

УДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗЕМЕЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ

IMPROVING THE DOCUMENTARY REFLECTION OF OPERATIONS WITH LAND RESOURCES

Велике значення у формуванні обліково-інформаційного забезпечення процесу управління земельними ресурсами має документація. Метою статті є розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення документального відображення операцій із земельними ресурсами з урахуванням інформаційних потреб землевласників та землекористувачів. Акцентовано увагу на проблемі недосконалості існуючої моделі документування операцій із земельними ресурсами. Представлено спеціалізовані документи для обліку земельних ресурсів, в основу яких закладено принципи поглиблення інформативності та уніфікації показників і реквізитів для матеріальних та нематеріальних земельних ресурсів. Уведення у документообіг представлених форм первинного документування та реєстрів спростить процедуру відображення операцій із земельними ресурсами в обліку, сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень землевласниками та землекористувачами.

Ключові слова: земельні ресурси, документування, основні засоби, права користування земельними ділянками, акт приймання-передачі, інвентарна картка обліку земельних ресурсів.

Документация имеет большое значение в формировании учетно-информационного

обеспечения процесса управления земельными ресурсами. Целью статьи является разработка практических рекомендаций по совершенствованию документального отображения операций с земельными ресурсами с учетом информационных потребностей землевладельцев и землепользователей. Акцентируется внимание на проблеме несовершенства существующей модели документирования операций с земельными ресурсами. Представлены специализированные документы для учета земельных ресурсов, в основу которых заложены принципы углубления информативности и унификации показателей для материальных и нематериальных земельных ресурсов. Введение в документооборот представленных форм первичного документирования и регистров упростит процедуру отражения операций с земельными ресурсами в учете, будет способствовать принятию эффективных управленческих решений землевладельцами и землепользователями.

Ключевые слова: земельные ресурсы, документирование, основные средства, права пользования земельными участками, акт приема-передачи, инвентарная карточка учета земельных ресурсов.

УДК 657.24:332.33

Ярмолюк О.Ф.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту
Житомирський національний
агроекологічний університет
Шишка Р.С.
студент
Житомирський національний
агроекологічний університет

The documentation is important for the formation of the accounting and information provision of the land management process at the enterprise. Documentation of operations with land resources is a component of the accounting observation on the facts of business activity of the enterprise as a whole and resource potential in particular. The completeness, reliability, and timeliness of the information on the availability, restoration of land resources, and decision-making on their use depend on the correctness of the formation of primary and consolidated documents. The purpose of the article is to develop practical recommendations on improving the documentation of land transactions taking into account the information needs of landowners and land users. The existing state of accounting and information provision of land resources represented by intangible assets (land use rights) and material resources (land in ownership and use, capital investments in land improvement, land plots as a part of investment property, etc.) is analysed. The attention is focused on the problem of the imperfection of the existing model of documentation of operations with land resources. The specialized documents for the registration of land resources are presented – "Act of Acceptance-Transfer of Land Resources", "Land Resources Inventory Card", and "Land Resources Register", which are based on principles of deepening information value and unification of indicators and requisites for tangible and intangible land resources. The need to introduce an additional subsection "Land Resources" in the financial statements of the enterprise and to present cost indicators of land plots (expert and normative monetary valuation) in statistical reporting is substantiated. Introduction of the presented forms of primary documentation and registers to the document circulation will simplify the procedure for the presentation of operations with land resources in reporting and will facilitate effective managerial decision-making by landowners and land users.

Key words: land resources, documentation, fixed assets, land use rights, act of acceptance-transfer, land resources inventory card.

Постановка проблеми. Однією з найголовніших функцій бухгалтерського обліку є збереження майна підприємства. Складовими частинами майна є будівлі, споруди, усі інші об'єкти, що розташовуються на землі та не можуть бути переміщені в інше місце без утрати своїх якісних або функціональних характеристик (властивостей), та сама земля. Земельні ресурси, що використовуються у господарській діяльності підприємства, є основними засобами виробництва та потребують суцільної і безперервної реєстрації даних про здійснення операцій із ними. Виконання зазначеної функції забезпечується таким елементом методу бухгалтерського обліку, як документування. Від правильності оформлення первинної документа-

ції та облікових реєстрів залежать повнота, достовірність і своєчасність формування інформації про земельні ресурси в бухгалтерському обліку, звітності, а отже, й ефективність прийняття рішень щодо їх використання на різних рівнях управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти формування обліково-інформаційного забезпечення процесу управління земельними ресурсами досліджувалися у працях П.І. Гайдуцького, Б.С. Гузара, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, І.В. Замули, Г.Г. Кірейцева, П.Т. Саблука та ін. Останнім часом проблемі вдосконалення процесу документування операцій із земельними ресурсами присвячено наукові роботи Т.А. Бінчаровської [1], О.В. Ільчак [2], О.А. Кушніренко [3],

Ю.І. Литвінець [4], Т.В. Машкова [5] тощо. Підкреслюючи наукову теоретико-методичну та практичну цінність проведених досліджень та одержаних результатів, слід зазначити, що низка питань щодо поліпшення форм первинної документації з обліку земельних ресурсів залишається відкритою і потребує подальших досліджень.

Постановка завдання. Метою дослідження є розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення документального відображення операцій із земельними ресурсами з урахуванням інформаційних потреб землевласників та землекористувачів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до чинної нормативно-правової бази та діючої вітчизняної практики, земельні ресурси можуть відображатися підприємствами в обліку як основні засоби (інвестиційна нерухомість¹; цілісні майнові об'єкти; ділянки у власності й користуванні; вкладення з метою капітального поліпшення земельних ділянок), нематеріальні активи (права користування земельними ділянками) та товар.

Уведений мораторій на купівлю-продаж обмежує використання підприємствами земель сільськогосподарського призначення для негосподарських цілей (продажу, фінансової оренди, застави тощо). Отже, земельні ресурси сільськогосподарського призначення можуть відображатися в обліку у складі основних засобів, нематеріальних активів та необоротних активів в операційній оренді.

У бухгалтерському обліку інформація про об'єкти обліку генерується та передається за допомогою документації, що супроводжує весь процес ведення первинного обліку та є базою для складання реєстрів та звітності. Отже, організація обліку повинна забезпечити своєчасне та повне документування усіх операцій із земельними ресурсами суб'єкта господарювання.

Технологія процесу документування операцій із земельними ресурсами передбачає виконання чотирьох послідовних етапів, а саме: 1) реєстрацію даних про земельні ділянки в первинних документах; 2) накопичення інформації про операції з ними на рахунках бухгалтерського обліку; 3) узагальнення даних в облікових реєстрах та головній книзі; 4) систематизацію облікової інформації у звітності підприємства та надання її зацікавленим користувачам.

Для ефективного функціонування системи обліку земель необхідно забезпечити якісне та своєчасне одержання інформації на вході про всі земельні ресурси, що ідентифікуються як окремі об'єкти бухгалтерського обліку, – матеріальні та нематеріальні активи.

Базовими документами, що формують первинний та зведений облік земельних ділянок, є документи, що підтверджують право власності та право користування такими землями (договори про набуття прав власності на земельну ділянку, договори оренди землі, сертифікати на право на земельну частку (пай), свідоцтва на право колективної власності на землю, свідоцтва на право приватної власності на землю, свідоцтва на право постійного користування землею), а також документи, розроблені для обліку основних засобів та нематеріальних активів. При цьому законодавством встановлено різні первинні документи для відображення операцій із основними засобами та нематеріальними активами (табл. 1).

Інформацію про придбання, вибуття, поліпшення земельних ділянок накопичують у типових первинних документах з обліку основних засобів: формах ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів», ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів», ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів» [6].

У сільськогосподарських підприємствах використовуються спеціалізовані форми обліку: для приймання-передачі земель – ОЗСГ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; для накопичення витрат на капітальне поліпшення земель – ОЗСГ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів» [7].

Для відображення операцій, пов'язаних із правами користування земельними ділянками, застосовують типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів: НА-1 «Акт уведення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів», НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів», НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів» [8].

Проте, як доводить практика, підприємства досить часто під час уведення земельних ділянок в експлуатацію не оформляють акти приймання-передачі основних засобів. По-перше, це пов'язано з тим, що амортизація на земельні ділянки як окремий об'єкт засобів не нараховується; по-друге, земельна ділянка вважається контрольованою підприємством з моменту державної реєстрації прав на неї, тому чимало власників оприбуткову-

¹ Інвестиційна нерухомість відповідає визначенню основного засобу як у бухгалтерському (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби»), так і в податковому (пп. 14.1.138 Податкового кодексу України) обліку, але її облік ведуть в особливому порядку: перш ніж вводять в експлуатацію об'єкт інвестиційної нерухомості, його виводять з експлуатації як об'єкт основного засобу. Операції з інвестиційною нерухомістю можна оформляти звичайними документами, призначеними для обліку основних засобів.

Первинні документи для оформлення операцій із земельними ресурсами

Операції	Назва первинного документа	Призначення
Надходження та вибуття ресурсу	ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», ОЗСГ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	Для оформлення операцій із зарахування земельних ділянок до складу основних засобів (земельних ділянок, інвестиційної нерухомості), для обліку вводу їх в експлуатацію, а також для передачі в оренду, виключення зі складу основних засобів під час передачі іншому підприємству
	НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів»; НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів», НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів»	Для оформлення операцій із уведення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності, зокрема прав користування земельними ділянками
Оприбуткування капіталовкладень, розрахунок їх амортизації	ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів», ОЗСГ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів»; КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт»; КБ-3 «Довідка про вартість виконаних капітальних робіт	Для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації, виконаних власними силами, або сторонніми організаціями (підрядниками), зокрема для земельних ділянок після проведення капітального поліпшення
	ОЗСГ-5 «Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів»; ОЗСГ-6 «Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули за рік»; ОЗСГ-7 «Зведена відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів»	Для розрахунку амортизації капітальних витрат на поліпшення земель
Списання	ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»; ОЗСГ-3 «Акт на списання основних засобів», НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів»	Для оформлення вибуття земельних ресурсів за повного або часткового їх списання
Інвентарний облік	ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»	Для обліку всіх видів основних засобів, зокрема земельних ділянок
	ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів»	Для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів, зокрема земельних ділянок
Реєстри	ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»	Для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах під час ручної обробки облікової документації
	ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»	Для пооб'єктного обліку основних засобів

Джерело: узагальнено авторами

ють такі ділянки на дату державної реєстрації ними права власності. Існуючі форми ОЗ-1, ОЗСГ-1 та ОЗ-6 теж не надають деталізованої інформації щодо правового аспекту обліку ділянок, їхніх якісних характеристик, поліпшень, даних про експлуатацію, об'єктів інфраструктури, що знаходяться на них, а тому не розкривають суттєвих ознак, які б використовувалися в управлінському обліку та аналітичній роботі щодо визначення ефективності землекористування.

Отже, хоча операції із земельними ресурсами рекомендовано оформляти низкою первинних документів, проте всі вони не враховують специфіку земельних ресурсів як об'єкта обліку, а тому не надають користувачам повну, своєчасну та точну інформацію про земельні ресурси.

Ми погоджуємося з думкою В. Кулик та М. Любимова, які вважають, що в процесі організації документообігу на підприємстві необхідно прагнути до скорочення етапів узгодження й кількості документів, що обертаються у системі. При цьому має бути критерій достатності, тобто за скорочення кількості документів, етапів їх узгодження не повинні послаблюватися контрольні можливості системи документування і документообігу [9]. Тому вважаємо за доцільне розробити вузькоспеціалізовані форми документів із первинного та аналітичного обліку земельних ресурсів, які б одночасно фіксували операції із земельними ресурсами – матеріальними та нематеріальними активами підприємства.

Раніше науковцями були розроблені спеціалізовані первинні документи для обліку земельних

ресурсів. Так, О.Ф. Ярмолюк запропонувала «Акт приймання-передачі земельної ділянки (паю)», «Акт переведення земельних ділянок» та «Інвентарну картку обліку земельних ділянок (паїв)» [10, с. 12], О.А. Кушніренко – «Акт приймання-передачі земельних ресурсів», «Інвентарну картку обліку земельних ділянок», «Книгу обліку земельних угідь», «Інвентарний список земельних угідь», «Реєстр змін у складі земельних ресурсів» [3, с. 13], Ю.І. Литвинець – «Акт приймання-передачі орендованої земельної ділянки», «Відомість нарахування та виплати орендної плати за земельну ділянку», «Відомість обліку нарахованої амортизації та переоцінки нематеріальних активів», «Відомість контролю нарахування й виплати орендної плати та витрат на капітальне поліпшення земель»; інвентаризаційний опис земельних ресурсів; методичні прийоми контролю над дотриманням раціонального землекористування [4], Т.В. Машкова – «Акт приймання-передачі сільськогосподарських угідь та їх якісних параметрів», «Акт переведення сільськогосподарських угідь», «Картку обліку земельних угідь (паїв) та їх якісних параметрів», «Книгу обліку земель суб'єктів господарювання» [5, с. 17], О.В. Ільчак – «Інвентаризаційний опис» та «Паспорт екологічного контролю» [2, с. 16], Т.А. Бінчаровська – «Акт приймання-передачі сільськогосподарської ділянки (паю)», «Інвентарну картку обліку земельних ділянок сіль-

ськогосподарського призначення (паїв)», «Картку обліку руху земельних ділянок сільськогосподарського призначення», «Реєстр власників земельних ділянок (паїв)» [1, с. 9], Т. Юрченко – «Акт приймання-передачі земельних ділянок», «Інвентарну картку обліку земельних ділянок» [11, с. 88, 90].

Зазначені документи мають певні відмінності за рахунок використання різних ознак під час групування інформації та деталізації характеристик земельних ресурсів. Деякі із запропонованих форм, на нашу думку, перевантажують облікову систему додатковими агрохімічними характеристиками, наприклад даними про вміст поживних речовин для кожної конкретної земельної ділянки. До того ж, уважаємо, дані, початково сформовані в акті приймання-передачі, автоматично мають стати «константами» та переноситися програмним забезпеченням для ведення бухгалтерського обліку до Інвентарної картки земельних ресурсів та Інвентарного списку.

З огляду на це, нами запропоновано власні форми «Акту приймання-передачі земельних ресурсів» (рис. 1) та «Інвентарної картки обліку земельних ресурсів» (рис. 2), які розкриватимуть характеристики ділянки та надаватимуть відомості щодо її одержання та подальшої експлуатації підприємством.

Представлений Акт приймання-передачі земельних ресурсів складається із вступної частини, двох

підприємство, організація, що передає об'єкт	підприємство, організація, що приймає об'єкт
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <input style="width: 80px;" type="text"/>	Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <input style="width: 80px;" type="text"/>
"ЗАТВЕРДЖУЮ"	"ЗАТВЕРДЖУЮ"
підпис керівника _____ (ПІБ) М.П. "___" _____ 20__ р.	підпис керівника _____ (ПІБ) М.П. "___" _____ 20__ р.

АКТ № _____	Дата складання	МВО, яка відповідає за зберігання об'єкта
ПРИЙМАННЯ-ПЕРЕДАЧІ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ		

I. Земельна ділянка

№ з/п	Категорія земель, вид угідь	Розміщення, номер поля	Номер		Площа, га	Бонітет, бал	Нормативна оцінка, грн.	Експертна оцінка, грн.	Первісна вартість, грн.	Код синтетичного обліку		Призначення та стан ділянки	Дата введення в експлуатацію
			Інвентарний	Кадастровий						Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Рис. 1. Запропонована форма Акту приймання-передачі земельних ресурсів

Джерело: розробка авторів

II. Права користування земельними ділянками

№ з/п	Категорія земель, вид угідь	Розміщення, номер поля	Номер		Площа, га	Вартість ділянки, грн.	Номер і дата договору	Термін користування (оренди)	Вартість прав, грн.		Код синтетичного обліку		Призначення та стан ділянки	Дата введення в експлуатацію
			Інвентарний	Кадастровий					Первісна (переоцінена)	Накопичена амортизація	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

На підставі наказу, розпорядження _____ від "___" _____ 20__ р.
№ _____ проведено огляд _____ ,
найменування об'єкта _____

що приймається (передається) в експлуатацію від "___" _____ 20__ р.

Коротка характеристика об'єкта _____
готовність до використання, виконані сільськогосподарські роботи,

межі ділянки; якісний стан, номер сівозміни , наявність (відсутність) залишків минулих посівів,

інші характеристики _____

На земельній ділянці
розташовані _____

перелік споруджених об'єктів нерухомості; в чий власності вони перебувають _____

Об'єкт технічним умовам відповідає (не відповідає) _____
вказати, що саме не відповідає _____

поліпшення не потребує (потребує) _____
вказати, що саме потрібно _____

Висновок комісії _____

Додаток. Перелік технічної документації: _____

Голова комісії _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Члени комісії _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

_____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

_____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Об'єкт прийняв _____ посада _____ підпис _____ ПІБ _____ **Об'єкт здав** _____ посада _____ підпис _____ ПІБ _____

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта _____

"___" _____ 20__ р. **Головний бухгалтер (бухгалтер)** _____

Рис. 1. (Закінчення)

розділів та висновку комісії. У розділі I вважаємо за доцільне накопичувати інформацію про одержання або вибуття земельних ділянок. Розділ II призначений для розкриття інформації про набуті або

передані нематеріальні земельні активи – права користування ділянками. Окрім звичайної інформації, притаманної Акту приймання-передачі основних засобів (наприклад, інвентарного (номенкла-

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Інвентарна картка № _____ обліку земельних ресурсів

(повна назва об'єкта і його призначення)

Коротка індивідуальна характеристика об'єкта:

№ з/п	Акт на право власності	Договір користування (оренди)			Категорія земель, вид угідь	Розміщення, номер поля	Площа, га	Бонітет, бал	Номер		Нормативна оцінка, грн.	Експертна оцінка, грн.	Первісна вартість, грн.
		Номер і дата	Термін користування	ПІБ власника, паспорт					Інвентарний	Кадастровий			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Матеріально відповідальна особа, (бригада)	Призначення ділянки	Дата введення в експлуатацію	Дата, номер акта приймання-передачі	Синтетичний рахунок, субрахунок	Право користування земельним ресурсом				Наявність забудови (об'єкт, інвентарний номер)	Дата вилучення з обробітку, номер акту	Дата введення в обробіток, номер акту
					Первісна (переоцінена) вартість, грн.	Період, за який нарахована амортизація	Кількість місяців корисного використання (експлуатації)	Накопичена амортизація, грн.			
15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26

Інші характеристики об'єкта земельних ресурсів _____

Поліпшення земельної ділянки

№ з/п	Дата	Назва, номер документа про поліпшення	Вид поліпшення	Сума поліпшення, грн.
1	2	3	4	5

Рис. 2. Запропонована форма Інвентарної картки обліку земельних ресурсів

Джерело: розробка авторів

Зміни у вартості об'єкта:

№ з/п	Дата	Зміст операції	Сума дооцінки, грн.	Сума уцінки, грн.	Первісна (переоцінена) вартість	Вартість, яка амортизується	Вартість після переоцінки, грн	Код синтетичного обліку		Строк корисного використання
								Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Інформація про рух об'єкта:

Переведення земельних ділянок в інші угіддя (внутрішнє переміщення)					
№ з/п	Дата	Назва, номер документа	Категорія та вид угідь до переведу	Підстава для переведу	Категорія та вид угідь після переведу
1	2	3	4	5	6

№ з/п	Дата	Назва, номер документа	Причина вибуття				
			оренда	суборенда	продаж	міна	інше
1	2	3	4	5	6	7	8

Картку заповнив _____ « ____ » _____ 20 ____ р.
 (підпис) (посада, ініціали та прізвище)

Рис. 2. (Закінчення)

турного) номера, первісної (переоціненої) вартості, номера паспорта, короткої характеристики об'єкта), вводимо специфічні характеристики земельних ресурсів (кадастровий номер, номер поля, бонітет, оцінку земельної ділянки та прав користування земельними ресурсами).

Вартість ресурсів пропонуємо висвітлювати за нормативною, експертною оцінкою та первісною вартістю, оскільки їх застосування залежить від виду проведеної господарської операції. Так, для первісного визнання в обліку придбаних ділянок та прав користування ними до фактичної вартості придбання (вартості, що вказана в угоді) додаються витрати, пов'язані з їх оформленням. Якщо ж говорити про землі та права користування, одержані безоплатно, як внесок до статутного капіталу або внаслідок об'єднання підприємств, то їхньою первісною вартістю є справедлива вартість, визначена на підставі експертного висновку про ринкову вартість, наданого незалежним оцінювачем. Орендована земельна ділянка відображається за вартістю, що вказана в угоді про оренду. Нормативна грошова оцінка використовується в окремих випадках для розрахунку податку на майно (землю) підприємства.

В Інвентарній картці обліку земельних ресурсів (рис. 2) облікову інформацію радимо накопичу-

вати за такими розділами: коротка індивідуальна характеристика об'єкта (місце розташування, категорія, бонітет, кадастровий та інвентарний номер, грошова оцінка, умови вилучення з обробітку, підтверджуюча документація проведених дій тощо); дані про поліпшення (вид робіт, акт виконаних робіт, сума витрат на поліпшення); відомості про зміни у вартості об'єкта (уцінка, дооцінка); інформація про рух ділянки (дата, вид угідь до та після переведення, причини переведення земель з одного виду угідь в інший).

Запровадження зазначених форм дасть змогу уніфікувати накопичення даних за різними об'єктами земельних ресурсів та сформує базис для подальшої обробки інформації у реєстрах обліку.

В управлінському обліку пропонуємо використовувати Книгу обліку земельних ділянок підприємства, розроблену для наукових установ, де накопичується інформація про власні землі, на правах постійного користування та оренди за категоріями угідь, якістю, кількістю, напрямами використання [12]. Для невеликих підприємств замість книги вважаємо за доцільне запровадити «Реєстр земельних ресурсів» за видами угідь (рис. 3), який розмежує за способом використання власні

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Реєстр обліку земельних ресурсів

I. Власні земельні ділянки

I. Земельні ділянки в обробітку

№ з/п	Акт (свідоцтво) на право власності	Категорія земель, вид угідь	Розміщення, номер поля	Площа, га	Бонітет, бал	Кадастровий номер	Нормативна оцінка, грн.	Експертна оцінка, грн.	Первісна вартість, грн.	Призначення ділянки, забудова	Вилучення з обробітку, дата, номер акту	Введення в обробіток, дата, номер акту	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	13	14	15

II. Земельні ділянки, вилучені з обробітку

№ з/п	Акт (свідоцтво) на право власності	Категорія земель, вид угідь	Розміщення, номер поля	Площа, га	Бонітет, бал	Кадастровий номер	Нормативна оцінка, грн.	Експертна оцінка, грн.	Первісна вартість, грн.	Призначення ділянки, забудова	Вилучення з обробітку, дата, номер акту	Введення в обробіток, дата, номер акту	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	13	14	15

III. Земельні ділянки, передані в операційну оренду

№ з/п	Акт (свідоцтво) на право власності	Договір оренди			Категорія земель, вид угідь	Розміщення, номер поля	Площа, га	Бонітет, бал	Кадастровий номер	Нормативна оцінка, грн.	Експертна оцінка, грн.	Первісна вартість, грн.	Призначення ділянки, забудова	Примітка
		Номер і дата	Термін користування	Орендар										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Рис. 3. Запропонована форма Реєстру обліку земельних ресурсів

Джерело: розробка авторів

II. Земельні ділянки на правах користування

I. Право користування земельними ділянками

№ з/п	Договір права користування			Категорія земель, вид угідь	Розміщення, номер поля	Площа, га	Бонітет, бал	Вартість права, грн.		Призначення ділянки, забудова	Дата вилучення з обробітку, номер акту	Дата введення в обробіток, номер акту	Примітка
	Номер і дата	Термін користування	Власник, установа, фіз. особа					Первісна вартість	Накопичена амортизація				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

II. Земельні ділянки на правах оренди

№ з/п	Договір оренди			Категорія земель, вид угідь	Розміщення, номер поля	Площа, га	Бонітет, бал	Кадастровий номер	Нормативна оцінка, грн.	Експертна оцінка, грн.	Призначення ділянки, забудова	Дата вилучення з обробітку, номер акту	Дата введення в обробіток, номер акту	Примітка
	Номер і дата	Термін користування	Орендодавець											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Реєстр склав _____ «___» _____ 20__ р.
(підпис) (посада, ініціали та прізвище)

Рис. 3. (Закінчення)

земельні ділянки (залучені та вилучені з обробітку, передані в операційну оренду) та ділянки на правах користування й на правах оренди. Цей документ не лише надаватиме всебічну інформацію для проведення аналізу ефективності використання власних та орендованих земельних ресурсів та прав користування ними, а й сприятиме контролю над проведенням розрахункових операцій за використовуваними земельними ресурсами на правах постійного та тимчасового користування.

Інформація про земельні ресурси узагальнюється на рахунках бухгалтерського обліку та переноситься помісячно до синтетичних реєстрів, а саме до журналу-ордеру (4 та 4А с.-г.) із виділенням залишків, кредитових і дебетових оборотів за рахунками 10 «Основні засоби» та 12 «Нематеріальні активи». Із журналу-ордеру дані переносяться у Головну книгу, а потім – у Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства та відображаються за рядками 1000 «Нематеріальні активи», 1010 «Основні засоби», 1015 «Інвестиційна нерухомість» тощо.

Сьогодні немає єдиної звітної форми, яка б надавала вичерпну інформацію про використання власних і орендованих земельних ресурсів. Дані про земельні ресурси підприємства наводяться в натуральних вимірниках у різних формах статистичної звітності, проте не мають зв'язку з вартісними даними фінансової звітності. Фінансова ж звітність, відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», відображає земельні ділянки узагальнено. Пропонуємо у Примітках до фінансової звітності запровадити окремий підрозділ «Земельні ресурси», де накопичуватиметься інформація за ділянками та правами щодо їх користування.

Уважаємо за доцільне відобразити балансову вартість земельних ділянок, експертну оцінку та нормативну грошову оцінку земель у формах статистичної звітності та Примітках до фінансової звітності. Це посилить контрольну функцію бухгалтерського обліку та здійснить взаємоузгодження даних різних форм звітності. Виділивши земельні ділянки за категоріями угідь та за формами влас-

ності і користування (наприклад, землі у власності; постійному користуванні; земельні ділянки, що перебувають в операційній оренді; землі, що тимчасово вилучені з користування), спростимо проведення контролю та аналізу ефективності використання земельних ресурсів.

Висновки з проведеного дослідження.

Аналіз змісту документації щодо обліку земельних ресурсів установив недостатню її інформативність. Запропоновано власну розробку «Акту приймання-передачі земельних ресурсів» та «Інвентарної картки обліку земельних ресурсів», за якими накопичуватимуться відомості про земельну ділянку або пай; умови вибуття ресурсу; дані про поліпшення; відомості про переведення земель з одного виду угідь в інший; інша інформація за даною ділянкою. Представлені документи розкриватимуть як характеристики самої ділянки, так і надаватимуть відомості щодо її одержання та подальшої експлуатації підприємством. Уведення у документообіг розроблених форм первинного документування та реєстрів спростить процедуру відображення операцій із земельними ресурсами в обліку, сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень.

Для формування ґрунтовної інформаційної бази про наявні земельні ресурси зовнішнім користувачам запропоновано надавати відомості про вартість земельних ресурсів не лише у фінансовій, а й у статистичній звітності. Для деталізації даних про власні та орендовані земельні ресурси у Примітках до фінансової звітності пропонуємо виділити окрему групу «Земельні ресурси» за окремими об'єктами обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бінчаровська Т.А. Облік та аналіз земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2018. 20 с.
2. Ільчак О.В. Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 23 с.
3. Кушніренко О.А. Обліково-контрольне забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2015. 350 с.
4. Литвінець Ю.І. Обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2013. 20 с.
5. Машкова Т.В. Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 24 с.
6. Про затвердження типових форм первинного обліку : Наказ Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 р. № 352. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95> (дата звернення: 24.04.2019).

7. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів від 22 лист. 2004 р. № 732. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04> (дата звернення: 24.04.2019).

8. 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 № 701. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0701555-07> (дата звернення: 24.04.2019).

9. Кулик В., Любимов М. Організація обліку на підприємствах України: розробка внутрішніх регламентів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 6. С. 12–18.

10. Ярмолюк О.Ф. Облік земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 20 с.

11. Юрченко Т. Облікове забезпечення управління якістю земель сільськогосподарського призначення. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2017. Вип. 3–4. С. 80–94.

12. Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН : практичний посібник / А.М. Третяк та ін. Київ : Аграрна наука, 2006. 276 с.

REFERENCES:

1. Bincharovska T. A. (2018) *Oblik ta analiz zemelnykh resursiv u silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Accounting and analysis of land resources at agricultural enterprises] (PhD Thesis), Ternopil: Ternopilskiy natsionalnyi ekonomichnyi universytet. (in Ukrainian)
2. Ilchak O. V. (2016) *Bukhhalterskyi oblik i kontrol zemelnykh resursiv silskoho hospodarstva* [Accounting and control of land resources in agriculture] (PhD Thesis), Kyiv: Natsionalnyi universytet bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy. (in Ukrainian)
3. Kushnirenko O. A. (2015). *Oblikovo-kontrolne zabezpechennia upravlinnia opodatkuvanniam silskohospodarskykh pidpriemstv* [Accounting and tax control for management of agricultural enterprises] (PhD Thesis), Kyiv: Natsionalnyi universytet bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy. (in Ukrainian)
4. Lytvynets Yu. I. (2013). *Oblikovo-kontrolne zabezpechennia upravlinnia orendnymy zemelnymy vidnosynamy v silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Accounting and control of the management of leasehold land relations in agricultural enterprises] (PhD Thesis), Kyiv: Natsionalnyi universytet bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy. (in Ukrainian)
5. Mashkova T. V. (2016). *Oblikovo-informatsiine vidobrazhennia yakisnykh parametriv silskohospodarskykh uhid* [Information accounting of agricultural land quality parameters] (PhD Thesis), Kyiv: Natsionalnyi universytet bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy. (in Ukrainian)
6. Ministerstvo statystyky Ukrainy. (29.12.1995). *Pro zatverdzhennia typovykh form pervynnoho obliku* [On approval of standard forms of primary accounting]. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95> (accessed 24 April 2019). (in Ukrainian)

7. Ministerstvo finansiv Ukrainy (22.11.2004) Pro zatverdzhennia tipovykh form pervynnoho obliku obektiv prava intelektualnoi vlasnosti v skladi nematerialnykh aktyviv [On approval of standard forms of primary accounting of intellectual property rights in intangible assets]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04> (accessed 24 April 2019). (in Ukrainian)

8. Ministerstvo ahrarynoi polityky Ukrainy (27.09.2007). Pro zatverdzhennia spetsializovanykh form pervynnykh dokumentiv z obliku osnovnykh zasobiv i inshykh neoborotnykh aktyviv silskohospodarskykh pidpriemstv 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]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0701555-07> (accessed 24 April 2019). (in Ukrainian)

9. Kulyk V., Liubymov M. (2013) Orhanizatsiia obliku na pidpriemstvakh Ukrainy: rozrobka vnutrish-

nikh rehlementiv [Organization of accounting at the enterprises of Ukraine: development of internal regulations]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 6, pp. 12-18. (in Ukrainian)

10. Yarmoliuk O. F. (2008) *Oblik zemelnykh resursiv v silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Accounting of lands resource in the agricultural enterprises] (PhD Thesis), Kyiv: Natsionalnyi naukovyi tsentr "Instytut ahrarynoi ekonomiky". (in Ukrainian)

11. Yurchenko T. (2017) *Oblikove zabezpechennia upravlinnia yakistiu zemel silskohospodarskoho pryznachennia* [Accounting support in quality management of agricultural land]. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii : mizhnarodnyi naukovyi zhurnal*, vol. 3-4, pp. 80-94. (in Ukrainian)

12. Tretiak A.M., Yarmolytskyi V.K., Zhuk V.M., Druhak V.M. (2006) *Oblik i otsinka balansovoi vartosti zemel v naukovykh ustanovakh i pidpriemstvakh UAAN* [Accounting and estimation of book value of land in scientific institutions and enterprises of UAAS]. Kyiv: Ahraryna nauka. (in Ukrainian)

Yarmoliuk OlenaCandidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Accounting, Taxation and Audit
Zhytomyr National Agroecological University**Shyshka Roman**Student
Zhytomyr National Agroecological University

IMPROVING THE DOCUMENTARY REFLECTION OF OPERATIONS WITH LAND RESOURCES

The purpose of the article. Documentation occupies an important part in the accounting and information provision of the land management process. Today, the problem of imperfection of the existing model of documentation of operations with land resources remains open since documents on the accounting of fixed assets and intangible assets do not take into account the specifics of individual objects of accounting of land resources (land plots and rights to use them) and, therefore, do not provide users with complete, timely, and accurate information on their characteristics and processes of use in business activities. The purpose of the study is to develop practical recommendations on improving the documentation of land transactions taking into account the information needs of landowners and land users.

Methodology. In the research process, scientific methods of induction and deduction, analysis and synthesis, observation and generalization, comparison, concretization, analogue, and a logical method are used.

Results. The issue of inadequate informativeness of the documentation on the registration of land resources is actively discussed by scientists. They have formed various approaches to the accumulation of land information at the stages of transaction registration, accumulation in accounts, generalization in registers and reporting since they have certain differences due to the use of various features in the grouping of information and the detailed characterization of land resources. We notice that some of the proposed forms overload the accounting system with additional agrochemical characteristics, for example, data on the nutritional content for each particular land plot. We insist that the data originally formed in the act of acceptance-transfer should automatically become “constants” and be transferred by accounting software to other documents, such as Inventory of Land Resources and Inventory List. Therefore, we proposed own version of “Act of Acceptance-Transfer of Land Resources”, “Land Resources Inventory Card” that will reveal the characteristics of the plot itself and also will disclose information about its receipt and further exploitation by the enterprise. In order to deepen the control and analytic function of the analytical registers, we implement the “Land Resources Register”, which delimits own land plots by way of use (involved and withdrawn from the cultivation, transferred to operating leases) and plots in use (lease). The introduced package of documents provides comprehensive information for conducting an analysis of the efficiency of the use of own and leased land resources and the rights to use them, as well as facilitates the control of settlement transactions with landowners for their permanent and temporary use.

Practical implications. The introduction of highly specialized forms of documents from the primary and analytical accounting of land resources will strengthen the control capabilities of the documentation system and, at the same time, will allow unifying the accumulation of data for various objects of land resources – rights to use land plots, land plots in ownership and use, capital investments in land improvement, plots as a part of investment property, etc. the above documents are based on the principles of deepening information value and unification of indicators and requisites for tangible and intangible land resources.

Value/originality. In our paper, we have considered the issue of documentary information support for land resources accounting. The use of the proposed approach to the accumulation of information in the primary documents and registers of accounting will allow the staff of the accounting and analytical service to form an appropriate basis for available land resources, unify the procedure for displaying transactions with them in registers and reporting, and will facilitate making effective managerial decisions. Problematic issues determine the prospects for further research on accounting and information provision of the land management process, in particular, the possibility of using different features when grouping information about land resources in accounts.