal of ZSTU: Economics, management and administration]*, 1, 64-71. [in Ukr.]
3. Holub, N. A. (2017). Oblik vidtvorennia zemel silskohospodarskoho pryznachennia [Accounting for the reproduction of agricultural land]. *Visnyk Berdianskoho universytetu menedzhmentu i biznesu [Bulletin of Berdyansk University of Management and Business]*, 1, 96-100. [in Ukr.]
4. Kireitsev, H. H. (2011). Zmina umov rozvytku obliku diialnosti pidpriemstv APK Ukrainy [Changing the

conditions for the development of accounting for the activities of agricultural enterprises of Ukraine] (pp. 22-25). In *Zaprovadzhennia MSFZ v Ukraini: problemy ta perspektyvy dlia aharnoho sektoru* [Introduction of IFRS in Ukraine: problems and prospects for the agricultural sector]. Kyiv: TOV "Yur-Ahro-Vesta". [in Ukr.]

5. Koval, L. V. (2017). Oblik zemel silskohospodarskoho pryznachennia cherez pryzmu chynnoi metodolohii [Accounting for agricultural land through the prism of the current methodology]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky* [Economy, Finances, Management: Topical issues of science and practical activity], 7, 83-92. [in Ukr.]

6. Ostapchuk, S. M., Tsaruk, N. H. (2019). Oblik vodnykh, zemelnykh ta biolohichnykh aktyviv v konteksti upravlinnia stalym rozvytkom: vybir prioryetnoho vymiryka [Accounting for Water, Land and Biological Assets in the Context of Sustainable Development Management: The Choice of a Main Meter]. *Oblik i finansy* [Accounting and Finance], 2(84), 36-47. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)-36-47](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)-36-47) [in Ukr.]

7. Pidvysotska, L. Ya. (2016). Oblik ta zvitnist zemelnykh resursiv: problemy orhanizatsii ta metodyky [Accounting and reporting of land resources: problems of organization and methodology]. *Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii. Seria: Ekonomichni nauky* [Economy. Management. Innovations. Series: Economic Sciences], 3. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui\\_2016\\_3\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_3_18) [in Ukr.]

8. Ponomarenko, O. H., Leha, O. V. (2017). Optyimizatsiia testuvannia systemy obliku zemelnykh operatsii u ahroformuvanniakh [Optimization of Accounting System Testing of Land Operations in Agricultural Formations]. *Oblik i finansy* [Accounting and Finance], 1(75), 76-84. [in Ukr.]

9. Tsitska, N., Bryk, H., Poverliak, T. (2016). Oblik i otsinka zemel silskohospodarskoho pryznachennia v suchasnykh umovakh [Accounting and valuation of agricultural land in modern conditions]. *Ahrarna ekonomika* [Agrarian economy], Vol. 9, No. 3-4, 80-86. [in Ukr.]

10. Chumak, O. V. (2018). Uzgodzhennia elementiv oblikovoi polityky shchodo zemelnykh resursiv [Coordination of elements of accounting policy for land resources]. *Ekonomichniy prostir* [Economic space], 134, 205-214. [in Ukr.]

11. Yarmoliuk, O. F., Shyshka, R. S. (2019). Teoretychni aspekty vidobrazhennia zemelnykh resursiv silskohospodarskykh pidpriemstv v obliku [Theoretical aspects of the reflection of land resources of agricultural enterprises in accounting]. *Naukovi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seria: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo* [Uzhhorod National University Herald. International Economic Relations and World Economy], 24(3), 142-148. [in Ukr.]

12. Verkhovna Rada Ukrainy. (31.03.2020). Pro vnesennia zmin do deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo umov obihu zemel silskohospodarskoho pryznachennia: Zakon Ukrainy [On Amendments to Certain Legislative Acts of Ukraine Concerning the Conditions of Circulation of Agricultural Lands: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/552-IX#Text> [in Ukr.]

13. Kireitsev, H. H. (2015). Neobkhidnist onovlennia teorii obliku: vyklyk chasu [The need to update accounting theory: the challenge of time] (pp. 13-15). In *Rozvytok bukhhalterskoho obliku: teoriia, profesiia, mizhpredmetni zviazky* [Development of accounting: theory, profession, interdisciplinary links]. Kyiv: NNTs "IAE". [in Ukr.]

14. The IFRS Foundation. (2018). IFRS 16 Leases. Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>

Received: 05.08.2020 / Review 06.17.2020 / Accepted 06.20.2020

