

О.Г. ПОНОМАРЕНКО

(Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна)

О.В. ЛЕГА

(Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна)

Оптимізація тестування системи обліку земельних операцій у агроформуваннях

Реалії чинного законодавства, економічних відносин та облікової практики підприємств України зумовлюють ситуацію, у якій інформаційні запити селян-власників та інших користувачів звітної інформації щодо земель сільськогосподарського призначення залишається не задоволеними. Метою статті є удосконалення організаційно-методичних основ тестування системи обліку земель сільськогосподарського призначення для підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання. Здійснено критичний аналіз облікового забезпечення управління земельними операціями та виявлено його основні проблеми. Обґрунтовано доцільність проведення повноцінного індикаторного тестування системи обліку земель у вигляді виконання покрокового алгоритму дій фахівця. Запропонований алгоритм тестування дозволить впорядкувати методичні основи внутрішнього контролю, безпомилково ідентифікувати точки можливого «викривлення» облікової інформації, зосередити увагу фахівців на обґрунтуванні прийомів і послідовності виконання процедур перевірки.

Ключові слова: земельні частки, земельні ділянки, облік земель, тестування системи обліку, внутрішній контроль.

О.Г. ПОНОМАРЕНКО

(Полтавская государственная аграрная академия, г. Полтава, Украина)

О.В. ЛЕГА

(Полтавская государственная аграрная академия, г. Полтава, Украина)

Оптимизация тестирования системы учета земельных операций в агроформированиях

Реалии действующего законодательства, экономических отношений и учетной практики предприятий Украины обуславливают ситуацию, в которой информационные запросы крестьян-собственников и других пользователей отчетной информации относительно земель сельскохозяйственного назначения остаются не удовлетворенными. Целью статьи является совершенствование организационно-методических основ тестирования системы учета земель сельскохозяйственного назначения для повышения эффективности функционирования системы внутреннего контроля субъектов хозяйствования. Осуществлен критический анализ учетного обеспечения управления земельными операциями и выявлены его основные проблемы. Обоснована целесообразность проведения полноценного индикаторного тестирования системы учета земель в виде выполнения пошагового алгоритма действий специалистом. Предложенный алгоритм тестирования позволит упорядочить методические основы внутреннего контроля, безошибочно идентифицировать точки возможного «искривление» учетной информации, сосредоточить внимание специалистов на обосновании приемов и последовательности выполнения процедур проверки.

Ключевые слова: земельные доли, земельные участки, учет земель, тестирование системы учета, внутренний контроль.

Optimization of Accounting System Testing of Land Operations in Agricultural Formations

Realities the current legislation, economic relations and accounting practices of enterprises of Ukraine lead to a situation in which information requests of peasant proprietors and other users of reporting information on agricultural lands remain unsatisfied. The aim of the article is improvement of organizational and methodological foundations of testing the accounting system of agricultural lands to improve the efficiency of internal control system of business entities. Critical analysis of accounting provision of management of land operations is performed and its main issues are identified. Feasibility of a full indicator system testing of land accounting in the form of stepwise algorithm of specialist's actions is substantiated. The suggested testing algorithm allows organizing methodological foundations of internal control, accurately identifying points of possible "distortion" of accounting information, specialists to focus on substantiated methods and sequence of screening procedures.

Keywords: land shares, land plots, accounting for land, testing of the accounting system, internal control.

Постановка проблеми. Сучасна інформаційна база щодо земель сільськогосподарського призначення, сформована системою бухгалтерського обліку, не містить даних для проведення повноцінної інвентаризації [26], відображення цього надважливого об'єкту у складі основного капіталу агроформувань та здійснення дієвого контролю на жодному з рівнів (контроль власника, контроль територіальних громад, контроль держави) [15, 26]. Така ситуація зумовлена відсутністю адекватного відображення земельних паїв як об'єктів обліку, які не формують ключових показників фінансової звітності (станом на 01.01.2002 р., ця тенденція збереглася і донині, 89 % земель сільськогосподарських підприємств були залучені на умовах оперативної оренди та обліковувалися поза балансом, що негативно вплинуло і на кредитоспроможність підприємств [11, с. 100; 26, с. 96]).

Відтак не задоволеними залишаються наступні інформаційні потреби:

- «повною мірою відображати земельний потенціал підприємства, що важливо для його діяльності в отриманні інвестицій, кредитів тощо;
- розраховувати норму прибутку на вкладений капітал, що важливо для аналізу діяльності підприємства та державного регулювання міжгалузевого розподілу прибутку;
- вести на підприємстві системний облік земельних ділянок, що дає можливість орієнтуватися в оцінці наявного земельного потенціалу, шукати шляхи більш ефективного його використання» [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Облікове відображення земель сільськогосподарського призначення зі створенням багаторівневої системи їх контролю перебуває у колі наукових інтересів як корифеїв облікової науки, так і молодих вчених.

Системне дослідження проблематики «земля – об'єкт обліку» належить перу В.М. Жука. Серед

серйозного доробку одноосібних наукових праць, вирізняється також колективна праця під керівництвом вченого – посібник «Облік і оподаткування земельно-майнових відносин в сільськогосподарській діяльності». В.М. Жук відзначає, що поточний стан публічної кадастрової карти стримує включення земель до економічного обороту [15, 21]. Однак, на думку автора, облік земель має будуватися на підвалинах теорії «фізичної економії» без ігнорування «потреб землі», як основного джерела створення доданої вартості в аграрному секторі економіки [14, 15].

П.І. Гайдуцький та П.Т. Саблук визнають відповідність земельних часток критеріям визнання активів: «Земля відповідає всім умовам визнання активу і може бути відображена у складі або необоротних активів підприємства...або на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» [7]. Приєднуючись до такої позиції, І.В. Замула додатково систематизує відмінні риси земельних угідь у складі об'єктів обліку основних засобів: відсутність строку корисного використання, ліквідаційної та амортизованої вартості [16].

Дискусія стосовно граничної необхідності побудови дієвої системи контролю здійснення та обліку аграрного землекористування загострюється у працях О.О. Бредіхіна: «обсяги гумусу земель в Україні за останні 130 років знизилися. Втрати гумусу склали в Лісостеповій зоні 22 %, 19,5 % – в Степу та 19 % в зоні Полісся. В Україні 32 % земельних площ так чи інакше зазнають впливу водної ерозії, що складає 13,3 млн. га» [5].

У рішенні спеціальної конференції ООН у 1976 р. зазначено, що земля, внаслідок своєї унікальної природи і незмінності в житті людини, не може використовуватися як звичайне майно, контролюватися окремими особами, бути об'єктом не захищеним від ринку [18].

Аналіз виконаних в останні роки дисертаційних досліджень стосовно системи обліку сільськогосподарських земель виявив актуалізацію молодими вченими наступних питань:

– О.Ф. Ярмолюк (тема «Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах», 2008 р.): запропоновано систему документування земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, що дозволить накопичувати інформацію щодо їх якісної, кількісної характеристики та вартісного відображення в бухгалтерському обліку: «Акт приймання-передачі земельної ділянки (паю)», «Акт переведення земельних ділянок», «Книгу обліку земель суб'єкта господарювання», «Інвентаризаційний опис земельних угідь (паїв)»; механізм оцінки земельних ресурсів шляхом застосування запропонованої методики визначення розрахункової вартості землі; порядок розкриття у звітності аграрних підприємств інформації про наявність та рух земельних ресурсів у грошовому та натуральному вимірниках [37];

– Н.О. Голуб (тема «Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення», 2011 р.): обґрунтовано рекомендації щодо удосконалення синтетичного та аналітичного обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення з виділенням окремих рахунків для обліку таких витрат та розроблено форми реєстрів обліку; удосконалено документальне оформлення витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення із застосуванням первинних документів по проведених меліоративних роботах; надано пропозиції з доповнення змісту фінансової звітності статтею про витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, та розроблено форму звітності – «Звіт про екологічну діяльність підприємства» [8];

– Ю.І. Литвинець (тема «Обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах», 2013 р.): обґрунтовано комплексний підхід до визнання, оцінки та відображення в бухгалтерського обліку і звітності права оренди землі як нематеріального активу, удосконалено обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами шляхом запровадження розроблених форм первинних документів: «Акта приймання-передачі орендованої земельної ділянки», «Відомості нарахування та виплати орендної плати за земельну ділянку», «Відомості обліку нарахованої амортизації та переоцінки нематеріальних активів» (ф. № НА-5), «Відомостей контролю нарахування й виплати орендної плати та/витрат на капітальне поліпшення земель»; інвентаризаційний опис земельних ресурсів; методичні прийоми контролю за дотриманням раціонального землекористування [20];

– С.М. Остапчук (тема «Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення», 2015 р.): здійснено методичне обґрунтування та розробку практичних рекомендацій з вдосконалення відображення земель сільськогосподарського

призначення в бухгалтерському обліку та звітності аграрних підприємств; сформовано концептуальні засади розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення; розроблено пропозиції щодо вдосконалення методичного забезпечення взяття на баланс прав оренди та розкриття інформації про земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними у фінансовій звітності [22].

Окремий тематичний напрям даної статті стосується проблематики практики застосування тестування системи обліку. Ця процедура переважно розглядається науковцями та практиками, що мають у колі наукових інтересів проблематику аудиту (М.Т. Білуха [4], Ф.Ф. Бутинець [6], Н.І. Дорош [12], І.К. Дрозд [13], Є.В. Калюга, Н.І. Петренко [6], О.А. Петрик [3], І.І. Пилипенко [2], В.О. Шевчук), зокрема зменшення обсягів перевірки на підставі тестування системи внутрішнього контролю підслідного об'єкта.

Актуальним залишається відпрацювання методики тестування системи обліку саме для внутрішніх цілей забезпечення належного якісного рівня формалізації діяльності підприємства, точності й надійності бухгалтерських записів.

Метою даної статті є удосконалення організаційно-методичних основ тестування системи обліку земель сільськогосподарського призначення для підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання, навіть, в умовах існуючих прогалин інформаційного забезпечення управління земельними відносинами.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування. У сучасних умовах значення оцінки земельних паїв, як об'єктів обліку, у грошовому вимірнику дещо нівельовано, як уже відзначалося при дослідженні організаційно-методичних основ інвентаризації земель для цілей обліку та контролю [26]. У статті О.Г. Пономаренко та Н.А. Канцедал відзначається, що «оцінка земель сільськогосподарського призначення у грошовому вимірнику, як елемент методу бухгалтерського обліку, не виконує функцій квантифікації (кількісного виразу якісних характеристик об'єкта) зважаючи на стан організації обліку показників якості. Якість земель – узагальнена характеристика земельної ділянки з визначеними категоріями якості ґрунтів, охоплених її межами» [26 с. 96-98].

Якість ґрунтів досліджується лише у рамках проведення кампанії з їх бонітування. Часовий проміжок згаданого заходу – один раз на сім років. Практика доводить, що через зміну орендарів за договорами короткострокової оренди ускладнюється процедура встановлення адресності змін показників якості ґрунтів та порівняння фактичних та облікових даних про землі.

Загальний показник вартості земельного масиву формується шляхом підсумовування показників вартості із Сертифікатів на право на земельну частку (пай). З чотирьох передбачених Законом України

«Про оцінку земель» та згідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 213 така оцінка є нормативною грошовою [32, 30]. Вона ж застосовується для визначення орендної плати за земельну частку сільськогосподарського призначення згідно п. 2.2. Методичних рекомендацій з визначення орендної плати за земельну ділянку та земельну частку (пай) сільськогосподарського призначення [27]. Такий вид оцінки, на відміну від експертної, не забезпечує захисту інтересів землевласників – орендодавців та не відображає реальну вартість землі як активу. Проте специфіка і правовий режим оцінки земельних паїв анулює умови для проведення експертної оцінки:

- земельну частку заборонено вносити до статутних фондів господарських товариств (п. 14 розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України) [17];

- земельну частку заборонено відчужувати у будь-який спосіб (п. 15 розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України);

- експертна оцінка земель застосовується при укладанні цивільно-правових угод, крім угод оренди (п. 1.1 Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок [28]);

- сільськогосподарські підприємства не практикують одержання іпотечних кредитів з використанням у якості застави земельні паї, бо предметом іпотеки може бути тільки ділянка, що перебуває у власності [11, с. 100];

- страхування якості земельних ділянок, сформованих на основі права на земельну частку (пай) не проводиться з причин відсутності централізованого обліку показників якості та складний фінансовий стан власників паїв;

- у бухгалтерському обліку дані про грошову оцінку земельних паїв не формують ключових показників фінансової звітності, оскільки відображаються поза балансом у складі орендованих необоротних активів.

Аналітичний облік відокремлених земельних ділянок та сформованих на основі права на земельну частку (пай) у сільськогосподарських формуваннях практично відсутній, хоча його дані мають слугувати основою у складній системі використання землі підприємствами [15, с. 117-118]. Додаткова інформація про об'єкти обліку на аналітичних рахунках має економічну значимість та облікову цінність. Аналітичні рахунки являють собою основу формування інформації, що відображається на синтетичному рахунку.

Слід відзначити позитивний досвід у розробці наукового супроводження організації аналітичного обліку земель сільськогосподарського призначення. Так, для аналітичного обліку кількості та якості земель запропоновано ведення Книги кількісного та якісного обліку земель [33, с. 153-166] або інвентарних карток обліку земельних угідь [10, с. 32; 9, с. 82; 19, с. 21].

У сільськогосподарських формуваннях землі отримані в оперативну оренду відображаються зазвичай у регістрах пристосованої форми на основі

Акту приймання – передачі основних засобів за вартістю, указаною в угоді про оренду (п. 8. П(С)БО 14 «Оренда») на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» [24].

Розглядаючи особливості визнання земель сільськогосподарського призначення активом, слід врахувати, що згідно правового статусу земель виділяють три групи об'єктів обліку (для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один із видів основних засобів): земельні ділянки, права користування земельними ділянками та капітальні витрати на поліпшення земель [15 с. 117-119; 33, с. 172-173; 34, с. 97-99].

Трудомісткість подальшого незалежного контролю (з можливістю застосування вибіркового методу) та достовірність системи власних облікових записів можна знизити за допомогою тестування системи обліку земельних відносин. Суб'єктом такого тестування доцільно визнати службу внутрішнього контролю або фахівців бухгалтерської служби, які згідно внутрішніх регламентів діяльності підприємства наділені контрольними повноваженнями. Перевірку доцільно організувати за схемою (рис. 1).

За результатами тестування системи обліку земель можуть бути визначені об'єкти підвищеної уваги для виконання додаткових контрольних процедур.

Дія мораторію на землі сільськогосподарського призначення обмежує перелік напрямів їх використання. Здійснення операцій із земельними паями обмежено можливістю використання їх у власному виробництві та передачею в оренду [33, с. 89].

Деталізуємо ключові моменти тестування:

Блок 1.

1. Перевірити наявність сальдо по рахунку 101 «Земельні ділянки».

Відображення вартості земельної ділянки за дебетом рахунка 101 «Земельні ділянки» відбувається на основі правового оформлення угод щодо надходження земельної ділянки (внесок до статутного капіталу, купівля, безоплатне отримання) за наявності державного посвідчення права власності, технічної документації за експертною грошовою оцінкою, що не поширюється на землі сільськогосподарського призначення.

Блоки 2-3.

2. Перевірити наявність сальдо на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи / Земельні паї».

3. Чи змінилося сальдо по рахунку 001 «Орендовані земельні паї?»

Орендовані землі відображаються за дебетом позабалансового рахунка 01 «Орендовані необоротні активи / Земельні паї» з фіксацією в регістрах позабалансового обліку. Наявність цих земель має бути підтверджена правовстановлюючими документами з додатками до них (договори оренди, копії Сертифікатів, Акти приймання-передачі) та результатами останньої інвентаризації.

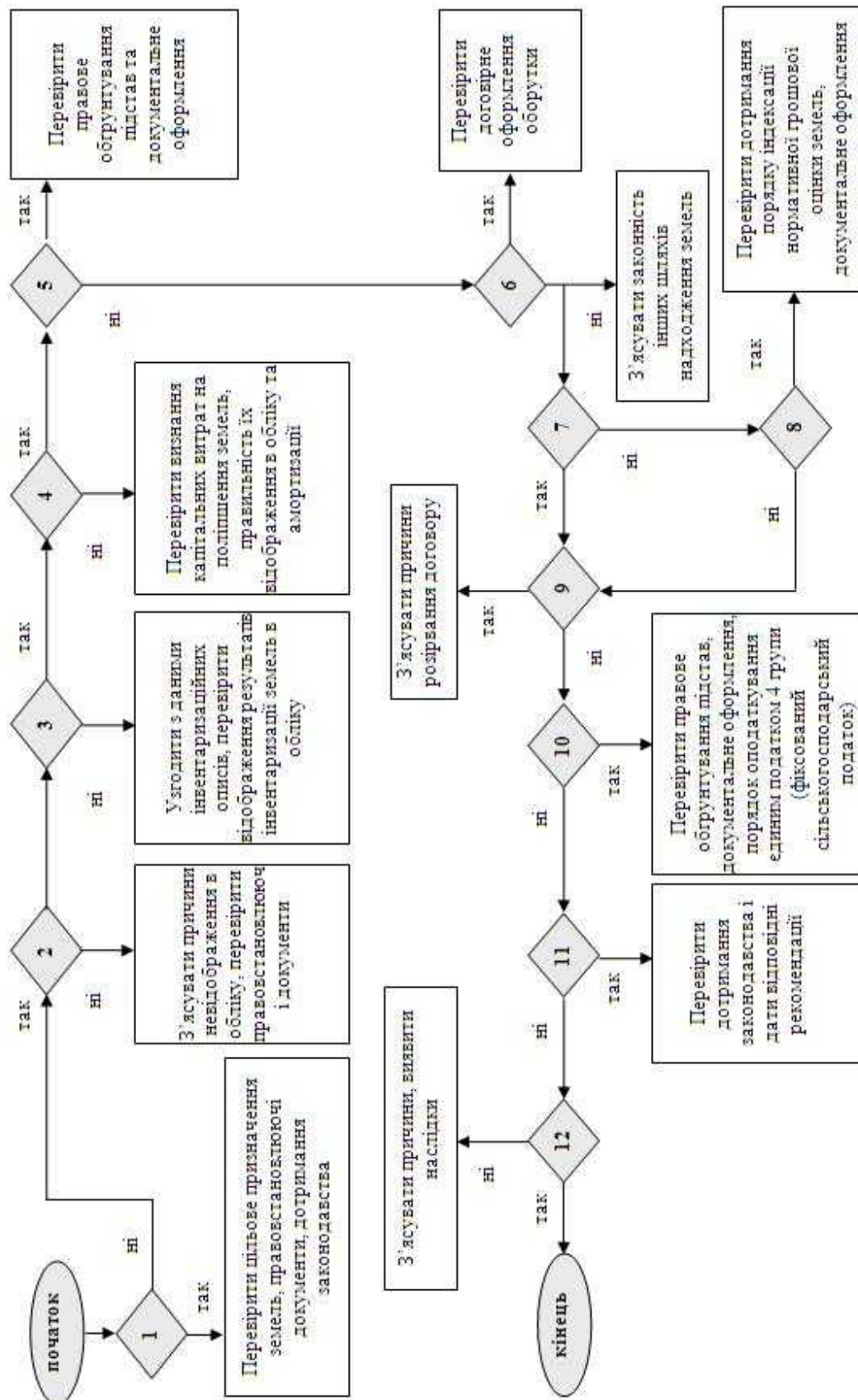


Рис. 1. Алгоритм тестування системи обліку земель

Джерело: розроблено авторами.

4. Чи збільшувалася площа землекористування господарства?

5. Чи були випадки залучення земель на умовах суборенди?

6. Чи були додатково залучені землі на умовах оперативної оренди?

Збільшення сальдо за дебетом рахунка 01 «Орендовані необоротні активи / Земельні паї» має бути перевірено з точки зору законності, доцільності, повноти документального оформлення та відображення в обліку за кожною одиницею і може відбуватися з наступних причин:

– індексація нормативної грошової оцінки земель (значення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки становить для сільськогосподарських угідь (ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей, пасовищ та перелогів): за 2015 рік – 1,2; до 1995 року – 4,796 (з урахуванням індексованої базової оцінки ріллі 1,756) [29].

– збільшення розміру землекористування внаслідок додаткового залучення земель на умовах операційної оренди або суборенди. Останні операції перевіряються аудитором згідно вимог ст. 8 Закону України «Про оренду землі» [31] зокрема, щодо дотримання строків повернення та переходу права власності на землю, цільового призначення земель, стану договірних відносин.

– помилкового віднесення капітальних витрат на поліпшення земель на вартість об'єктів.

Капітальні витрати на поліпшення земель, а саме меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи акумулюються на рахунку 152 та визнаються окремим об'єктом основних засобів за дебетом рахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» [35]. Слід зазначити, що вони є об'єктом амортизації у бухгалтерському обліку та в податковому обліку підприємств, що перебувають на загальній системі оподаткування (група 2 основних засобів згідно розділу 3 «Податок на прибуток» Податкового кодексу України [23, 35]). Тому, суми амортизаційних відрахувань підлягають арифметичному підрахунку: дані з відомостей співставляються з відповідними регістрами на предмет правильності застосування методик амортизаційного розрахунку, норм, бази та віднесення відрахувань на відповідні рахунки у бухгалтерському обліку.

Блоки 7-11.

7. Чи зменшувалася площа землекористування?

Важливим етапом перевірки є вивчення зменшення земельних площ (вибуття об'єктів). Земельні ділянки та частки, як об'єкти бухгалтерського обліку не можуть бути ліквідовані. Міна, внесення до статутного капіталу інших суб'єктів, безоплатна передача заборонені згідно з вимогами Земельного кодексу. Використовувати землі сільськогосподарського призначення у якості застави для одержання іпотечного кредиту з подальшим ризиком відчуження може лише власник.

9. Чи були землі повернуті власникам?

Відповідно до ч. 4 ст. 31 Закону України «Про оренду землі» [31], розірвання договору оренди землі в односторонньому порядку орендодавцем не допускається без відповідного рішення суду. Однак, існує два виключення:

– якщо таке право орендодавця передбачено договором оренди;

– якщо орендар затримує виплату орендної плати більш ніж на три місяці (ст. 782 Цивільного кодексу України) [36].

8. Чи збільшувалося сальдо по рахунку 001 «Орендовані основні засоби / Земельні паї?»

10. Чи були здані землі у суборенду?

Стаття 8 Закону України «Про оренду землі» [31] передбачає передачу у суборенду орендованих земель без зміни їх цільового призначення з фіксацією факту у договорі оренди або за письмовою згодою орендодавця. Тому має бути перевірено обґрунтування підстав передачі земель у суборенду та порядок обов'язкової державної реєстрації відповідних договорів. При цьому методом документальної арифметичної перевірки та перевірки по суті встановлюється обґрунтованість визначення бази справляння єдиного податку 4 групи (колишній ФСП). Якщо обидві сторони угоди платники єдиного податку 4 групи, землі у суборенді включає до розрахунку орендодавець, коли є він є неплатником єдиного податку – орендовані площі включаються до розрахунку орендаря.

11. Чи мали місце інші шляхи вибуття земель?

12. Чи у повному обсязі розкрита інформація щодо земель сільськогосподарського призначення у звітності?

Землі сільськогосподарського призначення є об'єктом річної звітності. У фінансовій звітності, зокрема, ф. 1 «Баланс» (Звіт про майновий стан) розділ 1 «Необоротні активи» у рядку 1010 відображається залишкова вартість капітальних витрат на поліпшення земель [15, с. 120].

Дотримуючись вимог П(С)БО 7 [25] слід перевірити повноту розкриття інформації щодо земель у Примітках до фінансової звітності. Зокрема: вартість, за якою відображені в балансі капітальні витрати на поліпшення земель, методи та строки нарахування амортизації на них; вартість основних засобів (земельні паї), що залучені на умовах оперативної оренди.

Висновки. Праці широкої когорти науковців та вітчизняна практика обліку доводять, що сучасна інформаційна база щодо земель сільськогосподарського призначення, сформована системою бухгалтерського обліку, не виконує повного спектру своїх функцій, зокрема, щодо забезпечення інформаційних потреб управління підприємством, зовнішніх користувачів, підвищення рівня інвестиційної привабливості суб'єктів аграрного сектора економіки. Земельні операції, навіть за умови неповного визнання активом та домінування оренди, відрізняються рядом явищ ігнорування економічних інтересів саме селян-власників. Крім того, негативний вплив чиниться на рівень достовірності та повноти

розкриття об'єктів у фінансовій звітності, її інформаційного наповнення у частині показників основного аграрного капіталу – земель.

Тому, для посилення рівня внутрішнього контролю суб'єктів господарювання за здійсненням та обліковими наслідками операцій із землею доцільно застосовувати на практиці повноцінне індикаторне тестування системи обліку земель.

Наведений алгоритм тестування системи обліку земель дозволить впорядкувати методичні основи внутрішнього контролю, безпомилково ідентифікувати точки можливого «викривлення» облікової інформації, зосередити увагу фахівців на обґрунтуванні прийомів і послідовності виконання процедур перевірки.

Запропоновану схему тестування обліку земельних відносин з налагодженням перманентного оновлення блоків у разі змін нормативної бази може бути покладено в основу комп'ютерної програми, що дозволить значно прискорити збір і обробку інформації про стан системи бухгалтерського обліку підприємства як для потреб системи управління, так і для зовнішніх користувачів.

4 Список використаних джерел

1. Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект [Текст]: монографія / Т. Г. Камінська, Н. Г. Царук, О. В. Ільчак та ін.; За заг. ред. д.е.н. Т. Г. Камінської. – Ніжин: Видавець ПП Лисенко М. М., 2015. – 416 с.
2. Аудит: Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України [Текст]: навч. посіб. / ред. І. І. Пилипенко. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2005. – 169 с.
3. Аудит [Текст]: підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький та ін.; ред. О. А. Петрик. – Київ: КНЕУ, 2015. – 498 с.
4. Білуха, М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит [Текст]: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К.: Укр. акад. оригін. ідей, 2005. – 888 с.
5. Бредіхін, О. О. Актуальні організаційно-економічні проблеми здійснення державного нагляду (контролю) сільськогосподарських земель [Текст] / О. О. Бредіхін // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 14. – С. 50-56.
6. Бутинець, Ф. Ф. Аудит: Стан і тенденції розвитку в Україні та світі [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – Житомир: Житомир. держ. технол. ун-т, 2004. – 563 с.
7. Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах [Текст]: посібник / За ред. акад. П. І. Гайдуцького і П. Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 2002. – 408 с.
8. Голуб, Н. О. Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Н. О. Голуб. – К.: Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки», 2011. – 20 с.
9. Гузар, Б. С. Облік земель та ефективності їх

використання в умовах переходу до ринку [Текст] / Б. С. Гузар, С. М. Рибак // Економіка АПК. – 2000. – № 11. – С. 76-83.

10. Гузар, Б. С. Удосконалення обліку землі в орендно-пайових кооперативах [Текст] / Б. С. Гузар // Економіка АПК. – 1997. – № 12. – С. 32-34.

11. Дем'яненко, М. Я. Проблеми іпотеки сільськогосподарських земель [Текст] / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2003. – № 2. – С. 98-104.

12. Дорош, Н. І. Аудит: теорія і практика [Текст]: монографія / Н. І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.

13. Дрозд, І. К. Контроль економічних систем [Текст]: монографія / І. К. Дрозд. – К.: ТОВ «Імекс ЛТД», 2004. – 311 с.

14. Жук, В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [Текст]: монографія / В. М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

15. Жук, В. М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин [Текст] / В. М. Жук // Агроінком. – 2011. – № 7-9. – С. 116-121.

16. Замула, І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст]: монографія / І. В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.

17. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

18. Ключ, В. С. Як знищується агропромисловий комплекс України [Текст]: (відкритий лист Президенту України Віктору Федоровичу Януковичу) / В. С. Ключ; [упоряд. В. Василенко]. – Д.: Ліра, 2012. – 82 с.

19. Козменкова, С. В. О бухгалтерском учете земель сельскохозяйственных предприятий [Текст] / С. В. Козменкова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1996. – № 6. – С. 19-23.

20. Литвинець, Ю. І. Обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Ю. І. Литвинець. – К.: Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України, 2013. – 20 с.

21. Облік і оподаткування земельно-майнових відносин в сільськогосподарській діяльності [Текст]: навчальний посібник / за ред. В. М. Жука. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2012. – 188 с.

22. Остапчук, С. М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / С. М. Остапчук. – Київ: ННЦ «Ін-т аграр. економіки», 2015. – 20 с.

23. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

26. Пономаренко, О. Г. Інвентаризація земель: обліково-контрольний аспект [Текст] / О. Г. Пономаренко, Н. А. Канцедал // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 4. – С. 96-100.

27. Про затвердження Методичних рекомендацій визначення орендної плати за земельну ділянку (пай) сільськогосподарського призначення : Наказ Держкомзему України від 24.12.1999 р. № 125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uazakon.com/document/spart49/inx49671.htm>

28. Про затвердження порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок : Наказ Держкомзему України від 09.01.2003 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-03>

29. Про індексацію нормативної грошової оцінки земель у 2016 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://illrda.gov.ua/index.php/2699-pro-indeksatsiiu-normatyvnoi-hroshovoi-otsinky-zemel-na-2016-rik.html>

30. Про методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів : Постанова Кабінету Міністрів України від 23.03.1995 р. № 213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/213-95-п>

31. Про оренду землі : Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14/print1443094142733179>

32. Про оцінку земель : Закон України від 11.12.2003 р. № 1378 – IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>

33. Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин у сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування [Текст] / За ред. В. М. Жука та І. Б. Садовської // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 5. – С. 71-146.

34. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК (за редакцією А. М. Третяка, В. М. Жука) [Текст] // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 135-189.

35. Савченко, Р. О. Облік капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення [Текст] / Р. О. Савченко, О. Ф. Ярмолюк // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1(59). – С. 185-186.

36. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page21>

37. Ярмолюк, О. Ф. Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / О. Ф. Ярмолюк. – К. : Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН, 2008. – 20 с.

4 References

1. Kaminska, T. H., Tsaruk, N. H., Ilchak, O. V. at al. (2015). *Aktyvizatsiia kruhooborotu kapitalu: oblikovo-kontrolnyi aspekt* [Activation of the circulation of capital: accounting and control aspect] (ed. by T. H. Kaminska). Nizhyn: Vydavets PP Lysenko M. M.

2. Pylypenko, I. I. at al. (2005). *Audyt: Zastosuvannia mizhnarodnykh standartiv audytu v audytorskii praktytsi Ukrainy* [Audit: The application of International Audit Standards in the audit practice of Ukraine] (ed. by I. I. Pylypenko). Kyiv: TOV «IAMTs AU «STATUS».

3. Petryk, O. A., Zotov, V. O., Kudrytskyi, B. V. at al. (2015). *Audyt* [Audit] (ed. by O. A. Petryk). Kyiv: KNEU.

4. Bilukha, M. T. & Mykytenko, T. V. (2005). *Finansovyi kontrol: teoriia, reviziia, audyt* [Financial control: theory, revision, audit]. Kyiv: Ukrainska akademiya oryhinalnyh idei.

5. Bredikhin, O. O. (2012). Aktualni orhanizatsiino-ekonomichni problemy zdiisnennia derzhavnoho nahliadu (kontroliu) silskohospodarskykh zemel [Actual organizational and economic problems in the implementation of state supervision (control) of agricultural lands]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, No. 14, 50-56.

6. Butynets, F. F., Maliuha, N. M., Petrenko, N. I. (2004). *Audyt : Stan i tendentsii rozvytku v Ukraini ta sviti* [Audit: The state and development trends in Ukraine and the world]. Zhytomyr: Zhytomyrskyi derzhavnyi tekhnologichnyi un-t.

7. Sabluk, P. T. at al. (2002). *Bukhhalterske ta podatkovye zabezpechennia mainovykh i zemelnykh vidnosyn u novostvorenykh silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Accounting and taxation of property and land relations in agricultural enterprises] (ed. by P. I. Haidutskyi & P. T. Sabluk). Kyiv: IAE.

8. Holub, N. O. (2011). *Oblik i kontrol vytrat na polipshennia zemel silskohospodarskoho pryznachennia* [Accounting and control of costs for the improvement of agricultural land] (Dissertation abstract). Kyiv: Nats. nauk. tsentr «Ін-т аhrарної економіки».

9. Huzar, B. S. & Rybak, S. M. (2000). Oblik zemel ta efektyvnosti yikh vykorystannia v umovakh perekhodu do rynku [Accounting of land and the effectiveness of their use in the transition to a market]. *Ekonomika APK*, No. 11, 76-83.

10. Huzar, B. S. (1997). Udoskonalennia obliku zemli v orendno-paiovykh kooperatyvakh [Improvement of land accounting in rent-and-share cooperatives]. *Ekonomika APK*, No. 12, 32-34.

11. Demianenko, M. Ya. (2003). Problemy ipoteki silskohospodarskykh zemel [Problems of the mortgage of agricultural land]. *Ekonomika APK*, No. 2, 98-104.

12. Dorosh, N. I. (2006). *Audyt: teoriia i praktyka* [Audit: theory and practice]. Kyiv: Znannia.

13. Drozd, I. K. (2004). *Kontrol ekonomichnykh system* [Control of economic systems]. Kyiv: TOV «Imeks LTD».

14. Zhuk, V. M. (2009). *Kontsepsiia rozvytku bukhalterskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky*

[The concept of development of accounting in the agrarian sector of the economy]. Kyiv: NNTs IAE.

15. Zhuk, V. M. (2011). Oblikovo-analitychne zabezpechennia zemelnykh vidnosyn [Accounting and analytical support of land relations]. *Ahroinkom*, No. 7-9, 116-121.

16. Zamula, I. V. (2010). *Bukhhalterskyi oblik ekolohichnoi diialnosti u zabezpechenni stiikoho rozvytku ekonomiky* [Accounting of environmental activities in ensuring sustainable development of the economy]. Zhytomyr: ZhDTU.

17. Verhovna Rada Ukrainy. (2001). *Zemelnyi kodeks Ukrainy* [The Land Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

18. Kliui, V. S. (2012). *Yak znyshchuietsia ahropromyslovyi kompleks Ukrainy (vidkrytyi lyst Prezydentu Ukrainy Viktoru Fedorovychu Yanukovychu)* [How is the agro-industrial complex of Ukraine destroyed: (an open letter to the President of Ukraine Viktor Yanukovich)]. Dnipropetrovsk: Lira.

19. Kozmenkova, S. V. (1996). O bukhhalterskom uchete zemel selskokhoziaistvennykh predpriyatiy [About the accounting of land of agricultural enterprises]. *Ekonomika selskokhoziaistvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatiy*, No. 6, 19-23.

20. Lytvynets, Yu. I. (2013). *Oblikovo-kontrolne zabezpechennia upravlinnia orendnymy zemelnymy vidnosynamy v silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Accounting and control support of management of leased land relations in agricultural enterprises] (Dissertation abstract). Kyiv: Natsionalnyi un-t bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy.

21. Zhuk, V. M. at al. (2012). *Oblik i opodatkuvannia zemelno-mainovykh vidnosyn v silskohospodarskii diialnosti* [Accounting and taxation of land and property relations in agricultural activities] (ed. by V. M. Zhuk). Kyiv: NNTs IAE.

22. Ostapchuk, S. M. (2015). *Bukhhalterskyi oblik zemel silskohospodarskoho pryznachennia* [Accounting of the land for agricultural purpose] (Dissertation abstract). Kyiv: NNTs «In-t aharnoi ekonomiky».

23. Verhovna Rada Ukrainy. (2010). *Podatkovy kodeks Ukrainy* [The Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

24. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 14 «Orenda»* [National Accounting Standard 14 «Lease»]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

25. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby»* [National Accounting Standard 7 «Fixed assets»]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

26. Ponomarenko, O. H. & Kantsedal, N. A. (2008). *Inventaryzatsiia zemel: oblikovo-kontrolnyi aspekt* [Land inventory: accounting and control aspect]. *Oblik i finansy APK*, No. 4, 96-100.

27. Derzhkomzem Ukrainy. (1999). *Pro*

zatverdzhennia Metodichnykh rekomendatsii vyznachennia orendnoi platy za zemelnu dilianku (pai) silskohospodarskoho pryznachennia [About approval of the Methodological Recommendations for determining the rent for a land plot (share) of agricultural purpose]. Retrieved from <http://uazakon.com/document/spart49/inx49671.htm>

28. Derzhkomzem Ukrainy. (2003). *Pro zatverdzhennia poriadku provedennia ekspertnoi hroshovoi otsinky zemelnykh dilianok* [About approval of the procedure for conducting expert monetary valuation of land plots]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-03>

29. Pro indeksatsiiu normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel u 2016 rotsi [About indexation of the normative monetary estimation of lands in 2016]. Retrieved from <http://illrda.gov.ua/index.php/2699-pro-indeksatsiiu-normatyvnoi-hroshovoi-otsinky-zemel-na-2016-rik.html>

30. Kabinet Ministriv Ukrainy. (1995). *Pro metodyku normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel silskohospodarskoho pryznachennia ta naselenykh punktiv* [About the methods of the normative monetary assessment of agricultural land and human settlements]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/213-95-p>

31. Verhovna Rada Ukrainy. (1998). *Pro orendu zemli: Zakon Ukrainy* [About the Lease of Land: The Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14/print1443094142733179>

32. Verhovna Rada Ukrainy. (2003). *Pro otsinku zemel: Zakon Ukrainy* [About the Land Assessment: The Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>

33. Zhuk, V. M. at al. (2005). *Rekomendatsii z vrehuliuvannia mainovykh i zemelnykh vidnosyn u silskohospodarskomu biznesi: dokumentalne oformlennia, oblik i opodatkuvannia* [Recommendations on the regulation of property and land relations in the agricultural business: documenting, accounting and taxation] (ed. by V. M. Zhuk & I. B. Sadovska). *Oblik i finansy APK*, No. 5, 71-146.

34. Zhuk, V. M. at al. (2005). *Rekomendatsii z orhanizatsii obliku ta otsinky zemel na pidpriemstvakh APK* [Recommendations on the organization of accounting and land valuation at enterprises of agroindustrial complex] (ed. by A. M. Tretiak & V. M. Zhuk). *Oblik i finansy APK*, No. 3, 135-189.

35. Savchenko, R. O. & Yarmoliuk, O. F. (2012). *Oblik kapitalnykh vytrat na polipshennia zemel silskohospodarskoho pryznachennia* [Accounting for capital expenditures for the improvement of agricultural land]. *Visnyk ZhDTU*, No. 1(59), 185-186.

36. Verhovna Rada Ukrainy. (2003). *Tsyvilnyi kodeks Ukrainy* [The Civil Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

37. Yarmoliuk, O. F. (2008). *Oblik zemelnykh resursiv v silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Accounting of land resources in agricultural enterprises] (Dissertation abstract). Kyiv: Nats. nauk. tsentr «In-t aharnoi ekonomiky» UAAN.