

**ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

НЕЧИПОРУК НАТАЛІЯ ВІТАЛІЇВНА

УДК: 657.1:657.37:657.421 (043.5)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ
В УМОВАХ РЕСУРСОЗБЕРЕЖЕННЯ**

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2018

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі аудиту та підприємництва в Національній академії статистики, обліку та аудиту Державної служби статистики України, м. Київ.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Шульга Світлана Володимирівна,
Національна академія статистики,
обліку та аудиту,
доцент кафедри аудиту та підприємництва

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Крутова Анжеліка Сергіївна,
Харківський державний університет
харчування та торгівлі,
завідувач кафедри фінансів, аналізу
та страхування

кандидат економічних наук, доцент
Чумак Оксана Володимирівна,
Державна наукова установа
«Інститут освітньої аналітики»,
головний науковий співробітник відділу
статистики і аналітики вищої освіти

Захист відбудеться “07” грудня 2018 р. о 14:00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Національній академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1.

Автореферат розісланий “03” листопада 2018 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., доцент



О.А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. В умовах проведення земельної реформи відбувається трансформація економічних відносин між суб'єктами господарювання у сфері землекористування. Унікальність земельних ресурсів та необхідність забезпечення їх раціонального, ефективного використання потребують розбудови організаційно-методичних положень системи бухгалтерського обліку з урахуванням ресурсозбереження. Забезпечення раціонального землекористування за наявності недоліків у нормативному регулюванні сфери земельних відносин, продовження мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, необхідність розробки стратегії ресурсозбереження зумовлюють важливість достовірної інформації про стан, якість та ефективність використання земельних ресурсів суб'єктами господарювання.

За даними Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру станом на 16.02.2017 року земельний фонд України становив 60,3 млн. га земель. Основу земельного фонду України складають землі сільськогосподарського призначення (42,7 млн. га або 70,8 % загальної площі України). Дія мораторію на продаж сільськогосподарських земель призвела до зростання кількості укладених договорів оренди земельних ділянок, диференціації фактів господарського життя з використанням земельних ресурсів. Разом із тим, сьогодні склалася ситуація, коли при високих якісних показниках ґрунтів вітчизняні землевласники отримують найнижчий розмір середньої орендної плати за землю в Європі.

Важливу роль у розбудові земельних відносин, у раціональному використанні земельних ресурсів для їх збереження відіграє система бухгалтерського обліку земельних ресурсів, яка є ключовим елементом інформаційного забезпечення прийняття дієвих управлінських рішень. Формування належного інформаційного забезпечення для управління земельними ресурсами сприятиме здійсненню реальної їх оцінки, розробці ефективних стратегій подальшого використання існуючих земельних ресурсів, визначенню відповідних напрямів ресурсозбереження. Останнім часом спостерігається підвищення вимог до якісних характеристик інформації, яка генерується системою бухгалтерського обліку, до необхідності надання зацікавленим користувачам правдивої та релевантної інформації про стан і тенденції використання земельних ресурсів. Означене зумовлює потребу наукового обґрунтування й опрацюванні дієвих заходів з удосконалення організаційно-методичного забезпечення системи бухгалтерського обліку та подання достовірної інформації про земельні ресурси у звітності підприємства.

Вагомий внесок у формування теоретичних, організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку земельних ресурсів здійснили вітчизняні вчені та дослідники: С.М. Белінська, О.М. Брадул, Б.С. Гузар, М.Я. Дем'яненко, І.В. Замула, В.М. Жук, О.В. Ільчак, Г.Г. Кірейцев, А.С. Крутова, Н.М. Малюга, Т.В. Машкова, Т.П. Остапчук, С.М. Остапчук, П.Т. Саблук, Е.О. Сисак, Л.К. Сук, Л.А. Суліменко, А.М. Третяк, Ю.Г. Фесіна, О.В. Чумак, С.В. Шульга, О.В. Ярмолюк, а також зарубіжні вчені: С.Г. Вегера, Д.О. Карагодін, Р. Костанза (R. Costanza), Л.М. Тепман, М. Харіс (M. Harris), Я. Фрасер (I. Frasser) та інші. Однак проблемні питання

розвитку облікового забезпечення економічних відносин у сфері землекористування, які залишилися поза увагою зазначених науковців, потребують їхнього вирішення з метою розробки комплексної системи бухгалтерського обліку земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Національної академії статистики, обліку та аудиту за темою «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація» (номер державної реєстрації 0113U006166). У межах теми автором розроблено теоретичні положення та комплексні рекомендації з удосконалення організації й методичних положень бухгалтерського обліку земельних ресурсів підприємства в умовах ресурсозбереження.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертації полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження.

Для досягнення мети в роботі поставлено та вирішено такі завдання:

- розкрити сутність поняття «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку з метою його однозначного тлумачення та розуміння;
- дослідити класифікацію земельних ресурсів для потреб бухгалтерського обліку для визначення напрямів її подальшого удосконалення;
- проаналізувати стан нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів з метою встановлення векторів його розвитку;
- обґрунтувати концептуальні засади облікової політики як дієвого інструменту оптимізації бухгалтерського обліку земельних ресурсів підприємства;
- дослідити особливості первинного спостереження та оцінки земельних ресурсів у бухгалтерському обліку;
- сформулювати пріоритетні напрями розвитку методичних положень бухгалтерського обліку земельних ресурсів;
- розробити пропозиції, спрямовані на вдосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку прав користування земельними ресурсами;
- здійснити оцінку інформаційної місткості бухгалтерської звітності в контексті подання інформації про земельні ресурси;
- розвинути методичні аспекти технології облікового відображення земельних ресурсів в умовах використання комп'ютерних технологій для забезпечення потреб управлінського персоналу.

Об'єктом дослідження є процес відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності господарських операцій суб'єктів господарювання із земельними ресурсами.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ і процесів у системі бухгалтерського обліку. Вивчення сучасного стану земельних відносин,

класифікації земельних ресурсів здійснено на основі використання методів теоретичного узагальнення, групування та аналогії. Для підготовки пропозицій з удосконалення нормативного регулювання бухгалтерського обліку земельних ресурсів використано методи порівняння, аналізу та синтезу. Методи аналогії, системного підходу, аналізу та синтезу, індукції, дедукції застосовано для розробки методичних положень облікового відображення земельних ресурсів та прав користування ними. Визначення напрямів удосконалення порядку відображення земельних ресурсів у бухгалтерській звітності підприємства ґрунтується на використанні таких методів: спостереження, конкретизації, аналогії, компаративного аналізу. Використання моделювання, логічного узагальнення, графічного методу забезпечили розробку пропозицій з удосконалення облікового відображення земельних ресурсів в умовах використання комп'ютерних технологій.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, наукові статті вітчизняних і зарубіжних учених із проблем бухгалтерського обліку земельних ресурсів, прав користування та оренди земельних ділянок; матеріали конференцій); офіційні документи (нормативні документи України та інших країн); дані фінансової та статистичної звітності, внутрішніх регламентів підприємств щодо бухгалтерського обліку; довідково-інформаційні видання й оприлюднені фактологічні матеріали міжнародних організацій та вітчизняних міністерств і відомств, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в поглибленні теоретичних і методичних положень та в розробці практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення підходів до розвитку бухгалтерського обліку земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження в контексті формування якісного та оперативного інформаційного базису для ухвалення дієвих управлінських рішень. Найбільш вагомими результатами, які характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, є:

удосконалено:

– класифікацію земельних ресурсів для потреб бухгалтерського обліку шляхом розробки ознак класифікації (за видами та цільовим призначенням земель; за правом власності; за суб'єктами права власності; за якістю та придатністю для використання; за функціональним призначенням; за участю в іпотечному кредитуванні) та виокремлення відповідних видів земельних ресурсів, що виступає передумовою для чіткого структурування вхідної інформації та розробки організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів;

– організаційні засади бухгалтерського обліку земельних ресурсів шляхом ідентифікації етапів формування і встановлення складових облікової політики земельних ресурсів, у тому числі виокремлення концептуальної складової, яка є основною для визначення елементів облікової політики залежно від специфіки діяльності підприємства, що є передумовою встановлення єдиних вимог до методичного забезпечення облікового відображення земельних ресурсів та відповідного представлення інформації у звітності підприємства;

– методичне забезпечення відображення в обліку операцій із земельними ресурсами на рахунках бухгалтерського обліку на основі використання запропонованої фасетної системи аналітичного обліку (фасети першого рівня

аналітики: Ф₁ «За видами та цільовим призначенням земель»; Ф₂ «Земельні ресурси за шляхами надходження на підприємство»; Ф₃ «Земельні ресурси за якістю та придатністю для використання»; Ф₄ «Земельні ресурси за функціональним призначенням»), застосування якої сприяє задоволенню інформаційних потреб сторін земельних відносин;

– методичні положення бухгалтерського обліку прав користування земельними ресурсами шляхом використання запропонованої фасетної системи аналітичного обліку до субрахунку 122 «Право на користування майном» та позабалансового рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», впровадження якої забезпечує формування комплексного інформаційного базису для потреб аналізу та контролю ефективності користування земельними ресурсами, набутими на правах користування;

– систему облікового забезпечення планування, аналізу та контролю стану й напрямів використання земельних ресурсів на основі розроблених рекомендацій через доповнення показників фінансової звітності (показників активу ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) рядками 1014 «Земельні ресурси на правах володіння»; 1016 «у тому числі земельні ресурси») та річних приміток до неї, шляхом внесення додаткових показників (рядків) до розділів I «Основні засоби», II «Нематеріальні активи» та створення додаткового розділу XVI «Позабалансовий облік», а також розробки форм управлінської бухгалтерської звітності щодо земельних ресурсів і форм статистичного спостереження, що дає можливість дотриматися якісних характеристик та принципів складання бухгалтерської звітності підприємства;

дістало подальший розвиток:

– обґрунтування передумов розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в умовах ресурсозбереження шляхом уточнення трактування поняття «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку (сукупність земельних ділянок, якими володіє та / або розпоряджається суб'єкт господарювання незалежно від способу їх використання в господарській діяльності), що створює об'єктивність та однозначність тлумачення понятійно-категоріального апарату;

– нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів шляхом розробки структури «Положення про порядок бухгалтерського обліку земельних ресурсів», застосування якого спрощує процес організації обліку земельних ресурсів та сприяє формуванню належного інституційного середовища функціонування суб'єктів земельних відносин;

– організаційні положення документального забезпечення шляхом розробки форми первинних документів з обліку земельних ресурсів у розрізі стадій їх надходження, експлуатації та вибуття зі складу активів й обґрунтовано доцільність застосування альтернативного підходу при первісній оцінці земельних ресурсів та оцінці на дату балансу, що забезпечує реалізацію інформаційної функції бухгалтерського обліку і визначення достовірної вартості земельних ресурсів;

– методичні аспекти технології облікового відображення земельних ресурсів при використанні комп'ютерних технологій для забезпечення потреб управлінського персоналу шляхом упровадження комплексу автоматизованих робочих місць працівників бухгалтерської служби та розробки модуля «Земельні ресурси»,

застосування яких забезпечить оперативне накопичення, обробку та надання правдивої інформації про земельні ресурси за усіма суттєвими аспектами.

Практичне значення одержаних результатів полягає у впровадженні в практику діяльності суб'єктів господарювання висновків і пропозицій щодо теоретичного, організаційного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження. Використання наукових результатів дисертації у практичній діяльності суб'єктів господарювання сприятиме розвитку ефективного інформаційного середовища для ухвалення дієвих управлінських рішень щодо використання земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження. Наукові напрацювання, висновки і пропозиції дослідження знайшли практичне застосування в діяльності суб'єктів господарювання, зокрема:

- пропозиції щодо етапів формування облікової політики підприємства, а також удосконалення положень облікової політики з обліку земельних ресурсів у частині виокремлення концептуальної, методичної та технічної складових (ТОВ «АГРО ТРАНСКО ТРЕЙД», довідка № 52 від 13.02.2017 р.);

- форми первинних документів з обліку земельних ресурсів з урахуванням стадій надходження, експлуатації та вибуття земельних ресурсів зі складу активів підприємства, а також фасетна система аналітичного обліку земельних ресурсів та порядок відображення операцій із надходження, використання та вибуття земельних ресурсів зі складу активів із залученням відповідних фасетів (ПП «Земстройпроект», довідка № 02-58/2017 від 08.11.2017 р.);

- пропозиції щодо удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку прав користування земельними ресурсами на основі використання фасетної системи аналітичного обліку прав користування та оренди земельних ділянок (ПП «ПАПРУС-КР», довідка № 25-01/5 від 25.01.2018 р.);

- форми управлінської бухгалтерської звітності за операціями із земельними ресурсами (Звіт про стан та використання земельних ресурсів несільськогосподарського призначення; Звіт про стан та використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення), використання яких забезпечило задоволення інформаційних інтересів сторін земельних відносин (ТОВ «Надія», довідка № 87 від 14.03.2018 р.).

Теоретичні та науково-методичні положення дисертації щодо удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів використовуються в навчальному процесі Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна» при розробці навчальних програм і навчально-методичного забезпечення з навчальних дисциплін «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності», «Організація бухгалтерського обліку», «Фінансовий облік» для підготовки фахівців з обліку й оподаткування (довідка № 624/18 від 16.05.2018 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові розробки, висновки та пропозиції, які висвітлені в роботі, належать особисто автору та є наслідком особистих напрацювань.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, були висвітлені та обговорені й отримали позитивну оцінку на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, а саме:

«Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством» (м. Луцьк, 25 травня 2012 р.); «Стратегія розвитку України: економічний та гуманітарний виміри» (м. Київ, 17 жовтня 2017 р.); «Порівняльні статистичні дослідження розвитку соціально-економічних систем» (м. Київ, 05 грудня 2017 р.); «Наукова Україна: проблеми сучасності та перспективи майбутнього» (м. Харків, 26–27 грудня 2017 р.); «Актуальні питання економіки, управління та права» (м. Полтава, 19 лютого 2018 р.); «Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу» (м. Харків, 22 березня 2018 р.); «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація» (м. Київ, 23 березня 2018 р.).

Публікації. За темою дисертаційної роботи опубліковано 14 наукових праць загальним обсягом 7,40 друк. арк. (особисто автора – 7,40 друк. арк.), із яких: 7 статей у наукових фахових виданнях (із них – 3 у виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз, 2 – у наукових фахових виданнях України та 1 – в іноземному виданні, що входить до міжнародної наукометричної бази, 1 – в іншому іноземному виданні) загальним обсягом 5,67 друк. арк.; 7 тез доповідей та матеріалів міжнародних і всеукраїнських наукових або науково-практичних конференцій загальним обсягом 1,73 друк. арк. (особисто автора – 1,73 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 181 сторінці друкованого тексту. Робота має 33 таблиці на 39 сторінках, 27 рисунків на 27 сторінках, 18 додатків на 60 сторінках. Список використаних джерел нараховує 242 назви та розміщений на 29 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, відображено зв'язок роботи з науковими планами та темами, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення одержаних результатів, ступінь їх апробації та висвітлення в публікаціях, наведено інформацію про структуру дисертації.

Перший розділ «**Розвиток теоретичних положень бухгалтерського обліку земельних ресурсів**» висвітлює проблемні питання щодо визначення економічної сутності земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку в умовах ресурсозбереження, у ньому досліджено класифікацію земельних ресурсів для потреб бухгалтерського обліку, проаналізовано нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

У період значного коливання ринкової кон'юнктури та переходу до інноваційного типу розвитку економіки країни, динамічного розвитку трансформаційних процесів та євроінтеграції відповідно ускладнюються умови забезпечення ефективної діяльності суб'єктів господарювання. Невизначеність економічного середовища функціонування підприємств, необхідність пошуку нових шляхів фінансування діяльності, обмеженість ресурсів і доступу підприємств до них вимагають нагального переосмислення та зміни підходів у системі управління

земельними ресурсами. Відсутність належної рівноваги між розвитком відносин землекористування й збереженням якісних та кількісних характеристик земельних ресурсів призводять до погіршення стану земельного фонду держави. Генезис інституту приватної власності у сфері земельних відносин привів до розширення кількості землевласників та землекористувачів, зміни форм експлуатації земельних ресурсів, що зумовлює потребу розробки дієвої стратегії раціонального використання земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження.

Побудова комплексної системи управління, контролю, аналізу та моніторингу ефективного застосування земельних ресурсів є можливою без належної організації інформаційних потоків, які генеруються системою бухгалтерського обліку. Система бухгалтерського обліку в умовах ресурсозбереження виступає інструментом узгодження економіко-соціальних інтересів сторін земельних відносин, формування механізмів та напрямів ресурсозбереження земельних ресурсів (рис. 1).



Рис. 1. Система бухгалтерського обліку земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження

Диференціація інформаційних запитів зацікавлених користувачів зумовлює розширення обсягів показників, які повинна надавати система бухгалтерського обліку з метою формування інформаційного забезпечення системи управління у відносинах землекористування та землеволодіння. Тому методологічні засади бухгалтерського обліку потребують подальшого удосконалення з урахуванням вимог розвитку земельних відносин та ресурсозбереження.

Унікальність земельних ресурсів та їх характеристик зумовлює існування неузгодженості в термінологічній базі на законодавчому рівні та в бухгалтерській науці, що призводить до використання різних за економічним змістом термінологічних одиниць для трактування тотожних понять. Така ситуація зумовлює неоднозначне та суперечливе тлумачення економічного змісту поняття «земельні ресурси» як об'єкту бухгалтерського обліку.

Оскільки однозначне тлумачення змісту об'єктів бухгалтерського обліку впливає на організаційно-методичні засади їх облікового відображення та подання відповідної інформації у фінансовій звітності підприємства, встановлено співвідпорядкованість термінів «земля», «природний капітал», «земельний капітал», «земельні ресурси», «земельна ділянка» та доведено неправомірність їх ототожнення. Із метою формування єдиного підходу до визначення сутності поняття «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку запропоновано під цим поняттям розуміти сукупність земельних ділянок, якими володіє та / або розпоряджається суб'єкт господарювання незалежно від способу їх використання в господарській діяльності. Використання запропонованого трактування дефініції «земельні ресурси» забезпечить формування об'єктивного понятійно-категоріального апарату, що сприятиме правдивому наданню інформації про результати здійснення земельних відносин та їх відображення у звітності підприємства.

Формування теоретико-наукового базису бухгалтерського обліку земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження базується на їх класифікації. Дослідження та критичний аналіз наукового доробку вчених у розробці класифікації земельних ресурсів засвідчує наявність значної кількості ознак класифікацій і видів земельних ресурсів, що призводить до їх дублювання та дискусій стосовно правомірності відображення окремих видів земельних ресурсів у складі активів та подання інформації про них у звітності підприємства. Ураховуючи наявність суперечностей серед думок науковців щодо типологізації земельних ресурсів, виокремлення на законодавчому рівні видів земельних ресурсів за однією класифікаційною ознакою (за цільовим спрямуванням), запропоновано удосконалена класифікацію земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку. Застосування запропонованих ознак класифікації земельних ресурсів (за видами та цільовим призначенням земель; за правом власності; за суб'єктами права власності; за якістю та придатністю для використання; за функціональним призначенням; за участю в іпотечному кредитуванні) дозволить визначити шляхи удосконалення організаційно-методичного забезпечення облікового відображення земельних ресурсів, що відповідатиме сучасному стану розвитку земельних відносин та задовольнятиме інформаційні запити користувачів.

Проведення земельної реформи та розширення прав користування земельними ресурсами зумовлюють потребу побудови дієвої та впорядкованої системи правового регулювання їх облікового відображення. Формування дієвого механізму управління відносинами землекористування на сучасному етапі розвитку економіки повинно базуватися на узгодженому нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку земельних ресурсів та прав користування ними. Наявність безсистемності на законодавчому рівні в частині регулювання земельних відносин, часткове нормативне

визначення методології бухгалтерського обліку цього виду активів призводять до фрагментарної реалізації інформаційної функції системою бухгалтерського обліку. Установлення рівнів нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку земельних ресурсів підприємства дозволило систематизувати недоліки законодавчого регулювання, які виникають у зв'язку з неузгодженістю окремих положень на рівні національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

З метою вирішення зазначених недоліків доведено доцільність доповнення нормативного забезпечення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення шляхом розробки та впровадження галузевого стандарту бухгалтерського обліку, а також розробки та затвердження на законодавчому рівні «Положення про порядок бухгалтерського обліку земельних ресурсів». Використання розроблених пропозицій забезпечить упровадження ефективного механізму управління земельними відносинами, законодавче закріплення єдиних принципів та правил облікового відображення та подання інформації про земельні ресурси у фінансовій звітності підприємства.

У другому розділі «**Організація та методика бухгалтерського обліку земельних ресурсів**» розглянуто облікову політику як дієвий інструмент оптимізації бухгалтерського обліку земельних ресурсів підприємства, досліджено первинне спостереження та оцінку земельних ресурсів у бухгалтерському обліку, здійснено критичну оцінку та встановлено напрями удосконалення методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

Диференціація видів діяльності підприємств, наявність відмінностей в інформаційних запитах управлінського персоналу, галузева специфіка зумовлюють виникнення специфічних ознак, які слід врахувати при розробці облікової політики. Облікова політика повинна розроблятися з урахуванням наявної можливості оптимального вибору методів і процедур для організації та ведення бухгалтерського обліку на кожному підприємстві, які сприятимуть правдивому відображенню інформації у звітності та, відповідно, створить умови зростання якості обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством.

Недосконалість та суперечливість нормативного регулювання щодо складових облікової політики та механізму її впровадження в обліковий процес підприємства, зумовлюють виникнення багатьох недоліків, які в подальшому втілюються в непослідовності викладення змісту наказу про облікову політику, у формальному підході до його розробки та дотримання на підприємстві. Із метою забезпечення послідовного впровадження облікової політики з обліку земельних ресурсів виокремлені етапи формування облікової політики (організаційно-підготовчий, методичний, оціночний, заключний), що забезпечать формування єдиного та чіткого механізму її впровадження та реалізації на підприємстві.

Науково обґрунтовано необхідність виокремлення трьох складових облікової політики земельних ресурсів: концептуальна (є основою для визначення елементів облікової політики залежно від специфіки функціонування підприємства); методична (є сукупністю об'єктів та елементів облікової політики, які забезпечують єдиний підхід до їх відображення в системі бухгалтерського обліку); технічна (є базисом для

визначення первинних документів обліку земельних ресурсів, розробки системи аналітичного обліку та внутрішньої звітності з обліку земельних ресурсів, а також встановлення особливостей інвентаризації зазначених активів). Розробка облікової політики земельних ресурсів з урахуванням запропонованих складових та елементів облікової політики є основою для побудови ефективної інформаційної системи, яка забезпечує користувачів своєчасною та достовірною інформацією для прийняття дієвих управлінських рішень у сфері землеволодіння та землекористування.

Система бухгалтерського обліку на основі первинного спостереження повинна містити вичерпний перелік показників, які б характеризували всі види земельних ресурсів та права користування ними, а також містили підтвердження капітальних витрат на поліпшення земель. Разом із тим документальне забезпечення операцій із земельними ресурсами характеризується недоліками, які призводять до виникнення таких негативних наслідків: неможливість формування повної та достовірної інформації про стан, якість та використання земельних ресурсів; наявність ризиків внутрішнього контролю; надання фрагментарної та неповної інформації щодо земельних ресурсів та відсутність необхідної інформації в системі обліку; обмеження у формуванні аналітичного обліку земельних ресурсів. Із метою усунення зазначених недоліків розроблено пакет первинних документів з обліку земельних ресурсів з урахуванням стадій їх надходження, експлуатації та вибуття зі складу активів підприємства. Своєчасне складання запропонованих первинних документів щодо обліку земельних ресурсів є підґрунтям їх правильного відображення на рахунках бухгалтерського обліку та розширення системи аналітичного обліку.

Імплементация євроінтеграційних процесів у реформування системи бухгалтерського обліку актуалізує питання переосмислення сутності оцінки земельних ресурсів, зміни розуміння її ролі в економічному середовищі функціонування суб'єкта господарювання. На основі критичного аналізу переваг та недоліків застосування нормативної грошової оцінки земельних ресурсів доведено доцільність використання альтернативного підходу до оцінки земельних ресурсів. При використанні альтернативного підходу для первинної оцінки вартості земельних ресурсів застосовуються нормативна або експертна грошові оцінки земельних ділянок. У випадку, якщо на дату балансу первинна оцінка земельних ресурсів суттєво відрізняється від справедливої вартості аналогічних земельних ресурсів, здійснюється переоцінка вартості земельних ресурсів із використанням методів експертної грошової оцінки земельних ділянок. У подальшому облік земельних ресурсів ведеться за переоціненою вартістю, і переоцінка має проводитися з такою регулярністю, щоб на дату балансу переоцінена вартість суттєво не відрізнялася від справедливої. Використання альтернативного підходу до встановлення справедливої вартості земельних ділянок на дату балансу сприятиме забезпеченню обґрунтованості показників вартості земельних ресурсів, наведених у балансі (Звіті про фінансовий стан). Надання правдивої інформації про вартість земельних ресурсів дозволить здійснити захист майнових інтересів користувачів бухгалтерської інформації та інвесторів, а також дозволить здійснювати комплексну оцінку вартості майнового потенціалу суб'єктів господарювання.

Розробка методичного забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів є підґрунтям їх раціонального використання та відтворення, передумовою для формування прозорого механізму їх обігу в умовах ресурсозбереження. Чинна система облікового відображення земельних ресурсів характеризується низьким рівнем методологічного забезпечення обліку різних видів земельних ресурсів. Із метою удосконалення методичного забезпечення облікового відображення земельних ресурсів запропоновано фасетну систему аналітичного обліку (рис. 2).



Примітка: запропоновані аналітичні рахунки

Рис. 2. Фасетна система аналітичного обліку земельних ресурсів

Використання фасетної системи аналітичного обліку земельних ресурсів (запропоновано фасети першого рівня аналітики: Φ_1 «За видами та цільовим призначенням земель»; Φ_2 «Земельні ресурси за шляхами надходження на підприємство»; Φ_3 «Земельні ресурси за якістю та придатністю для використання»; Φ_4 «Земельні ресурси

за функціональним призначенням») дозволяє сформувати відповідний інформаційний масив даних для ухвалення дієвих управлінських рішень із метою здійснення земельних відносин. Для впровадження фасетної системи аналітичного обліку земельних ресурсів розроблено порядок відображення земельних ресурсів із використанням фасетної системи аналітичного обліку на рахунках бухгалтерського обліку, що структурований у контексті основних напрямів їх надходження, експлуатації та вибуття зі складу активів. Сформований інформаційний масив за допомогою фасетної системи аналітичного обліку забезпечує здійснення якісного поточного контролю за станом та використанням земельних ресурсів, що в подальшому є передумовою збільшення фінансових результатів діяльності підприємства.

У третьому розділі **«Удосконалення бухгалтерського обліку та подання інформації про земельні ресурси у звітності підприємства»** розроблено напрями вдосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку прав користування земельними ресурсами, здійснено критичну оцінку інформаційної місткості бухгалтерської звітності в контексті подання інформації про земельні ресурси, а також визначено шляхи удосконалення облікового відображення земельних ресурсів в умовах використання комп'ютерних технологій із точки зору управлінського аспекту.

Недостатній рівень нормативного регулювання бухгалтерського обліку прав користування земельними ділянками (права постійного користування, сервітуту, суперфіцію, емфітевзису), відсутність зразків типових договорів призводять до нерозробленості методичних положень у частині відображення прав користування земельними ділянками на рахунках бухгалтерського обліку. На підставі аналізу чинних підходів до відображення прав користування земельними ділянками пропонуємо вартість безпосередньо прав користування земельною ділянкою (як немонетарних активів, які не мають матеріальної форми й можуть бути ідентифіковані) відображати на субрахунку 122 «Право на користування майном», а вартість набутих земельних ділянок на правах користування відображати на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» з фасетною системою аналітичного обліку.

Фасетна система аналітичного обліку прав користування та оренди земельних ділянок передбачає розробку та використання аналітичних рахунків для відображення в Балансі (Звіті про фінансовий стан) прав користування земельною ділянкою в межах договорів сервітуту, суперфіцію та емфітевзису й одночасного відображення на позабалансових рахунках вартості земельних ділянок, набутих у користування на підставі зазначених прав. Окремо на позабалансових рахунках пропонуємо здійснювати облік орендованих та наданих в суборенду земельних ділянок. Застосування фасетного підходу до побудови аналітичного обліку прав оренди та користування земельними ділянками сприяє багатоаспектному відображенню в обліку операцій із наведеними правами, а також формуванню деталізованої інформації з урахуванням запитів управління.

Обліково-аналітичне забезпечення ухвалення правильних та дієвих управлінських рішень у сфері землекористування базується на систематизації інформації та її поданні у звітності підприємства. Об'єкти бухгалтерського обліку

земельних ресурсів відображаються у складі різних статей фінансової звітності без належного виокремлення та деталізації, що значно знижує інформаційність фінансової звітності в частині земельних ресурсів. У Балансі (Звіті про фінансовий стан) інформація про земельні ресурси наводиться згорнуто у складі необоротних та оборотних активів, що не дозволяє отримати інформацію про вартість земельних ділянок та прав користування ними.

Із метою забезпечення ефективної реалізації якісних характеристик фінансової звітності та принципів її підготовки, створення повного та достовірного інформаційного базису для задоволення інтересів зацікавлених користувачів запропоновано доповнити форму № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» додатковими рядками. Виокремлення у складі основних засобів земельних ресурсів та наведення їх вартості в запропонованому рядку 1014 «Земельні ресурси на правах володіння» сприятиме формуванню інформації про наявність, динаміку та структуру земельних ресурсів підприємства, які набуті на правах власності. Заповнення рядка 1016 «у тому числі земельні ресурси» у складі інвестиційної нерухомості дозволить визначити напрями використання земельних ділянок, які належать підприємству на правах власності та обліковуються у складі інвестиційної нерухомості й за рахунок використання яких підприємство отримує додатковий дохід.

Оскільки в Україні відсутній окремий стандарт бухгалтерського обліку, присвячений винятково обліку земельних ресурсів, а також відсутня належна деталізація статей фінансової звітності, пов'язаних із відносинами землекористування, вважаємо за доцільне доповнити зміст форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» шляхом внесення додаткових показників (рядків) до розділів I «Основні засоби», II «Нематеріальні активи» та створення додаткового розділу XVI «Позабалансовий облік». Наведені доповнення приміток до річної фінансової звітності сприяють розширенню інформативності фінансової звітності.

Чинна практика формування управлінської бухгалтерської звітності з питань земельних ресурсів засвідчує її інформаційну неспроможність забезпечити вирішення нагальних питань у сфері землекористування. Для формування інформаційних потоків про кількісний та якісний стан земельних ресурсів, напрямів та ефективності їх використання для аналітичних потреб на мікрорівні розроблені форми управлінської бухгалтерської звітності щодо земельних ресурсів (Звіт про стан та використання земельних ресурсів несільськогосподарського призначення; Звіт про стан та використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення). Запровадження зазначених форм управлінської бухгалтерської звітності щодо земельних ресурсів підприємства забезпечує задоволення інформаційних потреб сторін земельних відносин та управлінського персоналу, сприяє підвищенню ефективності використання земельних ресурсів з урахуванням їх цільового призначення та напрямів використання.

Із метою формування на макрорівні єдиної цілісної бази даних щодо кількісного та якісного стану земельних ресурсів, а також створення передумов інформаційного забезпечення для оцінки ринкової вартості земельних ділянок запропоновано на макрорівні розробити та скласти форму статистичного спостереження 1-зем (річна) «Звіт про стан та ефективність використання земельних

ресурсів», що дасть можливість систематизувати та накопичити інформацію про землевласників та землекористувачів на рівні країни.

Управлінський облік земельних ресурсів та витрат, пов'язаних з їх поліпшенням в умовах застосування комп'ютерних технологій, слід організувати так, щоб єдина інтегрована система бухгалтерського обліку дозволяла накопичувати та систематизувати інформацію про стан, використання земельних ресурсів та витрати, понесені на їх поліпшення за кількома напрямками, зокрема: за центрами відповідальності, за центрами витрат, за центрами доходів. Організацію управлінського обліку земельних ресурсів в умовах використання комп'ютерних технологій рекомендовано здійснювати на основі: 1) використання автоматизованих робочих місць працівників бухгалтерської служби з метою задоволення багатофункціональних запитів користувачів із найменшою трудомісткістю; 2) побудови окремого модуля для ведення бухгалтерського обліку земельних ресурсів для ефективного вирішення основних завдань діяльності підприємства.

Комп'ютеризовану систему бухгалтерського та управлінського обліку земельних ресурсів запропоновано інтегрувати в інформаційну систему підприємства шляхом розробки окремого модуля. Модуль «Земельні ресурси» забезпечує облік земельних ресурсів, витрат на капітальне поліпшення земель підприємства й включає п'ять основних розділів (довідники, документообіг, картотека, об'єкти оренди, звітність), використання яких забезпечує підвищення оперативності отримання якісної та достовірної інформації для потреб стратегічного та поточного планування діяльності підприємства у сфері землекористування, зростання результативності економічного аналізу результатів прийнятих управлінських рішень. Правильно організована система управлінського обліку в умовах використання комп'ютерних технологій сприяє довготривалому та безперервному розвитку підприємства, максимальній реалізації оперативних та стратегічних завдань діяльності.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано вирішення наукового завдання, яке полягає в розвитку теоретичних та удосконаленню методично-організаційних положень бухгалтерського обліку земельних ресурсів підприємства в умовах ресурсозбереження. Основні висновки за результатами наукового дослідження полягають у наступному:

1. Термінологічна неузгодженість та варіативність трактування економічного змісту поняття «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку зумовлює потребу усунення асиметрії категорійно-понятійного апарату. На основі встановлення трактування змісту термінів «земля», «природний капітал», «земельний капітал», «земельні ресурси», «земельна ділянка» доведено їх співпідпорядкованість та взаємозалежність. Уточнено трактування поняття «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку (сукупність земельних ділянок, якими володіє та / або розпоряджається суб'єкт господарювання незалежно від способу їх використання в господарській діяльності), що сприяє науковому обґрунтуванню організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

2. Недосконалість і невідпрацьованість єдиної класифікації земельних ресурсів зумовлюють дуалістичність ознак класифікації земельних ресурсів та групування їх видів. Із метою усунення зазначеного недоліку розроблено авторський підхід до класифікації земельних ресурсів для потреб бухгалтерського обліку шляхом визначення ознак класифікації (за видами та цільовим призначенням земель; за правом власності; за суб'єктами права власності; за шляхами надходження на підприємство; за якістю та придатністю для використання; за функціональним призначенням; за участю в іпотечному кредитуванні) та виокремлення відповідних видів земельних ресурсів, що є базисом для структурування інформації з урахуванням запитів зацікавлених користувачів та розробки відповідних методичних положень облікового відображення операцій із земельними ресурсами.

3. Недовершеність та суперечність чинної нормативно-правової бази щодо бухгалтерського обліку земельних ресурсів призводить до неспроможності законодавчих документів ефективно врегулювати порядок облікового відображення результатів здійснення земельних відносин. Із метою подолання зазначених недоліків розроблено «Положення про порядок бухгалтерського обліку земельних ресурсів», застосування якого дозволяє визначити пріоритетні розрізи інформації, яка повинна надаватися системою бухгалтерського обліку щодо стану та ефективності використання земельних ресурсів.

4. Неприділення належної уваги питанням обліку земельних ресурсів у процесі розробки складових облікової політики зумовлює виникнення обмежень формування інформаційного масиву даних для прийняття управлінських рішень. Із метою запобігання асиметричній інформації та забезпечення єдиного підходу до облікового відображення земельних ресурсів виокремлені етапи формування облікової політики підприємства (організаційно-підготовчий, методичний, оціночний, заключний), а також наведені складові облікової політики земельних ресурсів (концептуальна, методична, технічна) із систематизацією їх елементів.

5. Невідповідність сучасним вимогам затверджених на законодавчому рівні первинних документів з обліку основних засобів, низька інформативність їх показників щодо надання інформації про земельні ресурси є однією з перешкод формування відповідного інформаційного базису про стан земельних ресурсів. З огляду на зазначене розроблено форми первинних документів щодо обліку земельних ресурсів на стадіях надходження, експлуатації та вибуття зі складу активів підприємства, використання яких забезпечує деталізовану реєстрацію фактів господарського життя у сфері земельних відносин. Із метою удосконалення оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку доведено доцільність застосування альтернативного підходу при первинній оцінці земельних ресурсів та оцінці на дату балансу.

6. Досягнення консенсусу між сторонами земельних відносин, зацікавленими користувачами інформації про стан земельних ресурсів є неможливим у зв'язку з недосконалістю методичного забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів. Для усунення зазначеного недоліку запропонована фасетна система аналітичного обліку земельних ресурсів (фасети першого рівня аналітики: Φ_1 «За видами та цільовим призначенням земель»; Φ_2 «Земельні ресурси за шляхами надходження на підприємство»; Φ_3 «Земельні ресурси за якістю та придатністю для

використання»; Ф₄ «Земельні ресурси за функціональним призначенням»), використання якої дозволяє сформувати повну, якісну та достовірну інформаційну основу для прийняття управлінських рішень.

7. Чинне методичне забезпечення бухгалтерського обліку оренди та прав користування земельними ділянками характеризується суттєвими недоліками й потребує відповідного удосконалення. Науково обґрунтовано доцільність застосування доходного підходу при первинній оцінці прав користування земельною ділянкою (сервітут, суперфіцій, емфітевзис) та методичного підходу до відображення вартості прав користування земельною ділянкою на субрахунок 122 «Право на користування майном», а вартості набутих земельних ділянок на правах користування на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» з фасетною системою аналітичного обліку. Використання наведеного методичного підходу сприяє наданню деталізованої інформації про ресурсно-майновий потенціал підприємства.

8. Структура бухгалтерської звітності засвідчує її низьку інформаційність у частині надання відомостей про земельні ресурси. Розроблено комплексний підхід до подання інформації про стан та використання земельних ресурсів у бухгалтерській звітності на мікро- та макрорівнях. Зокрема, доповнено показники активу ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан), форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» шляхом унесення додаткових показників (рядків) до розділів I «Основні засоби», II «Нематеріальні активи» та створення додаткового розділу XVI «Позабалансовий облік». Для формування інформаційних потоків про кількісний та якісний стан земельних ресурсів, напрямів та ефективності їх використання для аналітичних потреб на мікрорівні розроблено форми управлінської бухгалтерської звітності щодо земельних ресурсів. Доведено доцільність розробки та складання на макрорівні форми статистичного спостереження 1-зем (річна) «Звіт про стан та ефективність використання земельних ресурсів», що забезпечить систематизацію та накопичення інформації про землевласників та землекористувачів.

9. Необхідність оперативного надання інформації про земельні ресурси, можливість побудови різносторонніх аналітичних звітів та зведених відомостей про стан і напрями використання земельних ресурсів є неможливим без відповідної організації бухгалтерського обліку для потреб управління в умовах застосування комп'ютерних технологій. Для підвищення рівня якості опрацювання та групування інформації про земельні ресурси розроблено рекомендації з використання комплексу автоматизованих робочих місць працівників бухгалтерії та модуль «Земельні ресурси» в умовах застосування комп'ютерних технологій. Використання розроблених пропозицій забезпечує своєчасне надання інформації про земельні ресурси з необхідним аналітичним змістом для ухвалення управлінських рішень.

**СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ
в наукових фахових виданнях України, які включено до міжнародних
наукометричних баз:**

1. Нечипорук Н.В. Економічна сутність земельних ресурсів: обліковий вимір // Бізнес Інформ. 2017. № 11. С. 299–306 (включено до Ulrichsweb Global Serials

Directory (США); Research Papers in Economics (США); РІНЦ (Росія); Index Copernicus (Польща); Directory of Open Access Journals; CiteFactor (США); Academic Journals Database (Швейцарія); Research Bible (Японія); Соціонет (Росія); Open Academic Journals Index; GetInfo (Німеччина); BASE (Німеччина); OpenAIRE (Європейський Союз); WorldCat, SUNCAT Union Catalogue (Велика Британія); COPAC Union Catalogue (Велика Британія); J-Gate (Індія); Open Access Library; Scientific Indexing Services; Advanced Science Index; Академия Google (США); InfoBase Index). (0,98 друк. арк.).

2. Нечипорук Н.В. Облік прав користування земельними ресурсами // Сталий розвиток економіки: міжнародний науково-виробничий журнал. 2018. № 2 (39). С. 159 – 165. (включено до Index Copernicus (Польща). (0,62 друк. арк.).

3. Нечипорук Н.В. Актуальні питання бухгалтерського обліку земельних ресурсів // Агросвіт. 2018. № 10. С. 58–64 (включено до Scientific Indexing Services; Google Scholar (США)). (0,92 друк. арк.).

Статті в зарубіжних виданнях:

4. Нечипорук Н.В. Концептуальные основы учетной политики земельных ресурсов предприятия // Scientific Light. 2018. Vol. 1, No 15. P. 6–10. (0,71 друк. арк.).

Статті в наукових фахових виданнях України:

5. Нечипорук Н.В. Класифікація земельних ресурсів для потреб бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: Збірник наукових праць. К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2017. Вип. 1. С. 46–55. (0,95 друк. арк.).

6. Нечипорук Н.В. Інформаційне забезпечення обліку земельних ресурсів: напрями розвитку статистичних досліджень // Статистика України. 2018. № 1. С. 24–29. (0,77 друк. арк.).

Публікації в інших виданнях:

7. Нечипорук Н.В. Оценка земельных ресурсов в бухгалтерском учете // Современные тенденции развития экономики и экономической науки: публикации международной научной конференции, посвященной 95-летию со дня рождения профессора Георгия Папава (6–8 июля 2018 г.) Тбилиси (Грузия). 2018. С. 493–498. (0,72 друк. арк.).

Тези доповідей на конференціях:

8. Нечипорук Н.В. Історичні аспекти розвитку управлінського обліку // Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 25 травня 2012 р.) / відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2012. С. 167–169. (0,62 друк. арк.).

9. Нечипорук Н.В. Управлінський облік на підприємстві: проблемні питання впровадження // Стратегія розвитку України: економічний та гуманітарний виміри: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої пам'яті першого ректора Національної академії статистики, обліку та аудиту, доктора економічних наук, професора, Заслуженого економіста України І.І. Пилипенка (м. Київ, 17 жовтня 2017 р.). К.: Інформаційно-аналітичне агентство, 2017. С. 185–187. (0,13 друк. арк.).

10. Нечипорук Н.В. Статистична звітність із земельних ресурсів: сучасний стан та актуальні питання формування // Порівняльні статистичні дослідження розвитку соціально-економічних систем: матеріали XV Міжнародної науково-практичної конференції з нагоди Дня працівників статистики (м. Київ, 05 грудня 2017 р.). К.: Інформаційно-аналітичне агентство, 2017. С. 76–77. (0,15 друк. арк.).

11. Нечипорук Н.В. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку земельних ресурсів // Наукова Україна: проблеми сучасності та перспективи майбутнього: матеріали VI Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Харків, 26–27 грудня 2017 року) / Наукове товариство «Центр наукових технологій». Харків: НП «ЦНТ», 2018. С. 74–78. (0,29 друк. арк.).

12. Нечипорук Н.В. Етапи формування облікової політики підприємства щодо земельних ресурсів // Актуальні питання економіки, управління та права: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (Полтава, 19 лютого 2018 р.): у 2 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2018. Ч. 2. С. 16–17 (0,19 друк. арк.).

13. Нечипорук Н.В. Актуальні питання документального забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів // Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу: I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Харків, 22 березня 2018 р.) Х.: ХДУХТ, 2018. С. 145–146. (0,15 друк. арк.).

14. Нечипорук Н.В. Історичні передумови бухгалтерського обліку земельних ресурсів // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVI Всеукраїнської наукової конференції (м. Київ, 23 березня 2018 р.). К.: Інформаційно-аналітичне агентство, 2018. С. 28–30. (0,20 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Нечипорук Н.В. Бухгалтерський облік земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ, 2018.

Дисертаційну роботу присвячено обґрунтуванню теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження. У роботі уточнено сутність поняття «земельні ресурси», удосконалено їх класифікацію. Запропоновано напрями удосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів. Розроблено організаційно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів на основі виокремлення етапів розробки та складових облікової політики земельних ресурсів, розробки первинної документації, напрямів оцінки земельних ресурсів, а також удосконалення порядку відображення земельних ресурсів на рахунках бухгалтерського обліку з використанням фасетної системи аналітичного обліку. Розроблено пропозиції з удосконалення бухгалтерського обліку оренди та прав користування земельними ділянками. Запропоновано комплексний підхід до подання інформації про стан та використання земельних

ресурсів у бухгалтерській звітності на мікро- та макрорівнях. Розглянуто організаційно-методичні засади управлінського обліку земельних ресурсів в умовах використання сучасних комп'ютерних технологій.

Ключові слова: земельні ресурси, земельна ділянка, права користування земельними ділянками, елементи облікової політики, бухгалтерський облік, внутрішньогосподарський (управлінський) облік, звітність, комп'ютеризація.

АННОТАЦИЯ

Нечипорук Н.В. Бухгалтерский учет земельных ресурсов в условиях ресурсосбережения. – Квалификационный научный труд на правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальная академия статистики, учета и аудита, Киев, 2018.

Диссертационная работа посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета земельных ресурсов в условиях ресурсосбережения. В работе уточнена сущность понятия «земельные ресурсы», усовершенствована их классификация. Предложены направления по усовершенствованию нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета земельных ресурсов. Разработано организационно-методическое обеспечение бухгалтерского учета земельных ресурсов путем определения этапов формирования и составляющих учетной политики земельных ресурсов, составления первичной документации, направлений оценки земельных ресурсов, а также усовершенствован порядок отображения земельных ресурсов на счетах бухгалтерского учета с использованием фасетной системы аналитического учета. Разработаны предложения по усовершенствованию бухгалтерского учета аренды и прав пользования земельными участками. Предложен комплексный подход к раскрытию информации о состоянии и использовании земельных ресурсов в бухгалтерской отчетности на микро- и макроуровнях. Предложены пути развития организационно-методических основ управленческого учета земельных ресурсов в условиях использования современных компьютерных технологий.

Ключевые слова: земельные ресурсы, земельный участок, права пользования земельными участками, элементы учетной политики, бухгалтерский учет, внутрихозяйственный (управленческий) учет, отчетность, компьютеризация.

ANNOTATION

Nechyporuk N. V. The accounting of land resources in terms of resource saving. - Qualification scientific work with the manuscript copyright.

The dissertation in support of candidature for an economic degree in 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by the line of business). – National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, 2018.

This dissertation work is devoted to the substantiation of theoretical provisions and development of practical recommendations for improving the accounting of land resources in the conditions of resource saving.

On the basis of systematization of the authors' approaches to the definition of the economic content of the terms "land", "natural capital", "land capital", "land resources", "land plot" their subordination and interdependence are proved. The interpretation of the term "land resources" as an object of accounting (a set of land plots owned and/or managed by a business entity regardless of the method of their use in economic activity) was clarified, which ensures objectivity and unambiguity of the interpretation of the conceptual and categorical apparatus.

A critical analysis of the classification features and types of land resources proposed by different authors showed that none of the proposed classifications fully takes into account the peculiarities of operations for the receipt, assessment of the state and efficiency of use of land resources. To eliminate the specified shortcomings the author's approach to classification of land resources for needs of accounting by development of criteria of classification (by types and purpose of lands; by the property right; by subjects of the property right; by quality and suitability for use; by functional purpose; by participation in mortgage lending) and allocation of the corresponding types of land resources was offered.

According to the results of the study, the insolvency of the existing legislative documents to effectively regulate the procedure of accounting reflection of the results of land matters was proved. The "Regulation on the procedure of accounting of land resources", the use of which eliminates the existing contradictions in the legal regulation in the development of methodological provisions of accounting of land resources was developed.

In the course of the study, the types of land plot evaluation depending on the goals and methods of implementation were studied. In order to improve the evaluation as an element of the accounting method, the expediency of the use of expert monetary valuation of land plots when determining the value of land resources in the initial evaluation and evaluation at the balance sheet date using an alternative approach, which contributes to the validity of the cost of land in the balance sheet (Statement of financial condition) was proved.

In order to eliminate the identified shortcomings of the methodical ware of land resources accounting and to ensure the reliability and completeness of the information in the financial statements of the enterprise, a facet system of analytical accounting of land resources was proposed (the first level analytics facets were proposed: F₁ «By type and purpose of land plots»; F₂ «The land resources by way of receipt of the enterprise»; F₃ «The land resources by quality and suitability for use»; F₄ «The land resources by functional purpose»), the use of which allows to create a complete, high-quality and reliable information basis for management of decisions.

The main characteristics of the right in rem over a corporeal thing on the property belonging to others and operating lease of land plots, their general and distinctive features were determined. The objects of accounting, which are used in economic operations at the acquisition of land on the basis of rights of temporary use (emphyteusis, superficies and

easement). The list of items of expenditure forming the initial assessment of the rights to land plot usage (easement, superficies, emphyteusis) at their acquisition is established. It is proposed to apply the income approach to the initial assessment of the right to land plot usage (easement, superficies, emphyteusis) and the methodological approach to reflect the value of the rights to land plot usage on the sub-account 122 «The rights to use the property», and the value of the acquired land plots on basis of the rights of use on the off-balance account 01 «Leased non-current assets» using the facet analytical accounting system.

A critical analysis of the information capacity of the existing forms of financial statements in terms of the presentation of information on land resources was conducted. On the basis of systematization and analysis of foreign experience of land resources reflection in the financial statements of different countries of the world, a comprehensive approach to the presentation of information on the state and use of land resources in the financial statements at the micro and macro levels was proposed. In particular, the parameters of the asset were amended by additional lines f. No. 1 Balance Sheet (the statement of financial position), as well as form No. 5 «The notes to the annual financial statements» by making additional parameters (lines) of sections I «Fixed assets», II «Intangible assets» and by creating an additional section XVI «Off-balance accounting».

The forms of management accounting for land resources were developed to form the information flows on the quantitative and qualitative state of land resources, directions and efficiency of their use for analytical needs at the micro level the comparative characteristic of forms of the statistical and management reporting on quantitative accounting of lands was carried out, and also their general and distinctive features were designated. It was proposed at the macro level to develop and compile a form of statistical observation

The role and importance of management accounting of land resources was investigated, the problematic issues of its organization and implementation at the enterprise were designated. The software used for automation of accounting of land resources and functionality of computer programs in the specified direction were investigated. To improve the quality of processing and grouping of information on land resources, it is proposed to use a set of automated workplaces of accounting workers and the module «Land resources» in the conditions of using computer technologies. The structure of the module «Land resources» was proposed and the characteristic of its sections was provided. The use of the worked out proposals ensures timely submission of information on land resources and in the necessary analytical context for approval of management decisions.

Keywords: land resources, land plot, right to land plot usage, elements of accounting policy, accounting, internal (management) accounting, accounts and records, computerization.