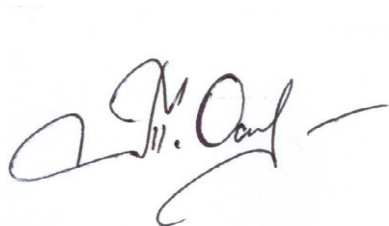


**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ОСТАПЧУК ТЕТЯНА ПЕТРІВНА**



УДК 657: 332.2 (043.3)

**ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
ЗЕМЕЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ПРАВ НА НИХ**

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

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
доктора економічних наук

Житомир - 2019

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

**Науковий консультант:** доктор економічних наук, професор  
**Євдокимов Віктор Валерійович**  
Житомирський державний  
технологічний університет,  
ректор

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
**Бруханський Руслан Феоктистович**  
Тернопільський національний  
економічний університет,  
завідувач кафедри обліку та економіко-правового  
забезпечення агропромислового бізнесу

доктор економічних наук, професор,  
академік НААН України  
**Жук Валерій Миколайович**  
Національний науковий центр  
“Інститут аграрної економіки”  
Національної академії аграрних наук України,  
головний науковий співробітник  
відділу обліку та оподаткування

доктор економічних наук, доцент  
**Осадча Тетяна Станіславівна**  
Херсонський державний університет,  
професор кафедри економіки, фінансів і  
підприємництва

Захист відбудеться “12” червня 2019 р. об 11<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська 103, конференц-зала (2 поверх).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська 103.

Автореферат розісланий “08” травня 2019 р.

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



О. А. Лаговська

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Особливе місце в досягненні всіх поставлених цілей перед Україною в сфері використання земельних ресурсів займає інформаційне забезпечення визначених напрямів реалізації державних програм, пов'язаних з виходом вітчизняної економіки з кризи, що першочергово є можливим лише при належному рівні облікового відображення операцій з встановлення та припинення прав володіння, користування та розпорядження національними земельними ресурсами. Для підтримки уряду України у створенні передумов для прозорого функціонування ринку земель та підвищення ефективності використання ресурсів була створена Програма Світового банку за фінансової підтримки ЄС «Підтримка прозорого управління земельними ресурсами в Україні» (Land Transparency), що розрахована по виконанню на 5 років (2017 – 2022 рр.), за якою було проведено моніторинг земельних відносин, за результатами якого встановлено, що: 1) всього по Україні за даними Держгеокадастру зареєстровано 34 млн. га земель. Із них приватної власності – 27 млн. га (79,8 % від загальної території України), державної – 6,4 млн. га (18,8%), комунальної – 0,49 млн. га (1,4 %). Загальна кількість зареєстрованих прав на земельні ділянки у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно упродовж серпня 2015 р. - липня 2017 р. складає 3 788 987 прав; 2) всього за липень 2015 р. - червень 2017 р. було здійснено 3 632 386 транзакцій<sup>1</sup> щодо земельних ділянок зі зміною власника та/або користувача; 3) всього за 2017 рік у суди надійшло: адміністративних судових справ, пов'язаних із земельними відносинами – 1905; цивільних судових справ, пов'язаних із земельними відносинами – 10621; господарських судових справ, пов'язаних із земельними правовідносинами – 5379<sup>2</sup>. Всі ці статистичні показники свідчать про зростання актуальності земельних питань для реалізації та впровадження державних програм, особливо тих, які стосуються міжнародного рівня, та залучення іноземних інвестицій у розвиток українських земель.

Питання повного права власності та права користування земельними ресурсами завжди займали, займають та будуть займати одне з центральних місць в дослідженнях з економічної науки. До останніх фундаментальних праць у сфері загальної теорії природно-ресурсного потенціалу, в тому числі й земельного, належать роботи таких вітчизняних авторів: М.Я. Дем'яненка, П.Т. Саблука, Л.К. Сука, В.О. Шевчука; закордонних авторів: А.К. Базарова, М.М. Газалієва, Л.І. Кошкіна, А.С. Кузнєцова, І.В. Макуніної, К.В. Мальцева, А.С. Тарасова та багатьох інших.

Фундамент сучасної економічної теорії прав власності для облікового забезпечення операцій з земельними активами заклали праці: А. Алчіана,

---

<sup>1</sup> Транзакції щодо земельних ділянок – це сукупність юридично-правових і економічних відносин, які виникають в процесі обігу земельних ділянок

<sup>2</sup> Статистичний щорічник та дані моніторингу затверджено рішенням Підгрупи з моніторингу земельних відносин Програми «Підтримка прозорого управління земельними ресурсами в Україні» 20 вересня 2018 р. (Джерело: Моніторинг земельних відносин в Україні: 2016–2017. Статистичний щорічник. URL: <http://land.gov.ua/wp-content/uploads/2018/10/monitoring.pdf> (Дата останнього звернення 23.09.2018))

Г. Беккера, Дж. Бьюкенена, Г. Демсеця, Р. Капелюшнікова, Р. Коуза, Д. Норта, Е. Оноре, С. Пейовича, Р. Ріхтера, Дж. Стіглера, М. Фрідмена, Е. Фуруботна.

Дослідженню питань міжнародної стандартизації та впливу імплементації МСФЗ, Директив ЄС на національну систему бухгалтерського обліку та на облікове відображення активів суб'єктів господарювання присвятили увагу такі вітчизняні автори як М.І. Бондар, С.Ф. Голов, Д.О. Грицишен, В.В. Євдокимов, І.В. Жиглей, В.М. Жук, С.Я. Зубілевич, Г.Г. Кірейцев, М.В. Корягін, О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук, А.В. Озеран, О.В. Олійник, Я.В. Олійник, В.М. Пархоменко, О.М. Петрук, К.В. Романчук, С.В. Свірко, Л.В. Чижевська, а також такі зарубіжні автори, як Д. Александер, А. Бріттон, М.Ф. Ван Бреда, Х. Гернон, С. Діпіаза (молодший), Р. Екклз, А. Йоріссен, В.В. Ковальов, Т. Малькова, М.Ю. Медведєв, М.Р. Метьюс, А.П. Міхалкевич, Г. Міік, К. Мост, Г. Мюллер, О.Е. Ніколаєва, К. Ноубс, Р. Паркер, М.Х.Б. Перера, М.Л. Пятов, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен, Л.З. Шнейдман та ін.

В останні роки питання облікового забезпечення операцій з земельними ділянками та правами на них детально розглядаються С.В. Бардашем, Ю.С. Бездушною, Т.А. Бінчаровською, Р.Ф. Бруханським, С.Г. Вегерою, В.М. Жуком, Н.Л. Жук, І.В. Замулою, А.І. Коріненко, А.С. Крутовою, Б.В. Мельничуком, В.М. Метелицею, Т.С. Осадчою, С.М. Остапчуком, Н.Л. Правдюк та ін.

Даними авторами був закладений теоретичний та методологічний базис для проведення досліджень у сфері земельних відносин. Але незважаючи на значний внесок цих авторів, ними приділяється недостатня увага визначенню кола об'єктів за операціями з земельними активами та правами на них, які необхідно відображати в системі бухгалтерського обліку на основі встановлення певних правомочностей на них.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана у відповідності до тематики науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету та Інституту економіко-правових досліджень НАН України. Так, зокрема, в межах теми: «Розробка організаційних засад та інформаційного забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання природних ресурсів» (номер державної реєстрації 0115U002546) визначено порядок оцінки та обліку сільськогосподарських земель з метою екологоорієнтовного управління ними; в межах теми: «Облікове відображення операцій з земельними активами» (номер державної реєстрації 0118U003154) сформовано підходи до організаційно-методичного забезпечення обліку операцій з земельними активами; в межах теми: «Економіко-правове забезпечення розвитку новоутворених територіальних громад» (номер державної реєстрації 0117U002306) визначено економіко-правову сутність операцій з земельними ресурсами та її вплив на їх облікове забезпечення в територіальних громадах.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є розробка теоретичних та методологічних положень бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них. Поставлена мета обумовила вирішення таких завдань:

- виявити вплив неоінституційної теорії прав власності, концепцій розвитку сфери земельних відносин на формування теоретичних та методологічних засад бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них;
- обґрунтувати необхідність застосування правових факторів впливу на операції з земельними активами та правами на них з метою виділення тенденцій подальшого розвитку облікової системи в сфері земельних відносин з врахуванням норм двох блоків законодавчих актів: нормативно-правового та нормативно-методологічного характеру;
- визначити тенденції розвитку облікового забезпечення операцій з земельними активами та правами на них в умовах гармонізації національної моделі обліку та європейської інтеграції України;
- встановити напрями розвитку категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку в сфері земельних відносин;
- ідентифікувати об'єкти бухгалтерського обліку операцій з земельними ресурсами через встановлення критеріїв їх визнання та класифікації в системі бухгалтерського обліку;
- виявити особливості формування вартості земельних активів та прав на них на підставі узагальнення законодавчих норм та існуючих наукових методологічних підходів;
- розробити цілісну систему оцінки земельних активів та прав на них в межах можливого поля оцінок об'єктів бухгалтерського обліку;
- уточнити методичні підходи до формування справедливої вартості земельних активів та прав на них;
- сформулювати методологічні підходи до розвитку бухгалтерського обліку повного права власності та тимчасових прав користування земельними активами;
- вивчити стан облікового забезпечення операцій з земельними активами як об'єктами інвестиційної нерухомості, що виникають в процесі землекористування, та виявити тенденції його розвитку;
- розробити методичний інструментарій для облікового відображення операцій з земельними активами, на які суб'єкт господарювання має правомочності володіння та користування при довгостроковій та короткостроковій оренді;
- сформулювати методичні підходи до бухгалтерського обліку операцій з обмеженими правами користування земельними активами при емфітевзисі, суперфіції та земельному сервітуті;
- розробити методичні підходи до бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з правом постійного користування земельними активами;
- визначити напрями організаційного забезпечення аналітичного обліку операцій з земельними активами та правами на них;
- розробити порядок проведення інвентаризації за операціями з наявності та руху земельних активів та прав на них на підприємстві та порядок узагальнення її результатів для підтвердження даних фінансової звітності;
- удосконалити форми фінансової звітності в частині операцій з земельними активами та правами на них.

*Об'єктом дослідження* є бухгалтерський облік операцій з земельними активами та правами на них в діяльності підприємств різних організаційно-правових форм господарювання.

*Предметом дослідження* є теоретико-методологічні засади розвитку бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження виступають загальнофілософські та загальнонаукові методи пізнання явищ і процесів у системі бухгалтерського обліку. Використання історичного та логічного методів пізнання дозволило дослідити обліково-правові аспекти генезису земельних відносин (*параграфи 1.1 та 1.2*). Методи теоретичного узагальнення, групування, аналогії та абстрагування застосовувалися для визначення напрямів розвитку бухгалтерського обліку в контексті трансформування інституту права власності на земельні ресурси та на основах неоінституційної теорії прав власності (*параграф 1.3*). Бібліографічний і бібліометричний види аналізу, методи індукції та дедукції, абстрагування та узагальнення забезпечили виявлення тенденцій розвитку бухгалтерського обліку в Україні в умовах міжнародної стандартизації, гармонізації та конвергенції облікових систем та національної системи нормативного регулювання земельних відносин (*параграф 2.1*), були використані при визначенні напрямів розвитку категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку в сфері земельних відносин (*параграф 2.2*), а також при визнанні та класифікації земельних активів та земельних квазі-активів в системі бухгалтерського обліку (*параграф 2.3*). Сформована метрика вартості земельних активів та земельних квазі-активів базується на використанні методів спостереження, анкетування та застосуванні методичних прийомів групування та зведення даних, а також методів нечіткої логіки (*параграфи 3.1, 3.2 та 3.3*). Методи аналізу, синтезу, індукції, дедукції, абстрагування та узагальнення було використано для розвитку вихідних положень теорії та методології бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них (*параграфи 4.1 та 4.2*). Розвиток теоретичних та методологічних аспектів бухгалтерського обліку земельних квазі-активів (*параграфи 5.1 та 5.2*) забезпечили методи групування, аналізу та синтезу, узагальнення, порівняння, аналогії та абстрагування.

*Інформаційною базою дослідження* є наукові джерела (монографії, наукові статті, доповіді вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем розвитку бухгалтерського обліку земельних ресурсів, з питань ефективного землекористування, права, економічної теорії); офіційні документи (нормативні акти України та інших країн світу з питань організації та ведення бухгалтерського обліку, сталого розвитку, офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади, міжнародні та національні концепції та стратегії розвитку); статистичні джерела (звіти й офіційні дані Міністерства аграрної політики та продовольства України, Держгеокадастру, Міністерства юстиції України, Державної служби статистики України, Державної судової адміністрації України та Державної фіскальної служби України); дані фінансової та статистичної звітності підприємств; довідкові та інформаційні видання професійних організацій України та інших країн світу, Інтернет-ресурси.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в розвитку теоретико-методологічних засад та в розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку операцій з земельними активами та правами на них. Основні положення новизни полягають в наступному:

*вперше одержано:*

– теоретико-методологічні положення бухгалтерського обліку земельних квазі-активів (поняття та критерії визнання в обліку, класифікація, оцінка, методичні підходи до відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у формах звітності), що дозволяє врахувати в системі бухгалтерського обліку специфіку двох блоків законодавчих актів: нормативно-правового та нормативно-методологічного характеру та усунути протиріччя, що виникають при здійсненні операцій з частковими та обмеженими правами на земельні активи (при оренді, постійному користуванні, емфітевзисі, суперфіції та земельному сервітуті) в системі бухгалтерського обліку;

– теоретичні положення бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них на основі неоінституційної теорії в частині визначення їх сутності, класифікації та критеріїв визнання в складі об'єктів обліку, що дозволяє на нових теоретичних та методичних засадах розбудовувати бухгалтерський облік національного природно-ресурсного потенціалу на вимоги сучасної політики сталого розвитку, а також забезпечує достовірність визнання земельних активів та прав на них у складі об'єктів бухгалтерського обліку та фінансової звітності за правовими факторами, що є фундаментальними в системі земельних відносин;

– цілісну систему оцінки земельних активів та земельних квазі-активів через визначення порядку формування метрики їх вартості з врахуванням впливу якісних, часових та правових індикаторів та їх дефазифікації в кількісний вимір на основі теорії нечітких множин, що підвищує достовірність облікової інформації через варіативність вибору облікової вартості земельних активів та земельних квазі-активів в межах можливого поля оцінок об'єктів бухгалтерського обліку;

*удосконалено:*

– систему документування операцій з земельними активами та квазі-активами, що передбачає розробку сукупності документів з відповідним реквізитним розширенням в частині фізичних, якісних та правових властивостей облікових об'єктів в розрізі певних класифікаційних груп, оформлення яких забезпечує охоплення та обґрунтування проведення всіх операцій з ними;

– методичні підходи бухгалтерського обліку операцій з земельними активами як об'єктами інвестиційної нерухомості (виділено нові об'єкти обліку земельних активів та прав на них, які можуть визначатися об'єктами інвестиційної нерухомості за основними ознаками, регламентованими в МСБО 40 і П(С)БО 32, розроблено форми первинних документів, деталізовано напрями формування інформації у формах фінансової звітності), що дозволяє узгодити законодавчі норми, визначені в Земельному та Цивільному кодексах України та в міжнародних і національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку;

– критерії визнання земельних активів та квазі-активів в контексті нового підходу до визнання активів з позиції їх розгляду як об'єктів, на які суб'єкт

господарювання має пучок прав, що відповідає змінам, внесеним до Концептуальної основи фінансової звітності, які вплинули на виникнення нових методичних підходів до обліку активів та зобов'язань суб'єктів господарювання;

- методичні положення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з капіталізацією прав на довгострокову та короткострокову оренду земельних активів, що дозволяє врахувати трансформації, які відбулися в методології бухгалтерського обліку під впливом введення в дію МСФЗ 16 «Оренда», та надає можливість їх втілення в облікову практику суб'єктів господарювання;

- методичні підходи до облікового відображення земельних активів із врахуванням набору складових права власності на активи, тобто пучка прав, що його втілюють, та подальшого його поділу на окремі правомочності при здійсненні операцій з постійного користування земельними активами та передачі їх в суборенду, що сприяє удосконаленню системи бухгалтерських наукових знань та створенню подальшої основи для прогнозу її розвитку;

- порядок проведення інвентаризації на підприємстві та узагальнення її результатів для підтвердження даних фінансової звітності за операціями з наявності та руху земельних активів та прав на них з деталізацією за етапами її проведення (організаційним, підготовчим, технологічним, результативним), що забезпечує врахування специфічних особливостей таких об'єктів обліку як земельні активи та права на них в процесі перевірки їх фактичної наявності та документального забезпечення операцій з ними з обов'язковим врахуванням їх правового статусу;

*дістало подальший розвиток:*

- обґрунтування особливостей еволюції бухгалтерського обліку в Україні в умовах міжнародної стандартизації, гармонізації та конвергенції облікових систем та національної системи нормативного регулювання земельних відносин, що дозволяє виділити напрями розвитку бухгалтерського обліку операцій з земельними активами та правами на них;

- систематизація наукових підходів до оцінки земельних активів та прав на них шляхом узагальнення її видів, способів проведення та видів вартості, яка формується після її проведення, що дозволяє уточнити можливість застосування процесів вартісного вимірювання на макро- (державний) та мікро- (рівень суб'єктів господарювання) рівнях;

- методичний підхід до формування справедливої вартості земельних активів та прав на них, що не суперечить МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» (в частині його реалізації через дослідження варіативності проведення вартісного вимірювання суб'єктами оцінювання при застосуванні ними різних методичних підходів (ринкового, дохідного, витратного)) та надає можливість сформувати інформацію щодо справедливої вартості земельних активів та прав на них;

- організаційне забезпечення аналітичного обліку операцій з земельними активами та правами на них (виділено на субрахунку 101 «Земельні активи» такі аналітичні рахунки як 101.1 «Власні земельні активи для здійснення господарської діяльності», 101.2 «Земельні активи передані за договором емфітевзису сільськогосподарського призначення за цільовим використанням



сільськогосподарських угід», 101.3 «Земельні активи передані за договором суперфіцію», 101.4 «Земельні активи передані за договором сервітуту»; на рахунку 12 «Нематеріальні активи» аналітичні рахунки 122.1 «Земельні квазі-активи I-го рівня» та 126.1 «Земельні квазі-активи II-го рівня»), що дозволяє формувати облікову інформацію за розрізами, необхідними для встановлення ефективності їх використання в процесі землекористування;

– методичні положення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з правом постійного користування земельними активами (визначено економічний та правовий зміст операцій за цим правом, методичні підходи до відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у формах звітності), що надає можливість врахувати його характерні правові фактори як об'єкта бухгалтерського обліку в діяльності суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм;

– методичні підходи бухгалтерського обліку операцій з обмеженими правами користування земельними активами, об'єкти яких відображаються у складі земельних квазі-активів II-го рівня, що надають можливість їх облікового відображення в господарській діяльності власників земельних ділянок, обтяжених договорами емфітевзису, суперфіцію та сервітуту, та у їх користувачів (емфітевтів, суперфіціарів та сервітуаріїв);

– напрями формування облікової інформації за операціями з земельними активами та квазі-активами у формах фінансової звітності (уточнено інформацію, яку необхідно відображати в розділах I та II ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» в розрізі таких об'єктів бухгалтерського обліку, як земельні активи та права на них), що забезпечує задоволення потреб тих користувачів, які використовують фінансову звітність як основне джерело відомостей діяльності підприємства, окрім того, підвищує інвестиційну привабливість підприємств, особливо агропродовольчої індустрії.

**Практичне значення одержаних результатів.** Основні теоретико-методологічні та практичні положення і розробки з бухгалтерського обліку операцій з земельними активами та правами на них було доведено до рівня конкретних рекомендацій для покращення процесів землекористування в діяльності державних органів, вітчизняних суб'єктів господарювання, а також для удосконалення підготовки облікових фахівців. Результати дослідження можуть бути використані суб'єктами господарювання різних видів діяльності й організаційно-правових форм господарювання, органами державної влади, професійними організаціями, закладами вищої освіти. У практичну діяльність впроваджено такі основні пропозиції та рекомендації:

– **на загальнодержавному рівні:**

– *на рівні громадських організацій:* концептуальні засади бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них узагальнені в проекті П(С)БО 35 «Земельні активи та права на них» (Громадська спілка «Палата аудиторів і бухгалтерів України», довідка № 1.1/16 від 17.12.2018 р.);

– *на рівні вищих наукових самоврядних організацій України:* рекомендації щодо визначення категорійно-понятійного апарату сфери земельних відносин, встановлення права власності на земельні ресурси в системі бухгалтерського

обліку, а також пропозиції щодо формування вартості земельних активів та прав на них (Інститут економіко-правових досліджень Національної академії наук України, довідка № 299/272 від 17.12.2018 р.);

– **на регіональному рівні:** 1) система документування операцій з правами тимчасового користування земельними ділянками (Відділ у Бердичівському районі Головного управління Держгеокадастру в Житомирській області, довідка №20-6-0.16-1464/112-17 від 21.12.2017 р.); 2) методичні підходи до облікового відображення отриманих доходів від передачі власних земельних ділянок в тимчасове користування іншим суб'єктам господарювання (Житомирська об'єднана державна податкова інспекція Головного управління ДФС у Житомирській області, довідка № 12197/10/06-25-08 від 22.12.2017 р.); 3) пропозиції щодо документального та облікового забезпечення операцій з встановлення повного права власності та часткових прав володіння, користування та розпорядження земельними ділянками (Державна екологічна інспекція у Житомирській області, довідка № 2386/01 від 27.08.2018 р.); 4) методичні розробки щодо документального та облікового забезпечення операцій з встановлення повного права власності, права постійного користування, прав довгострокової та короткострокової оренди земельних ділянок (Управління екології та природних ресурсів Житомирської ОДА, довідка № 3152/3-3/1 від 22.10.2018 р.);

– **на рівні суб'єктів господарювання:** 1) рекомендації щодо документального забезпечення облікового відображення операцій, пов'язаних з виникненням повного права власності та обмежених речових прав на земельні ділянки, а також напрями формування положень облікової політики підприємства, в частині облікового забезпечення операцій з земельними активами (ТОВ «Землевпорядна компанія «ЮРЗЕМГЕОПРОЕКТ», довідка № 369 від 22.11.2017 р.); 2) рекомендації щодо інформаційного забезпечення під час вибору виду права користування, в залежності від цілей та майбутнього призначення землі: сервітуту (права користування усією ділянкою, або її частиною з метою комунікаційних сполучень), емфітевзису (права використання землі у сільськогосподарських цілях), права оренди земельної ділянки (для будь-яких інших цілей, передбачених договором оренди), або ж права суборенди (як інструменту отримання прибутку, тобто повторної передачі ділянки в оренду у комерційних цілях), при документальному оформленні виникнення цих прав та відображенні їх в обліку, а також рекомендації щодо уточнення переліку витрат, пов'язаних із державною реєстрацією речових прав та правильністю їх облікового відображення на момент їх виникнення (ПАТ «Рудьківське», довідка № 125/2018 від 17.09.2018 р.); 3) методику бухгалтерського обліку операцій з власними земельними активами в частині документального оформлення їх надходження, а також проведення інвентаризації за організаційним, підготовчим, технологічним та результативним етапами (ТОВ «Агро-сем 3», довідка № 38 від 17.10.2018 р.); 4) методичні рекомендації щодо оцінки прав довгострокової оренди земельних ділянок за справедливою вартістю з використанням витратного методичного підходу, а також пропозиції стосовно обліково-аналітичного забезпечення

операцій з земельними ділянками та правами на них (Селянсько-фермерське господарство «Агро-Степ», довідка № 12 від 07.11.2018 р.);

– **на рівні закладів вищої освіти:** 1) пропозиції з удосконалення структури та змісту навчальних дисциплін таких як: «Фінансовий облік», «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності», «Організація бухгалтерського обліку», «Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)», «Консолідована фінансова звітність» впроваджені в навчальний процес при підготовці фахівців за освітніми ступеннями бакалавра та магістра за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» (Житомирський державний технологічний університет, довідка № 44-18.00/1876 від 14.12.2018 р.); 2) пропозиції щодо розробки навчальних та робочих програм за такими дисциплінами як: «Фінансовий облік II», «Управлінський облік», «Консолідована фінансова звітність» та «Організація бухгалтерського обліку» при підготовці студентів за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» (Київський національний університет технологій та дизайну, довідка № 03-03/3053 від 20.12.2018 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові результати, що містяться в роботі, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано ідеї та пропозиції, які є результатом індивідуальної роботи здобувача. Внесок автора в праці, опубліковані в співавторстві, визначено в переліку основних публікацій за темою дисертації і полягає у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з розвитком теоретико-методологічних засад, а також з розробкою практичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку операцій з земельними активами та правами на них.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися й одержали позитивну оцінку на 25 міжнародних та всеукраїнських наукових, науково-методичних та науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [35-59].

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 59 наукових праць загальним обсягом 194,58 друк. арк. (особисто автора – 56,58 друк. арк.), з яких 8 монографій загальним обсягом 167,48 друк. арк. (особисто автора – 33,53 друк. арк.); 26 статей у наукових виданнях (з них 4 статті – у наукових періодичних виданнях інших держав; 3 – у виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз; 19 – у наукових фахових виданнях України) загальним обсягом 21,33 друк. арк. (особисто автора – 17,58 друк. арк.); 25 тез доповідей на міжнародних наукових та науково-практичних конференціях загальним обсягом 5,77 друк. арк. (особисто автора – 5,47 друк. арк.).

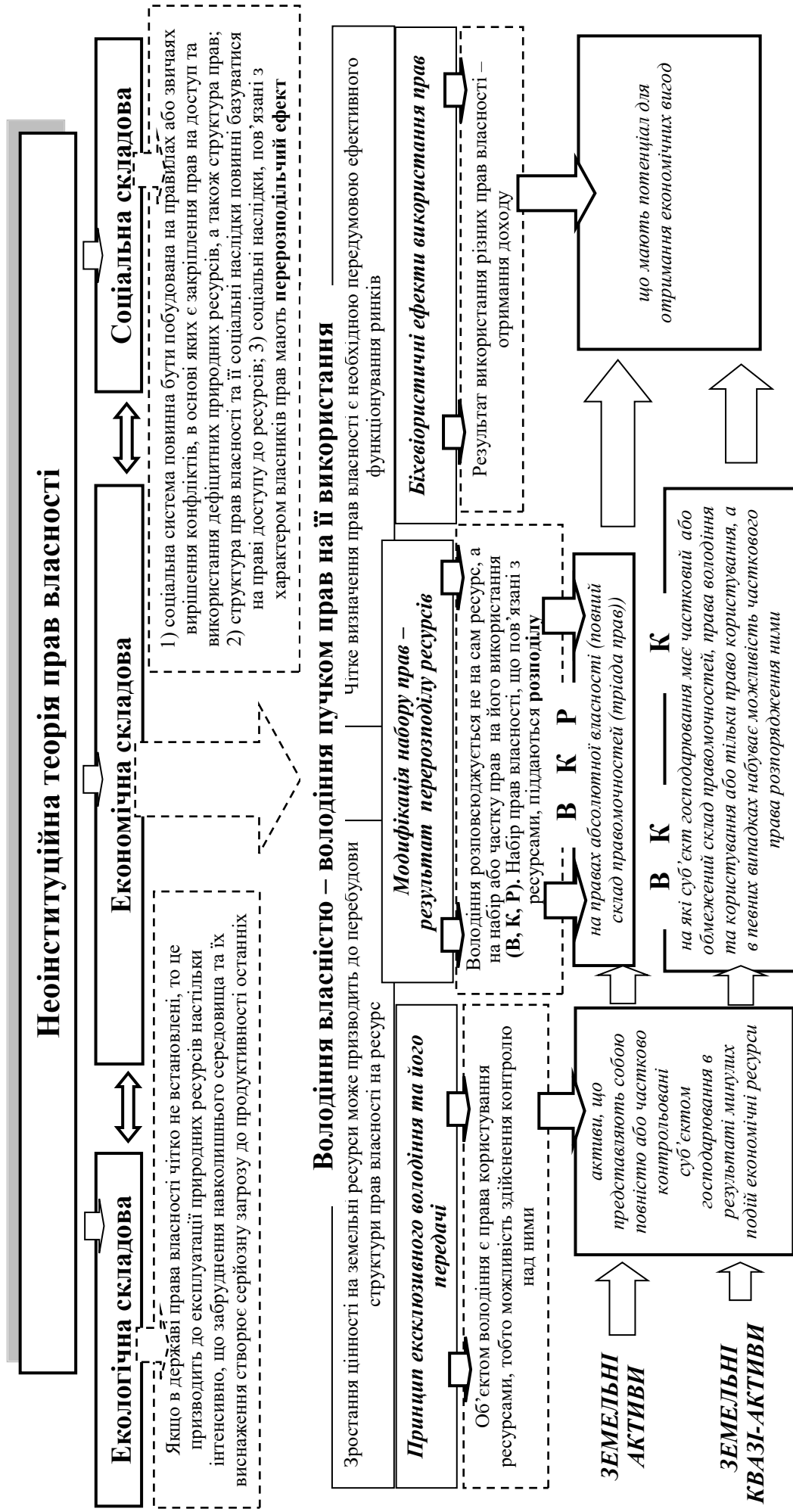
**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 363 сторінках друкованого тексту. Дисертація містить 54 таблиці (з яких 13 таблиць розміщені на окремих 24 сторінках), 55 рисунків (з яких 19 рисунків розміщені на окремих 19 сторінках), 17 додатків на 84 сторінках. Список використаних джерел нараховує 460 найменувань і розміщений на 50 сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** розкрито актуальність теми дисертаційної роботи, проаналізовано стан вивчення проблеми за цим напрямом, відображено зв'язок роботи з науковими програмами, планами та темами, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну та практичну цінність отриманих результатів, наведено інформацію про апробацію результатів дослідження та структуру дисертації.

У першому розділі **«Теоретико-методологічні положення бухгалтерського обліку операцій з земельними ресурсами в Україні»** встановлено місце відносин права власності на земельні ресурси в системі земельних відносин, розглянуто передумови формування концептуальних основ бухгалтерського обліку земельних ресурсів в Україні на основі положень існуючих міжнародних та національних концепцій та стратегій, розкрито фундаментальні положення неоінституційної теорії прав власності, які стали основою для побудови концептуальних засад бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них.

Обґрунтовано, що інститут права власності в сфері земельних відносин є фундаментальною основою для створення достовірного облікового забезпечення операцій з земельними ресурсами в нашій країні. В економічній науці основні положення щодо формування прав власності на ресурси репрезентовані в економічній теорії прав власності, яка є однією з сучасних неінституційних економічних теорій. На підставі узагальнення сучасних економічних теорій формування прав власності визначено, що саме парадигма прав власності Г. Демсеца та А. Алчіана як один з напрямів реалізації економічної теорії прав власності пропонує певний інструментарій для аналізу правової системи, яка зараз є чинною в нашій державі, а також, надає можливість для її застосування при визначенні об'єктів бухгалтерського обліку, що виникають за операціями, пов'язаними з земельними ресурсами підприємств, установ, організацій. Відповідно до неї, при встановленні об'єктів бухгалтерського обліку необхідно враховувати пучок або частку прав по використанню земельних ресурсів, які суттєво відрізняються за своїм характером та впливом. Саме такий підхід дає можливість досліджувати процеси розподілу та комбінування прав власності між суб'єктами господарювання з метою максимально ефективного їх використання. Окрім того, цій парадигмі також відповідають останні зміни, що були внесені до Концептуальної основи фінансової звітності в 2018 р. та вступають в дію з 1 січня 2020 року, відповідно до яких з'явився новий підхід до активів з позиції їх розгляду як об'єктів, на які суб'єкт господарювання має пучок прав (new «bundles of rights» approach to assets). Встановлено, що основні положення неінституційної теорії прав власності включають екологічну, економічну та соціальну складову, які впливають на розвиток теоретичних положень бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них, що дозволяє їх використовувати для досягнення цілей сталого розвитку в сфері земельних відносин (рис. 1).



Примітка: В – право володіння, К – право користування, Р – право розпорядження

**Рис. 1.** Узагальнені теоретичні положення бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них на основі неоінституційної теорії прав власності

Якщо розглядати право власності з позиції світових правових традицій, то в основу економічної теорії прав власності були закладені положення англосаксонської правової системи, яка представляє право як сукупність часткових правомочностей. Але в Україні діють нормативно-правові документи (кодекси, закони), що були побудовані на континентальній (романо-германській) правовій основі, за якою право власності розглядається як певний неподільний набір прав володіння, користування та розпорядження. Таким чином, зараз в національній обліковій системі існує когнітивний дисонанс, який виникає через розбіжності та протиріччя в застосуванні МСФЗ та П(С)БО і дотриманням правових основ Конституції, кодексів та законів України, і не лише в сфері земельних відносин. Для зняття дисонансу окреслено коло складових елементів, які необхідно використовувати в обліковій системі для визнання активів (в т.ч. і земельних) у господарській діяльності суб'єктів господарювання в Україні. На підставі виділених складових елементів повного права власності на активи на основі узагальнення англосаксонських та романо-германських правових традицій було визначено, що на відміну від існуючої тріади прав (володіння, користування, розпорядження), а також внаслідок поєднання двох правових систем при визнанні активів (тобто тих економічних ресурсів, на які суб'єкти господарювання мають повне право власності) в національній обліковій системі необхідно розглядати ще й право на дохід, що надасть можливість поєднати використання двох правових традицій.

У другому розділі **«Тенденції розвитку концептуальних основ обліку земельних активів та прав на них»** визначено особливості еволюції бухгалтерського обліку в Україні в умовах міжнародної стандартизації, гармонізації та конвергенції облікових систем та національної системи нормативного регулювання земельних відносин, сформовано понятійний апарат для означення об'єктів обліку сфери земельних відносин в системі бухгалтерських категорій, узагальнено критерії визнання земельних активів та земельних квазі-активів серед об'єктів бухгалтерського обліку та сформовано їх класифікаційні групи.

Процес гармонізації на вітчизняному рівні вже фактично завершився, Україна працює з конвергованою обліковою моделлю (розробленою IASB та FASB та вираженою через Концептуальну основу фінансової звітності), діюче вітчизняне законодавство, що сформовано на романо-германській системі права також здійснює значний вплив на облікове забезпечення операцій з активами підприємств. Результат – бухгалтерський облік знаходиться під великим тиском документів як нормативно-правового, так і нормативно-методологічного регулювання, які базуються на різних правових системах. Для того щоб сформулювати концептуальні основи бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них, необхідно враховувати два блоки законодавчих актів: 1) національне вітчизняне законодавство (нормативно-правовий блок – Кодекси, закони, накази) та 2) міжнародне законодавство та розроблені на його основі методологічні документи (нормативно-методологічний блок – МСФЗ; П(С)БО, що фактично на них побудовані; Директиви ЄС (Україна на шляху входження до

ЄС); конверговану облікову модель (Концептуальну основу фінансової звітності)).

На підставі дослідження категорійно-понятійного апарату встановлено, що в системі бухгалтерського обліку варто використовувати поняття «земельні активи», оскільки об'єкт нашого дослідження знаходиться в межах вищої узагальнюючої (родової) категорії «активи». Земельні активи – це об'єкт матеріального змісту, але часткові правомочності на них – це об'єкт нематеріальної форми, тобто передача частини прав, які можуть капіталізуватися в обліку можлива лише через їх відображення в складі нематеріальних активів. Саме ця особливість була включена у визначення поняття «часткові земельні права», які можуть бути визнані як об'єкти бухгалтерського обліку.

У об'єктів обліку, які будуть означати поняття «часткові земельні права» відсутнім є один з критеріїв визнання їх активами – повний (абсолютний) контроль над тими вигодами, які може отримати суб'єкт господарювання, внаслідок того, що юридичні особи-власники земельних активів з частковими правами на них володіють не повною тріадою правомочностей на них (мають лише право володіння та користування або лише право користування ними).

Тому поняття «часткові земельні права», оскільки вони є об'єктом нематеріальної форми, доречно узагальнити в окремій групі облікових об'єктів під назвою «земельні квазі-активи» (рис. 2).



Примітка: \* - право володіння, \*\* - право користування, \*\*\* - право розпорядження

**Рис. 2.** Класифікація об'єктів обліку операцій з земельними активами та правами на них в межах бухгалтерської категорії «активи»

Для обґрунтованості введення земельних активів та квазі-активів як облікових об'єктів було уточнено критерії їх визнання в складі активів суб'єктів господарювання, а саме: 1) можливість здійснення повного або часткового контролю над ними; 2) отримання потенційних доходів або ймовірних

економічних вигод; 3) можливість визначення вартості об'єкта; 4) визнання самостійним об'єктом обліку; 5) наявність певних правомочностей на об'єкт. Виділення п'ятого критерію, пов'язано з необхідністю дотримання в обліковій системі, крім нормативно-методологічних актів, ще й нормативно-правових, які мають вищу юридичну силу ніж національні стандарти бухгалтерського обліку.

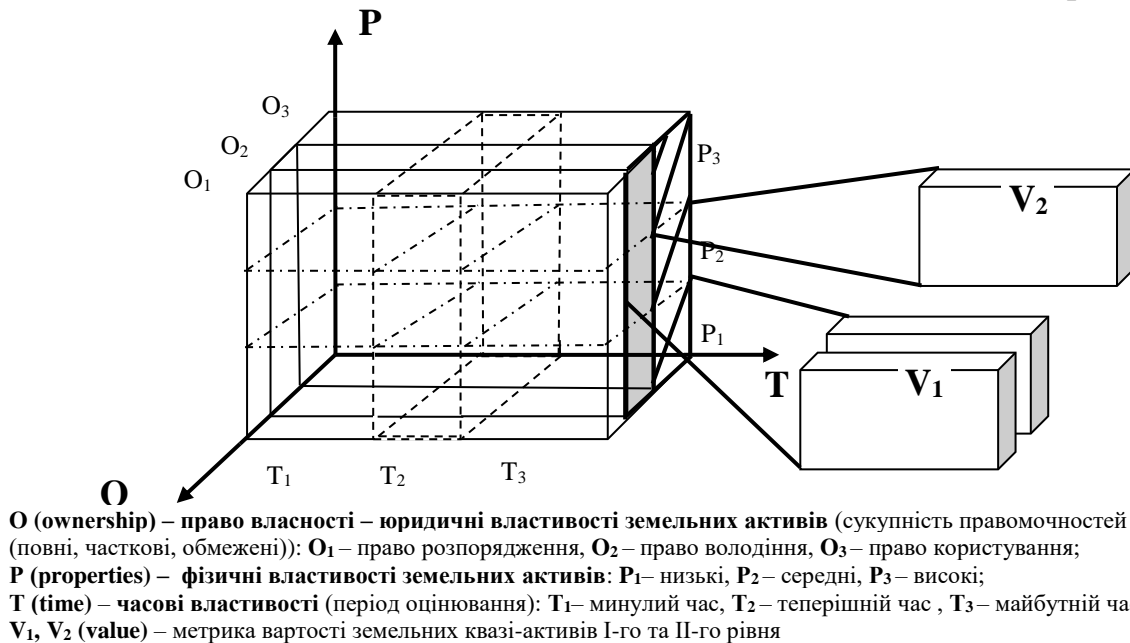
У третьому розділі «**Теоретико-методологічні засади вартісного вимірювання земельних активів та земельних квазі-активів**» проаналізовано особливості формування вартості земельних активів та прав на них в діючих міжнародних та національних нормативно-правових та нормативно-методологічних документах, систематизовано погляди науковців щодо методологічних підходів до оцінки земельних ресурсів та прав на них, досліджено варіативність вибору облікової вартості земельних активів та прав на них в межах можливого поля оцінок об'єктів бухгалтерського обліку.

В світовому співтоваристві у зв'язку з конвергенцією МСФЗ і GAAP US була відкрита дискусія щодо перегляду понятійного апарату в сфері оцінки. Діючі в Україні норми бухгалтерського обліку, які регулюють вартісний вимір облікових об'єктів, поки що не відображають останніх змін в частині застосування багатьох сучасних видів вартостей, що стримує наближення вітчизняної та міжнародної систем обліку та звітності. Внаслідок проведеної систематизації наукових поглядів встановлено, що для бухгалтерського обліку земельних ділянок використовується велика кількість видів оцінки, що були створені вітчизняною або зарубіжною практикою. Обґрунтовано, що теоретично та практично можливими до застосування в бухгалтерському обліку земельних активів та прав на них є процеси вимірювання вартості об'єктів, які репрезентовані: 1) обліковою оцінкою шляхом розрахунку всіх понесених витрат на придбання земельних активів або встановлення прав на земельні квазі-активи; 2) грошовою нормативною оцінкою та 3) грошовою експертною оцінкою. Відповідно, такі оціночні процеси формують наступні результати їх проведення: 1) історичну (фактичну) вартість; 2) вартість для оподаткування; 3) справедливу вартість, яка може бути виражена через ринкову, об'єктивну, оціночну вартість та вартість в обміні. Такі ж процеси вартісного вимірювання, які виражені через кадастрову, економічну оцінку та бонітування ґрунтів, є можливими до застосування лише на макрорівні, тобто рівні нашої держави, про що свідчить і зарубіжний досвід вартісного вимірювання земельних ділянок та прав на них.

Для встановлення об'єктивної основи для визначення вартості земельних активів та земельних квазі-активів сформовано метрику їх вартісного виміру, в якій за базовими індикаторами (юридичними, фізичними та часовими властивостями земельних активів та земельних квазі-активів) була визначена варіативність їх вибору (рис. 3). До складу координат метрики вартості земельних квазі-активів I-го рівня за юридичним напрямом належать лише правомочності щодо володіння та користування об'єктами, для земельних квазі-активів II-го рівня – лише право користування, що повністю відповідає їх критеріям визнання в складі активів. Для формування за часом економічних умов вимірювання було обрано в межах минулого часу – первісну (історичну) вартість, яка сформувалася



внаслідок минулих подій, що відбулися в діяльності суб'єкта господарювання, з фактичних витрат, які реально були понесені на момент здійснення операцій з придбанням земельних активів або земельних квазі-активів I-го та II-го рівнів.

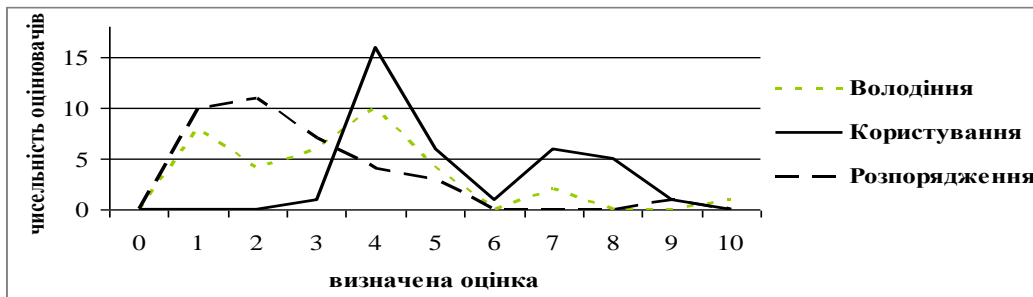


**Рис. 3.** Порядок формування метрики вартості земельних квазі-активів шляхом візуалізації тривимірного поля оцінок

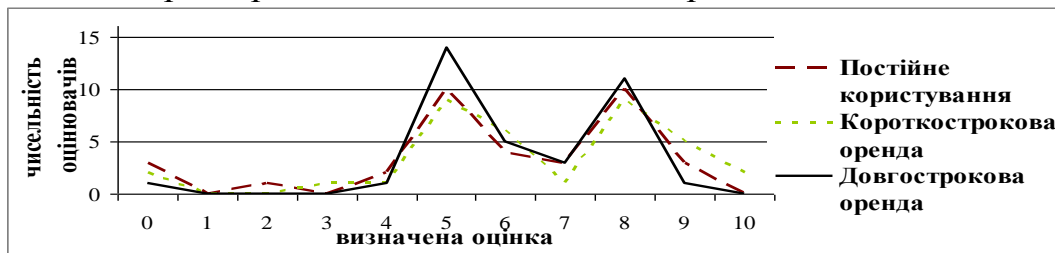
Окрім того, на момент оцінки при надходженні активів справедлива вартість створює основну складову частину первісної вартості (фактичної (історичної) вартості об'єкта), що ставиться на облік. Поступово первісна вартість земельних активів та земельних квазі-активів відхиляється від справедливої вартості під впливом інфляційного та ринкового факторів. Тому за часовою оцінкою на теперішній час доцільно використовувати справедливу вартість, використання якої передбачено МСФЗ та П(С)БО. Формування справедливої вартості в теперішньому часі можливе шляхом доведення первісної (фактичної) вартості придбання земельних активів та земельних квазі-активів через їх переоцінку до справедливої вартості. За майбутнім часом економічних умов вимірювання результатом процедури оцінки доцільно визнавати реалізаційну вартість земельних активів та земельних квазі-активів, яка фактично також буде дорівнювати справедливій вартості, що буде сформована за рахунок ринкових пропозицій при проведенні операцій з купівлі-продажу з цими видами активів підприємств. Варіативність проведення вартісного вимірювання при формуванні справедливої вартості земельних активів та квазі-активів була реалізована через застосування таких методичних підходів, як: ринковий, дохідний та витратний, які відповідають ієрархії справедливої вартості, сформованої відповідно до МСФЗ 13.

Використовуючи розроблені методологічні підходи до формування вартості земельних активів та квазі-активів було досліджено можливість переведення фізичних та правових індикаторів метрики вартості в кількісні, тобто їх трансформування в грошовий вираз (шляхом переведення якісних значень у кількісну шкалу згідно з теорією нечітких множин і формування лінгвістичних змінних). Вартість прав на земельні активи (земельні квазі-активи I-го та II-го рівнів) було розраховано з урахуванням коефіцієнтів, обчислених за допомогою

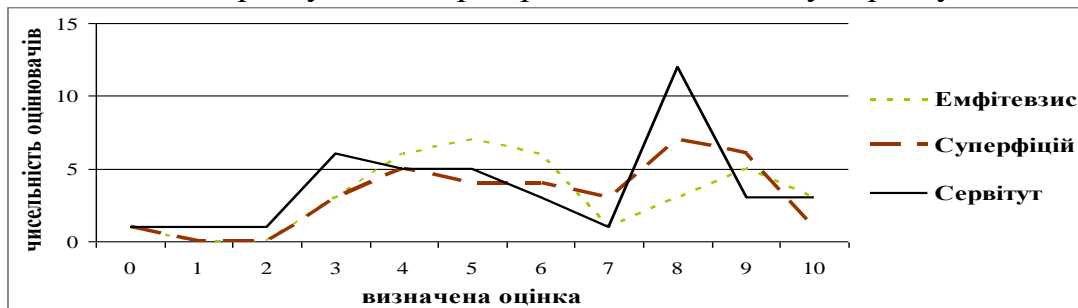
теорії нечітких множин на підставі анкетування професійних оцінювачів (рис. 4, 5, 6). В результаті проведених досліджень була побудована матриця співвідношень результатів анкетування експертів оцінювачів щодо складових тріади повного права власності. Підставою для її побудови були відповіді 36 професійних оцінювачів щодо вагової частки правомочностей володіння, користування та розпорядження в повному праві власності. Результати розрахунків за побудованою матрицею співвідношення відповідей оцінювачів показали, що в повному праві власності вагові коефіцієнти складають: правомочність «володіння» – 0,4; правомочність «користування» – 0,3 та правомочність «розпорядження» – 0,3. Ці коефіцієнти були взяті в розрахунок вартості прав на земельні активи, яка була сформована при їх передачі в постійне користування, оренду, а також при емфітевзисі, суперфіції та сервітуті.



**Рис. 4.** Узагальнення кількісної оцінки вагової частки прав володіння, користування та розпорядження в складі повного права власності



**Рис. 5.** Узагальнення кількісної оцінки вагової частки пари правомочностей «володіння-користування» при оренді та постійному користуванні



**Рис. 6.** Узагальнення кількісної оцінки вагової частки важливості права користування при емфітевзисі, суперфіції та сервітуті

При визначенні вартості земельних квазі-активів I-го рівня порядок її розрахунку складається з двох етапів. Перший етап пов'язаний з визначенням розрахункової величини за коефіцієнтами дуального права «володіння-користування» для права постійного користування – 0,62, для права короткострокової оренди – 0,53 та для права довгострокової оренди – 0,73. Але для остаточного розрахунку визначається вплив на вартість кожної

правомочності з тріади повного права власності. Тому, для другого етапу за результатами розрахунків за матрицею співвідношень щодо складових повного права власності були визначені вагові коефіцієнти для всіх правомочностей, але оскільки при оренді та праві постійного користування втрачається один складовий елемент тріади – розпорядження, то він буде дорівнювати 0, а загальна сума правомочностей, що дорівнює 1, буде складати 0,7. Таким чином, розрахунковий коефіцієнт для правомочності «володіння» складає 0,57, а для «користування» – 0,43. При формуванні вартості земельних квазі-активів II-го рівня враховуються коефіцієнти, розраховані з використанням максимінної композиції для визначення права на емфітевзис – 0,32, для права суперфіцію – 0,31 та для права земельного сервітуту – 0,23. Нові методичні підходи до вартісного вимірювання таких об'єктів обліку як земельні активи та права на них дозволяють використовувати багатоваріантність облікових процедур, які пов'язані з вартісним вимірюванням об'єктів бухгалтерського обліку, оскільки він є мультипарадигмальною дисципліною та повинен забезпечувати запити та потреби всіх користувачів облікової інформації.

У четвертому розділі **«Розвиток методології бухгалтерського обліку земельних активів»** розкрито вплив неінституційної теорії прав власності на розвиток бухгалтерського обліку повного права власності на земельні активи, розроблено методичні підходи до відображення в системі бухгалтерського обліку операцій з земельними активами як об'єктами інвестиційної нерухомості, що виникають в процесі землекористування.

На підставі узагальнення наукових досліджень авторів та діючої національної облікової практики сформовано напрями розвитку теоретичних аспектів і методичних підходів (в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку) за операціями з земельними активами. Встановлено, що земельні ділянки, на які суб'єкт господарювання має повний склад правомочностей (тріаду прав), варто обліковувати у складі земельних активів підприємства на рахунку 101 «Земельні активи» в аналітичному розрізі за відповідними категоріями земель. Обґрунтовано, що первісне визнання земельних активів варто здійснювати за справедливою вартістю. При формуванні справедливої вартості земельних активів з трьох методичних підходів, передбачених МСФЗ 13, для її визначення варто застосовувати витратний підхід, оскільки при цьому підході суб'єктом оцінювання земельних активів може виступати бухгалтер, тому що він володіє достатнім обсягом стандартних знань професійної компетентності необхідних для здійснення оціночних процедур та може використовувати внутрішні джерела інформації. Цей метод є сьогодні досить актуальним, оскільки земельний ринок в Україні не є досить розвинутим, одним із наслідків такої ситуації є постійне продовження мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення. З метою забезпечення превентивної функції контролю, що виконує такий елемент методу бухгалтерського обліку як документування, було розроблено форми первинних документів, які враховують специфічні ознаки земельних активів (Акт приймання-передачі земельних активів; Інвентарна картка обліку земельних активів; Акт на

списання земельних активів та Інвентаризаційний опис земельних активів). Для уточнення та надання інформації про наявність та можливість використання земельних активів, що є для інвесторів і кредиторів корисною при прогнозуванні, порівнянні та оцінці потенційних доходів, в ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» за розділом II «Основні засоби» доцільно відкривати додаткові рядки до рядку за кодом 100 за наступними групами: 100.1 «Власні земельні активи», 100.2 «Земельні активи, передані за договором емфітевзису», 100.3 «Земельні активи, передані за договором суперфіцію», 100.4 «Земельні активи, передані за договором сервітуту» (за відповідними категоріями земель).

Визначено перелік земельних ділянок, які можуть визначатися об'єктами інвестиційної нерухомості, за основними ознаками регламентованими в МСБО 40 і П(С)БО 32. Оскільки в Україні заборонено передавати земельні ділянки в фінансову оренду, тому з метою уточнення об'єктів земельних відносин, які можуть в нашій країні визнаватися інвестиційною нерухомістю, та узгодження двох блоків документів: нормативно-правового (Цивільний кодекс України, Закон України «Про фінансовий лізинг») і нормативно-методологічного характеру (П(С)БО 32), запропоновано внести зміни до тексту П(С)БО 32, які будуть визнавати інвестиційну нерухомість як власні або орендовані на умовах фінансової оренди будівлі, споруди, які розташовуються на землі, а також власні земельні ділянки чи права користування і володіння ними, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності. До нових складових елементів, які слід включати до інвестиційної нерухомості, були віднесені права користування і володіння земельними ділянками, що втілені в праві оренди, при якій варто враховувати можливість передачі земельних ділянок в суборенду, тобто підприємство при оренді земельної ділянки не використовує її для здійснення основної господарської діяльності, а використовує виключно для передачі в суборенду з метою отримання орендних платежів.

Відповідно до внесеного уточнення до змісту поняття «інвестиційна нерухомість» визначено, що в Україні існують дві групи об'єктів інвестиційної нерухомості в сфері земельних відносин. Перша група – власні земельні ділянки (земельні активи на правах повної власності) та друга група – права володіння та користування земельними ділянками, що втілені в праві оренди (які визнаються об'єктами інвестиційної нерухомості при передачі земельних ділянок в суборенду (земельні квазі-активи)). Необхідність використання нового складового елементу інвестиційної нерухомості – земельних квазі-активів, першочергово виникає внаслідок заборони передачі у фінансову оренду земельних ділянок в Україні відповідно до законодавчих актів, а також з метою узгодження положень двох груп документів: нормативно-правових та нормативно-методологічних. Крім того, передача в суборенду прав володіння та користування земельними ділянками (оренда нематеріальних активів) передбачена нормами МСФЗ 16 «Оренда», окрім того, можливість передачі орендованих земельних ділянок в суборенду також не суперечить діючим

нормативно-правовим документам (Земельному кодексу України, Цивільному кодексу України та Закону України «Про оренду землі»).

З врахуванням характерних ознак складових елементів інвестиційної нерухомості, а також специфічних ознак, які притаманні земельним активам, розроблено наступні форми первинних документів: 1) Акт приймання-передачі земельних активів та прав на них як об'єктів інвестиційної нерухомості; 2) Акт вибуття земельних активів та прав на них як об'єктів інвестиційної нерухомості; 3) Інвентарна картка наявності та руху земельних активів та прав на них як об'єктів інвестиційної нерухомості; 4) Інвентаризаційний опис земельних активів та прав на них як об'єктів інвестиційної нерухомості.

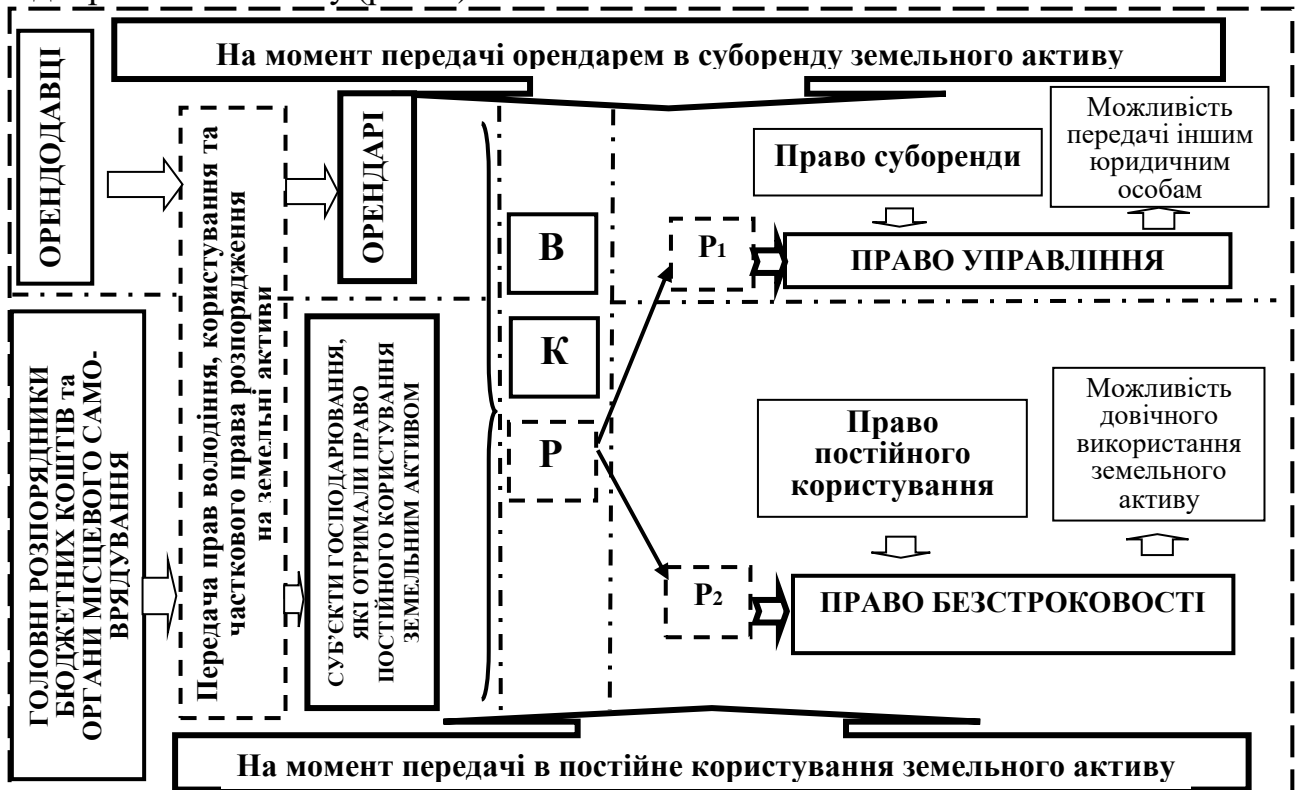
Для окреслення та деталізації об'єктів земельних активів та часткових прав на них в складі інвестиційної нерухомості визначено перелік рахунків аналітичного обліку, які всебічно враховують характерні ознаки інвестиційної нерухомості, що закріплені як в МСБО 40, так і в П(С)БО 32, а саме: 100.1 «Земельні активи, придбані з метою передачі в оренду»; 100.2 «Земельні активи, отримані в оренду з метою передачі в суборенду»; 100.3 «Будівлі та споруди, утримувані з метою передачі в оренду»; 100.4 «Інші об'єкти інвестиційної нерухомості». Для деталізації облікової інформації, що надається користувачам фінансової звітності з метою прийняття ними обґрунтованих рішень, необхідним є уточнення та введення до Приміток до річної фінансової звітності, в складі основних засобів за рядком 105 «Інвестиційна нерухомість», наступних додаткових кодів рядків: 105.1 «Земельні активи, придбані з метою передачі в оренду»; 105.2 «Земельні активи, отримані в оренду з метою передачі в суборенду»; 105.3 «Будівлі та споруди, утримувані з метою передачі в оренду»; 105.4 «Інші об'єкти інвестиційної нерухомості». Використання в обліковій практиці, розроблених методологічних підходів, забезпечить достовірність визнання земельних активів у складі об'єктів бухгалтерського обліку за правовими факторами, а також задоволення потреб тих користувачів, які використовують фінансову звітність як основне джерело відомостей про діяльність підприємства.

У п'ятому розділі **«Розвиток методології бухгалтерського обліку земельних квазі-активів»** обґрунтовано доцільність розгляду земельних квазі-активів як об'єктів бухгалтерського обліку, виділено їх класифікаційні групи, розроблено теоретико-методологічні засади обліку земельних квазі-активів I-го та II-го рівнів.

Внаслідок введення в дію МСФЗ 16 з 1 січня 2019 р. відбулися суттєві зміни в методології бухгалтерського обліку. Цей стандарт прийшов на зміну застарілим вимогам, що висувалися до обліку орендних операцій, які були введені більше 30 років назад. Зміни, викликані цим стандартом призвели до капіталізації прав оренди майна в складі активів підприємства, в т.ч. прав оренди земельних ділянок. Саме ці права були включені до складу таких активів, як земельні квазі-активи I-го рівня, на які суб'єкт господарювання має часткові права такі як володіння та користування. Розроблені методичні підходи до відображення таких прав в складі земельних квазі-активів I-го рівня, окрім того, що узгоджуються зі світовою практикою, є необхідними до застосування з 1 січня 2019 р. для підприємств, які

складають фінансову звітність за МСФЗ відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Дві складові (право володіння та користування) тріади повного права власності, крім довгострокової та короткострокової оренди, відповідно до Земельного кодексу України, включає також право постійного користування земельними ділянками, яке є специфічним правовим інститутом та застосовується лише в земельному праві. Як і для права оренди земельних активів, так і для права постійного користування, основою облікового відображення операцій з ними є взаємоузгодження відображення в обліку саме набору складових права власності на активи, тобто пучка прав, що її втілюють. Напрями розвитку бухгалтерського обліку цих прав стосуються подальшого поділу пучка прав власності при їх відображенні в обліку (рис. 7).

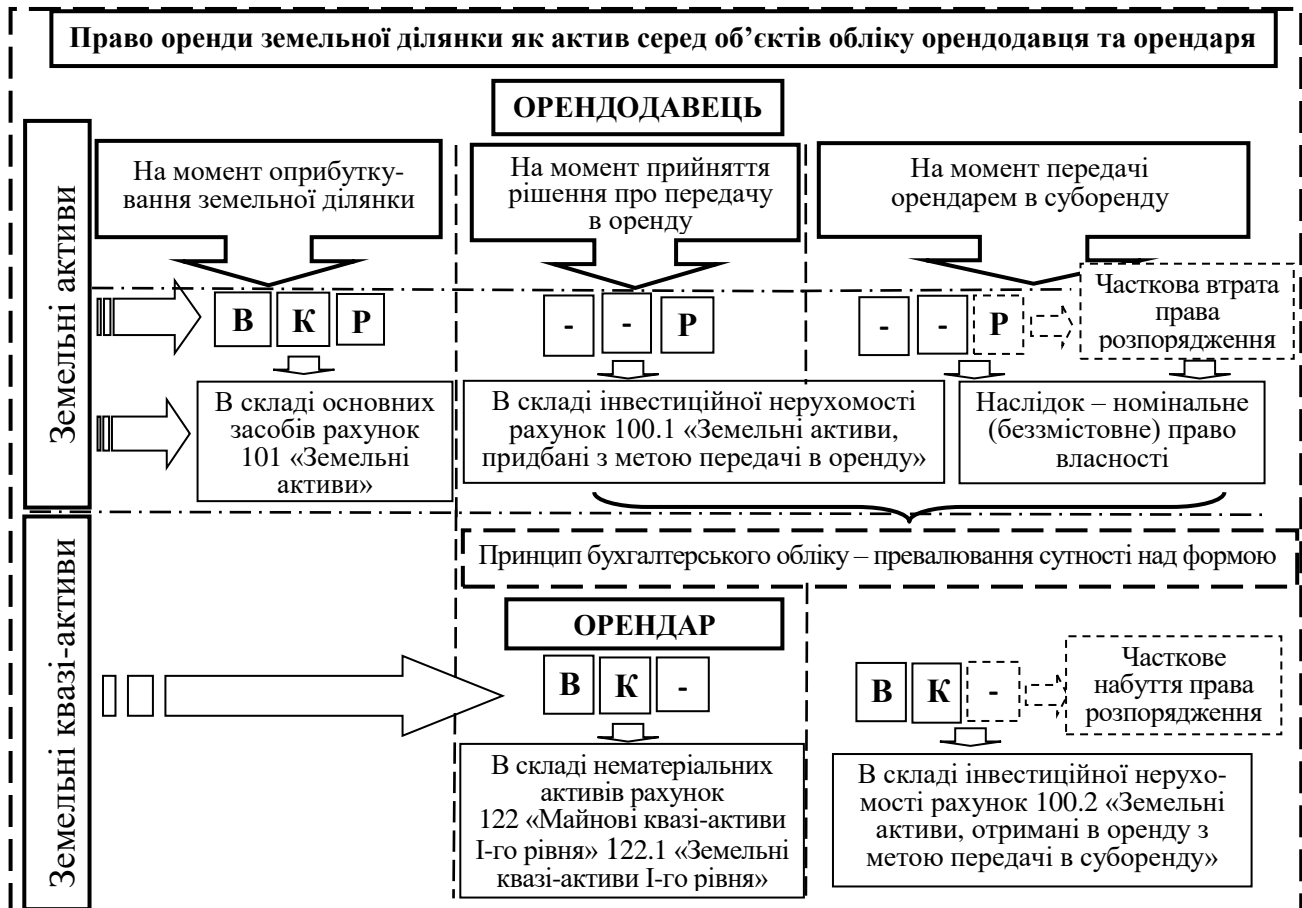


Примітка: В – право володіння, К – право користування, Р – право розпорядження, P<sub>1</sub> – право управління, P<sub>2</sub> – право безстроковості

**Рис. 7.** Складові повного права власності на земельні активи та їх подальший поділ в умовах постійного користування та суборенди земельних активів

Земельні квазі-активи I-го рівня виступають новими об'єктами обліку, тому у нормативно-методологічних документах взагалі відсутнє поняття таких об'єктів. Необхідність їх виділення зумовлена введенням в дію з 1 січня 2019 року МСФЗ 16 «Оренда», а також змінами, що були внесені до Концептуальної основи фінансової звітності в березні 2018 р. та будуть введені в дію з 1 січня 2020 року. Земельні квазі-активи I-го рівня – це активи, на які суб'єкт господарювання має частковий склад правомочностей, лише права володіння та користування земельними ділянками, а в певних випадках набуває можливість часткового права розпорядження ними.

Об'єднання права оренди та права постійного користування в складі земельних квазі-активів I-го рівня призводить до узгодження двох блоків законодавчих актів: нормативно-правового (Земельний кодекс України, Закон України «Про оренду землі») та нормативно-методологічного характеру (МСФЗ 16 «Оренда», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»). Тому земельні квазі-активи I-го рівня можуть бути капіталізовані в складі нематеріальних активів на субрахунок 122 «Майнові квазі-активи I-го рівня» з виділенням окремого аналітичного рахунку 122.1 «Земельні квазі-активи I-го рівня» (рис. 8). З метою капіталізації земельних квазі-активів I-го рівня в складі об'єктів бухгалтерського спостереження було виділено, серед визначених критеріїв для земельних активів, уточнюючі, що підтверджують їх правовий фактор, а саме: наявність часткового контролю та можливість встановлення певних правомочностей (володіння та користування, а також набуття часткового права розпорядження шляхом отримання права управління активом або шляхом отримання права безстрокового використання активу).



Примітка: *В* – право володіння, *К* – право користування, *Р* – право розпорядження

**Рис. 8.** Право оренди в складі об'єктів обліку в орендодавця та орендаря

Для обліку права довгострокової та короткострокової оренди було виділено два аналітичних рахунки 122.1.1 «Земельні квазі-активи I-го рівня за правом довгострокової оренди» і 122.1.2 «Земельні квазі-активи I-го рівня за правом короткострокової оренди» (рис. 9).

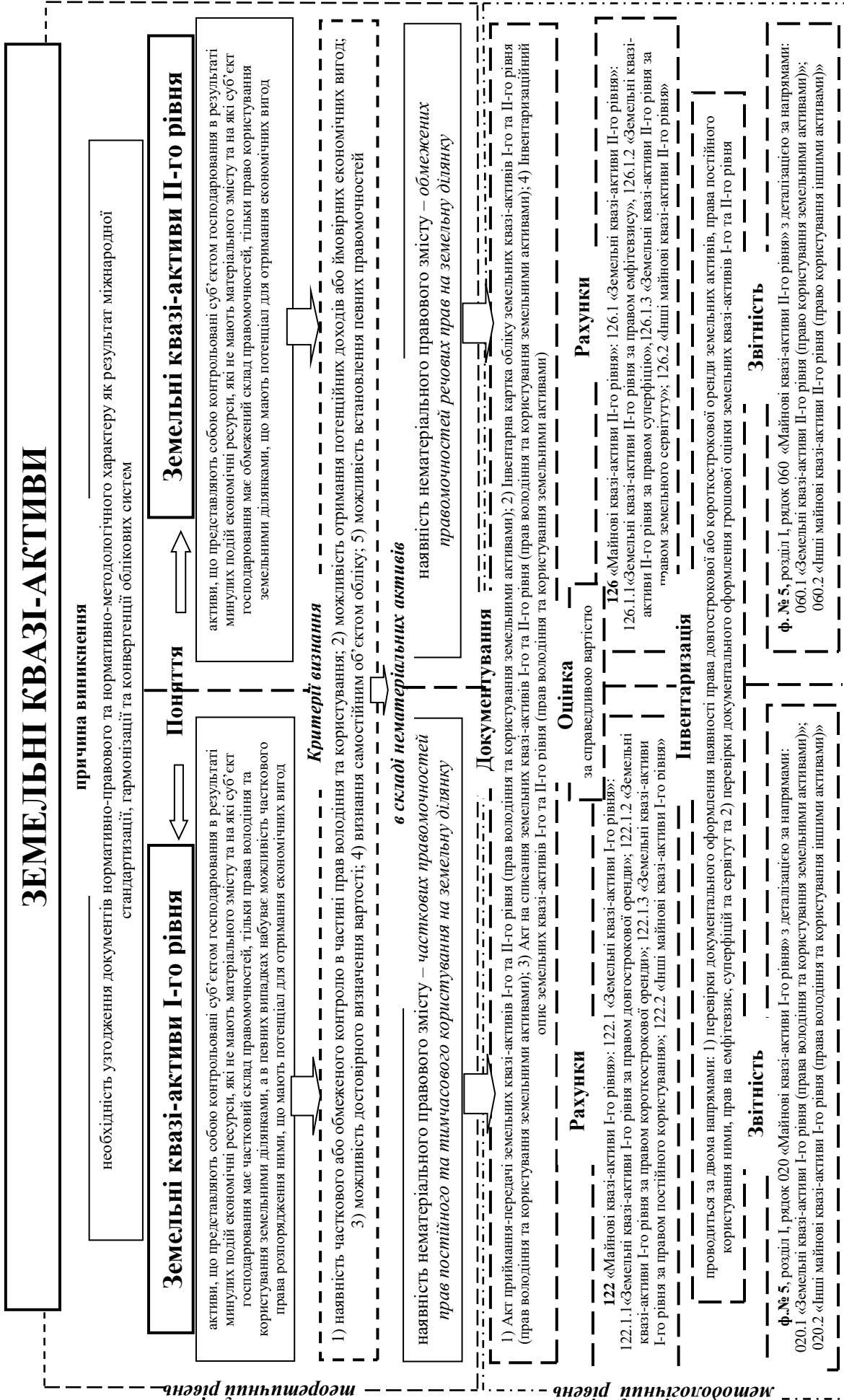


Рис. 9. Теоретичні та методологічні засади бухгалтерського обліку земельних квазі-активів



Визначено, що узагальнення витрат, які враховуються до первісної вартості права та виникають при їх оформленні першочергово потрібно здійснювати за субрахунком 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» у кореспонденції з запропонованим субрахунком 533 «Зобов'язання з оренди земельних активів» (на суму вартості права оренди) та за субрахунком 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (на суму інших витрат). Встановлено, що справедлива вартість права постійного користування та витрати пов'язані з ним на стадії його оформлення відображаються на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а після його державної реєстрації це право переводиться до складу нематеріальних активів – субрахунку 122.1.3 «Земельні квазі-активи I-го рівня за правом постійного користування».

На момент відображення права постійного користування земельним активом за дебетом рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» слід за кредитом відобразити рахунок 425 «Інший додатковий капітал», на якому обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до інших субрахунків рахунку 42 «Додатковий капітал». Обґрунтовано, що до земельних квазі-активів II-го рівня (права на сервітут, емфітевзис та суперфіцій), належать ті активи, на які суб'єкт господарювання має зовсім обмежений склад правомочностей, тобто лише право користування. У цих об'єктів обліку також відсутній матеріальний зміст, але за своєю характеристикою вони відповідають критеріям визнання активів та існують в сфері земельних відносин нашої країни. Новий підхід до визнання облікових об'єктів як пучка прав власності на них означає, що права емфітевзису, суперфіцію та сервітуту, які встановлюються на підставі правомочності користування (як окремого права з пучка правомочностей) земельними активами також слід капіталізувати. Найбільш обґрунтованим напрямом щодо їх капіталізації буде їх включення, як і земельних квазі-активів I-го рівня до складу об'єктів нематеріальних активів. Встановлено, що існує необхідність виділення земельних квазі-активів II-го рівня в складі рахунку 126 «Майнові квазі-активи II-го рівня» з деталізацією за субрахунком 126.1 «Земельні квазі-активи II-го рівня» (див. рис. 9).

Окреме групування таких об'єктів надає можливість суб'єкту господарювання здійснювати контроль над об'єктами, на які він має тільки обмежене право користування. Відповідно до розроблених методичних підходів у користувачів земельних активів (емфітевта, суперфіціара та сервітуарія) формування вартості прав буде відображатися на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» в кореспонденції з запропонованим субрахунком 534 «Зобов'язання з довгострокових прав користування земельними активами». Вартість права користування за договором емфітевзису, суперфіцію та сервітуту буде дорівнювати загальній сумі платежів за цим правом. Проведення процесу інвентаризації земельних квазі-активів I-го та II-го рівнів доцільно здійснювати за двома напрямками: 1) перевірки документального оформлення наявності прав оренди, постійного користування, емфітевзису, суперфіцію та земельного сервітуту та 2) перевірки документального оформлення їх грошової оцінки. Для відображення результатів проведення інвентаризації було розроблено

Інвентаризаційний опис земельних квазі-активів I-го та II-го рівнів. Обґрунтовано, що в Примітках до річної фінансової звітності в розділі I, в складі нематеріальних активів, в рядку 020 «Права користування майном», який доцільно змінити за назвою на «Майнові квазі-активи I-го рівня», необхідно деталізувати інформацію з наявності та використання земельних квазі-активів I-го рівня, за напрямками визначеними на рис. 10, а для земельних квазі-активів II-го рівня в окремому рядку 060, який доцільно назвати «Майнові квазі-активи II-го рівня».

Запропоновані методологічні підходи до обліку часткових та обмежених прав на земельні активи нададуть можливість приведення бухгалтерського обліку прав оренди, постійного користування, емфітевзису, суперфіцію та земельного сервітуту відповідно до вимог Концептуальної основи фінансової звітності та МСФЗ.

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано комплексне вирішення науково-практичної проблеми щодо формування науково обґрунтованих пропозицій, які пов'язані з розвитком теорії та методології бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них. Найбільш вагомими результатами дослідження, які характеризують наукову новизну й особистий внесок автора, полягають в наступному:

1. Неналежний стан оформлення та облікового відображення операцій з земельними правами в Україні призвів до того, що Європейська економічна комісія ООН з питань управління земельними ресурсами надала нашій країні рекомендації щодо належного державного управління ними, які першочергово були пов'язані з встановленням форм користування і прав на землю. В контексті існуючих проблемних напрямів було визначено, що серед сучасних економічних теорій саме неінституційна теорія прав власності надає максимальну можливість у використанні певного інструментарію для аналізу правової системи, яка зараз є чинною в нашій державі, а також є можливою до застосування при визначенні об'єктів обліку сфери земельних відносин. Окрім того визначено, що основні положення неінституційної теорії прав власності включають екологічну, економічну та соціальну складову, що дозволяє їх використовувати для досягнення цілей сталого розвитку нашої держави в сфері земельних відносин. Всі ці напрями надають можливість сформулювати концептуальні основи бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них як за теоретичним спрямуванням, так і за методологічними основами з метою подальшого розвитку бухгалтерського обліку та врахування змін, що відбуваються як в міжнародних, так і в національних нормативно-методологічних документах.

2. В Україні відбувається процес імплементації МСФЗ та Директив ЄС без врахування національних особливостей ведення бухгалтерського обліку та законодавчих актів нормативно-правового характеру. При цьому національна система бухгалтерського обліку використовує величезну кількість законодавчих актів, які не завжди взаємопов'язані між собою, що перешкоджає правильному застосуванню методичних підходів до облікових процедур та формуванню транспарентної інформації у фінансовій звітності для іноземних інвесторів.

Внаслідок впливу процесів міжнародної стандартизації на розвиток національної системи бухгалтерського обліку встановлено, що для формування концептуальних засад бухгалтерського обліку земельних ресурсів та прав на них, необхідно враховувати два блоки законодавчих актів: 1) національне вітчизняне законодавство (нормативно-правовий блок – Кодекси, закони, накази) та 2) міжнародне законодавство і розроблені на його основі методологічні документи (нормативно-методологічний блок – МСФЗ; П(С)БО, що фактично на них побудовані; Директиви ЄС (оскільки Україна на шляху входження до ЄС); конверговану облікову модель (Концептуальну основу фінансової звітності)), що впливає на виникнення нових методичних підходів до обліку активів та зобов'язань суб'єктів господарювання.

3. Необхідність розробки нових теоретичних підходів до визнання в обліку таких категорій як «активи» та «зобов'язання», що була викликана внесенням останніх змін до Концептуальної основи фінансової звітності та МСФЗ, призвела до виділення в окремі групи таких об'єктів обліку, як земельні активи та земельні квазі-активи та їх розподілу за трьома групами: 1) земельні активи, на які суб'єкт господарювання має повний склад правомочностей, тобто повне (абсолютне) право власності. Ці об'єкти, оскільки вони є матеріальними за змістом активами, можуть бути відокремлені від інших активів, а також утримуються підприємством з метою використання в господарській діяльності, очікуваний строк використання яких більше одного року та їх вартість є досить значною, та їх слід обліковувати в складі основних засобів; 2) земельні квазі-активи I-го рівня, на які суб'єкт господарювання має частковий склад правомочностей, лише права володіння та користування. Ці об'єкти репрезентовані лише частковими правами та не мають матеріального змісту, але відповідають критеріям визнання активами, тому можуть бути капіталізовані в складі нематеріальних активів; 3) земельні квазі-активи II-го рівня, на які суб'єкт господарювання має обмежений склад правомочностей, тобто лише право користування. У цих об'єктів також відсутній матеріальний зміст, але за своєю характеристикою вони відповідають критеріям визнання активів, та можуть бути капіталізовані в складі нематеріальних активів. Виділення в складі активів підприємства земельних активів та земельних квазі-активів надасть можливість врахувати зміни, які були внесені до Концептуальної основи фінансової звітності та МСФЗ, а також усунути правові протиріччя, що виникають при здійсненні операцій з ними та відображенні їх в обліку.

4. Основною перешкодою у засвоєнні міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності в нашій країні є використання різних правових систем України та країн-розробників стандартів. З метою врахування різних правових традицій було узагальнено критерії визнання земельних активів та квазі-активів в контексті нового підходу до розуміння активів з позиції їх розгляду як об'єктів, на які суб'єкт господарювання має пучок прав, а саме: 1) можливість здійснення повного або часткового контролю над ними; 2) отримання потенційних доходів або ймовірних економічних вигод; 3) можливість визначення вартості об'єкта; 4) визнання самостійним об'єктом обліку; 5) наявність певних правомочностей на об'єкт. Виділення п'ятого критерію, пов'язано з необхідністю дотримання в

обліковій системі, крім нормативно-методологічних актів, ще й нормативно-правових, які мають вищу юридичну силу ніж національні стандарти бухгалтерського обліку, і також впливають на розвиток бухгалтерського обліку в Україні.

5. Розробка методологічних підходів до вартісного вимірювання в бухгалтерському обліку, адекватних до вимог користувачів облікової інформації, є найбільш актуальною проблемою в обліковій системі. Встановлено, що можливими до застосування в бухгалтерському обліку земельних активів та прав на них є процеси вимірювання вартості об'єктів, які репрезентовані: 1) обліковою оцінкою шляхом підрахунку всіх понесених витрат на придбання земельних активів або встановлення прав на земельні квазі-активи; 2) грошовою нормативною оцінкою та 3) грошовою експертною оцінкою. Ці процеси формують наступні результати їх проведення: 1) історичну (фактичну) вартість, 2) вартість для оподаткування та 3) справедливу вартість, яка може бути виражена через ринкову, об'єктивну, оціночну вартість та вартість в обміні. Такі ж процеси вартісного вимірювання, які формують кадастрову, економічну оцінку та бонітування ґрунтів, є можливими до застосування в обліку суб'єктів господарювання лише на державному рівні, про що свідчить і зарубіжний досвід вартісного вимірювання земельних ділянок та прав на них.

6. При виборі видів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку особливо проблематичним напрямом оцінки є напрям формування справедливої вартості активів суб'єктів господарювання, внаслідок того, що сьогодні національна облікова система є одним з об'єктів реформування, що зумовлюється необхідністю приведення її у відповідність до вимог МСФЗ та Директив ЄС. Можливість правдивого формування інформації щодо справедливої вартості земельних активів та земельних квазі-активів може бути реалізована через дослідження варіативності проведення вартісного вимірювання суб'єктами оцінювання через застосування наступних підходів: 1) ринкового, 2) дохідного, 3) витратного, які відповідають ієрархії справедливої вартості, визначеної відповідно до МСФЗ 13. При формуванні справедливої вартості земельних активів з трьох методичних підходів, передбачених МСФЗ 13, для її визначення варто застосовувати витратний підхід, оскільки при ньому суб'єктом оцінювання земельних активів може виступати бухгалтер, тому що він володіє достатнім обсягом стандартних знань професійної компетентності, необхідних для здійснення оціночних процедур та може використовувати внутрішні джерела інформації.

7. Основною проблемою в процесі формування вартості земельних активів є те, що вона залежить від великої сукупності факторів (екологічних, соціальних, економічних, юридичних, адміністративних та фізичних) та соціально-економічних явищ. Тому фундаментальною основою для вартісного вимірювання облікових об'єктів є визначення «поля оцінок», як впорядкованої сукупності отриманих різними методами варіантів квантифікації єдиного факту господарського життя, який описується не єдиною (точковою) оцінкою, а їх набором. В результаті визначення поля оцінок за об'єктами земельних активів та

прав на них була створена метрика їх вартості як оціночний вираз сукупності певних координат, що репрезентована такими індикаторами, як: 1) правові, 2) фізичні, 3) часові властивості, які формують якісне оцінювання цих об'єктів обліку. Використовуючи розроблені методологічні підходи до формування вартості земельних активів та квазі-активів, якісні показники (фізичні та правові індикатори метрики вартості) були переведені за допомогою лінгвістичних змінних в кількісні, тобто трансформовані в грошовий вираз. При визначенні вартості земельних квазі-активів I-го рівня порядок її розрахунку складається з двох етапів. Перший етап пов'язаний з визначенням розрахункової величини за коефіцієнтами дуального права «володіння-користування». Другий – враховує вплив на вартість кожної складової з тріади повного права власності. При формуванні вартості земельних квазі-активів II-го рівня враховуються коефіцієнти впливу, що були розраховані з використанням максимінної композиції для визначення права на емфітевзис, суперфіцій та земельний сервітут. Нові методичні підходи до вартісного вимірювання таких об'єктів обліку як земельні активи та права на них дозволяють підвищити інформаційні можливості сучасної облікової системи в сфері земельних відносин в нестабільних ринкових умовах та в умовах дії мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення.

8. В контексті вирішення проблемних напрямів методологічного забезпечення операцій з земельними активами та правами на них, що пов'язані з їх визнанням серед об'єктів обліку, оцінкою, документування, інвентаризацією, відображенням у формах фінансової звітності, було розроблено: 1) Проект положення (стандарту) бухгалтерського обліку 35 «Земельні активи та права на них», що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про земельні активи та права на них; 2) критерії визнання їх в обліку; 3) методичні підходи до формування справедливої вартості земельних активів, що відповідають третьому рівню ієрархії джерел справедливої вартості; 4) форми первинних документів, що враховують специфічні ознаки таких об'єктів обліку як земельні активи; 5) порядок проведення інвентаризації на підприємстві та узагальнення її результатів для підтвердження даних фінансової звітності за операціями з наявності та руху земельних активів з деталізацією за етапами її проведення; 6) напрями формування інформації про наявність та рух земельних активів на підприємстві у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», що забезпечує достовірність визнання земельних активів у складі об'єктів бухгалтерського обліку за правовими факторами, а також задоволення потреб перш за все тих користувачів, які використовують фінансову звітність як основне джерело відомостей про діяльність підприємства.

9. При відображенні об'єктів інвестиційної нерухомості сфери земельних відносин в обліковій практиці підприємств існують правові протиріччя їх визнання в складі об'єктів бухгалтерського обліку. Для їх усунення було: 1) виділено нові об'єкти обліку земельних активів та прав на них, які можуть визначатися об'єктами інвестиційної нерухомості, за основними ознаками регламентованими в МСБО 40 і П(С)БО 32; 2) розроблено форми первинних документів, що включають як критеріальні ознаки об'єктів інвестиційної

нерухомості, так і властивості об'єктів сфери земельних відносин; 3) уточнено перелік рахунків аналітичного обліку; 4) розроблено рекомендації щодо проведення інвентаризації земельних активів та прав на них як об'єктів інвестиційної нерухомості; 5) деталізовано напрями формування інформації в фінансовій звітності, що забезпечує узгодження законодавчих актів двох блоків: нормативно-правового (Земельний кодекс України, Цивільний кодекс України, Закон України «Про оренду землі») та нормативно-методологічного характеру (МСБО 16, МСБО 38, МСБО 40, П(С)БО 7, П(С)БО 8, П(С)БО 32).

10. Поява нового підходу до розуміння активів з позиції їх розгляду як об'єктів, на які суб'єкт господарювання має пучок прав, викликає необхідність подальших теоретичних розробок щодо визначення поділу пучка прав власності на нові правомочності, які повинні відображатися в системі бухгалтерського обліку. На прикладі земельних активів та прав на них було встановлено, що крім прав володіння та користування, в праві суборенди орендар отримує часткову правомочність розпорядження активом, яка, в свою чергу, має прояв у праві управління активом, а при праві постійного користування подальшим проявом права розпорядження виступає право безстроковості володіння та користування земельним активом. Такий поділ прав може бути взятий за основу для подальшого прогнозу розвитку бухгалтерського обліку не тільки земельних активів та прав на них, а в цілому по відображенню в обліку активів суб'єктів господарювання.

11. Суттєві трансформації, які відбулися в методології бухгалтерського обліку під впливом появи МСФЗ 16 «Оренда» скасовують поточну подвійну модель обліку оренди орендарями, а також призводять до появи нових об'єктів обліку, які пов'язані з капіталізацією прав на довгострокову та короткострокову оренду земельних ділянок та інших часткових прав на активи. Тому, з врахуванням змін, що відбулися, а також використовуючи за основу облікового забезпечення операцій з частковими правами на земельні активи правовий фактор їх визнання в системі бухгалтерського обліку, було встановлено, що за дуальною парою прав «володіння-користування» в бухгалтерському обліку необхідно капіталізувати в складі активів підприємства права довгострокової та короткострокової оренди і права постійного користування земельними ділянками, які варто розглядати як земельні квазі-активи I-го рівня, для яких на методологічному рівні розроблено: 1) критерії їх визнання; 2) форми первинних документів (Акт приймання-передачі земельних квазі-активів I-го та II-го рівнів; Інвентарна картка обліку земельних квазі-активів I-го та II-го рівнів; Акт на списання земельних квазі-активів I-го та II-го рівнів); 3) підходи до відображення операцій з цими активами на рахунках бухгалтерського обліку в складі рахунку 122 «Майнові квазі-активи I-го рівня». Включення прав оренди земельних ділянок до складу активів в балансах орендодавців, дозволяє підвищити інформаційну прозорість ринку земель особливо сільськогосподарського призначення та посилює інвестиційну привабливість національного аграрного бізнесу.

12. Питання обліку права постійного користування земельними активами на сьогодні не достатньо врегульовані та не існує єдиного обґрунтованого підходу до їх бухгалтерського відображення як специфічного права, яке існує

тільки в національному земельному законодавстві. Визначено, що справедлива вартість права постійного користування та витрати пов'язані з ним на стадії його оформлення відображаються на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а після його державної реєстрації це право переводиться до складу нематеріальних активів на субрахунок 122.1.3 «Земельні квазі-активи I-го рівня за правом постійного користування». На момент відображення права постійного користування земельним активом за дебетом рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» слід за кредитом відобразити рахунок 425 «Інший додатковий капітал», що надає можливість врахувати економічний та юридичний зміст операцій за цим правом.

13. Проблема приведення бухгалтерського обліку прав емфітевзису, суперфіцію та земельного сервітуту відповідно до вимог Концептуальної основи фінансової звітності та МСФЗ призвела до виділення серед облікових об'єктів земельних квазі-активів II-го рівня, для яких розроблено: критерії їх визнання; форми первинних документів, що необхідні для обліку наявності та припинення цих прав; підходи до відображення операцій з ними на рахунках бухгалтерського обліку в складі рахунку 126 «Майнові квазі-активи II-го рівня» за відповідним аналітичним розрізом, що надає можливість облікового відображення цих прав в господарській діяльності власників обтяжених договорами емфітевзису, суперфіцію та сервітуту земельних активів та у їх користувачів (емфітевтів, суперфіціарів та сервітуаріїв).

14. В обліковій практиці при проведенні інвентаризації існує проблема відсутності чіткого відокремлення земельних активів від основних засобів у зв'язку з їх характерними особливостями, які впливають на облік та на процес проведення інвентаризації. Тому для підтвердження даних фінансової звітності за операціями з наявності та руху земельних активів та прав на них проведення інвентаризації на підприємстві та узагальнення її результатів необхідно здійснювати за певними етапами (організаційним, підготовчим, технологічним, результативним), що були розроблені з врахуванням характерних ознак цих об'єктів обліку. При чому визначено, що процес інвентаризації земельних квазі-активів I-го та II-го рівнів доцільно проводити за двома напрямками: 1) перевірки документального оформлення наявності прав оренди, постійного користування, емфітевзису, суперфіцію та земельного сервітуту; 2) перевірки документального оформлення їх грошової оцінки, узагальнюючи результати проведення інвентаризації в розробленому Інвентаризаційному описі земельних квазі-активів I-го та II-го рівнів, що забезпечує врахування специфічних особливостей таких об'єктів обліку як земельні активи та права на них в процесі перевірки їх фактичної наявності та документального забезпечення операцій з ними з обов'язковим врахуванням їх правового статусу.

15. Для вирішення проблеми відсутності достовірного інформаційного забезпечення операцій з земельними активами та правами на них, а також для надання детальних відомостей про їх наявність, було визначено, що формування облікової інформації варто здійснювати за такими аналітичними розрізами: 1) для земельних активів на правах повної власності в складі рахунку 101 «Земельні

активи» (101.1 «Власні земельні активи для здійснення господарської діяльності», 101.2 «Земельні активи, передані за договором емфітевзису за цільовим використанням сільськогосподарських угід», 101.3 «Земельні активи, передані за договором суперфіцію», 101.4 «Земельні активи, передані за договором сервітуту»); 2) для земельних активів як об'єктів інвестиційної нерухомості в складі рахунку 100 «Інвестиційна нерухомість»: 100.1 «Земельні активи, придбані з метою передачі в оренду», 100.2 «Земельні активи, отримані в оренду з метою передачі в суборенду»; 3) для земельних активів, на які суб'єкт господарювання має часткові права (володіння та користування) в складі рахунку 122 «Майнові квазі-активи I-го рівня»: 122.1 «Земельні квазі-активи I-го рівня» (122.1.1 «Земельні квазі-активи I-го рівня за правом довгострокової оренди», 122.1.2 «Земельні квазі-активи I-го рівня за правом короткострокової оренди», 122.1.3 «Земельні квазі-активи I-го рівня за правом постійного користування»; 4) для земельних активів, на які суб'єкт господарювання має тільки обмежене право користування в складі рахунку 126 «Майнові квазі-активи II-го рівня»: 126.1 «Земельні квазі-активи II-го рівня» (126.1.1 «Земельні квазі-активи II-го рівня за правом емфітевзису за певним цільовим використанням сільськогосподарських угід», 126.1.2 «Земельні квазі-активи II-го рівня за правом суперфіцію (за відповідною категорією земель)», 126.1.3 «Земельні квазі-активи II-го рівня за правом земельного сервітуту (за відповідною категорією земель)»), що забезпечує формування облікової інформації за розрізами, необхідними для покращення процесів землекористування та інформаційну прозорість бухгалтерського обліку тих об'єктів, на які суб'єкти господарювання мають не тільки повний склад правомочностей, а й часткові та обмежені права.

16. У формах фінансової звітності відсутня інформація, що є необхідною для зовнішніх та внутрішніх користувачів для прогнозування та оцінки здатності суб'єктів господарювання ефективно використовувати права на земельні ресурси. Тому визначено, що в Примітках до річної фінансової звітності в розділі I, в складі нематеріальних активів, у рядку 020 «Права користування майном» (який доцільно змінити за назвою на «Майнові квазі-активи I-го рівня»), необхідно деталізувати інформацію з наявності та використання земельних квазі-активів I-го рівня в рядку 020.1 «Земельні квазі-активи I-го рівня», а для земельних квазі-активів II-го рівня узагальнювати інформацію в рядку 060.1 «Земельні квазі-активи II-го рівня» в складі окремого рядку 060, який доцільно визначити за назвою «Майнові квазі-активи II-го рівня», що задовольнить потреби перш за все тих користувачів, повноваження яких, а також можливості та способи отримання інформації обмежені, та які використовують фінансову звітність як основне джерело даних про господарську діяльність підприємства.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Монографії:**

1. Остапчук Т.П. Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них: монографія. Житомир : ЖДТУ. 2018. 452 с. (26,27 друк. арк.).



2. Остапчук Т.П. Облікова політики підприємства в частині організації бухгалтерського обліку операцій з земельними ресурсами. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. Дніпропетровськ: «Герда», 2013. Т. 1. 358 с. С. 124 – 130 (заг. обсяг 22,4 друк. арк., особисто автору належить 0,6 друк. арк.: розкрито особливості організації бухгалтерського обліку операцій з земельними активами).

3. Остапчук Т.П. Основи економічної безпеки держави в сфері земельних відносин. Теоретико-методичні та прикладні засади забезпечення фінансово-економічної безпеки : колективна монографія / за ред. А.В. Череп. Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2013. 312 с. С. 41 – 62. (заг. обсяг 19,5 друк. арк., особисто автору належить 1,0 друк. арк.: визначено заходи щодо економічної безпеки держави в сфері операцій з земельними ресурсами та розкрито вплив на них їх достовірного облікового відображення).

4. Остапчук Т.П. Здан С.І. Оцінка та оподаткування земельних ділянок у бухгалтерському обліку: наявний стан та перспективи розвитку. Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ : монографія / за заг. ред.[із передм.] С.Ф. Легенчука. Житомир: ЖДТУ, 2014. Т.1. 340 с. С. 265 – 306. (заг. обсяг 19,76 друк. арк., особисто автору належить 1,2 друк. арк.: розкриті методичні підходи до оцінки земельних ділянок в бухгалтерському обліку).

5. Остапчук Т.П. Формування достовірного облікового відображення повного права власності та речових прав на земельні ресурси як інструменту збереження природно-ресурсного потенціалу держави. Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ: «Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у ХХІ-му столітті» : монографія / за заг. ред.[із передм.] С.Ф. Легенчука. Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2015. Т.3. 420 с. С. 90 – 115. (заг. обсяг 24,41 друк. арк., особисто автору належить 1,6 друк. арк.: визначено порядок формування облікової інформації про повне право власності та обмежені права на земельні ресурси).

6. Остапчук Т.П. Контрольно-аналітичне забезпечення управління земельними ресурсами сільськогосподарського призначення. Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб'єкта господарювання : монографія / за заг. ред. І.В. Замули. Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. 388 с. С. 180 – 191. (заг. обсяг 22,55 друк. арк., особисто автору належить 0,5 друк. арк.: сформовано напрями контрольно-аналітичного забезпечення операцій з земельними ресурсами).

7. Остапчук Т.П. Інститут права власності на земельні ресурси як основа облікового відображення операцій з ними. Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т. 4: Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу : монографія / за заг. ред. (із передм.) І.В. Жиглей. Житомир: ЖДТУ, Вид. Євенок О.О., 2017. 340 с. С. 309 – 339. (заг. обсяг 20,14 друк. арк., особисто автору належить 2,09 друк. арк.: розкрито вплив інституту права власності на облікове відображення операцій з земельними ресурсами).

8. Легенчук С.Ф., Остапчук Т.П. Особливості бухгалтерського відображення земельних ресурсів в умовах гібридної війни: правові наслідки та соціальний ефект.

Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т. 5: Розвиток концепції бухгалтерського обліку і оподаткування в умовах гібридної війни: монографія / за заг. ред. [із передм.] І.В. Жиглей, С.Ф. Легенчука. Житомир: ЖДТУ, 2018. 216 с. С. 142 – 151. (заг. обсяг 12,45 друк. арк., особисто автору належить 0,27 друк. арк.: досліджено вплив процесів міжнародної стандартизації на відображення операцій з земельними ресурсами).

**Статті у наукових періодичних виданнях інших держав:**

9. Карзаева Н.Н., Остапчук Т.П. Земельный сервитут как объект бухгалтерского учета. Бухучет в сельском хозяйстве. 2013. № 8. С. 7 – 15. (Росія) (заг. обсяг 0,6 друк. арк., особисто автору належить 0,3 друк. арк.: визначено особливості облікового відображення права на земельний сервітут відповідно до законодавчих актів).

10. Олейник О.В., Остапчук Т.П. Оценка внеоборотных активов: сравнительный анализ нормативных документов и проблемы внедрения в учетную практику бюджетных учреждений Украины. Бухгалтерский учет и анализ. 2014. № 4. С. 46 – 53. (Республіка Білорусь) (заг. обсяг 0,8 друк. арк., особисто автору належить 0,4 друк. арк.: розкрито особливості відображення основних засобів (в т.ч. і земельних ділянок) в обліку бюджетних установ).

11. Олейник О.В., Остапчук Т.П. Оценка внеоборотных активов: сравнительный анализ нормативных документов и проблемы внедрения в учетную практику бюджетных учреждений Украины (продолжение). Бухгалтерский учет и анализ. 2014. №5. С. 32 – 43. (Республіка Білорусь) (заг. обсяг 0,5 друк. арк., особисто автору належить 0,25 друк. арк.: визначено вплив облікової стандартизації в бюджетних установах на облік основних засобів (в т.ч. земельних ділянок)).

12. Petruk O., Legenchuk S., Ostapchuk T., Novak O. Questions of Recognition and Depreciation of Objects of Accounting in the Field of Land Relations. European Cooperation. Vol 8, No 39 (2018). pp. 35 – 49. (Польща) (заг. обсяг 0,85 друк. арк., особисто автору належить 0,3 друк. арк.: визначено критерії визнання земельних активів та прав на них в складі об'єктів бухгалтерського обліку).

**Статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:**

13. Остапчук Т.П. Розвиток методичних підходів до облікового забезпечення права власності на земельні активи в Україні. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2015. № 3(73). С. 23 – 32. (включено до: Index Copernicus International, Google Scholar, DOAJ) (1,0 друк. арк.).

14. Остапчук Т.П., Мельник С.І. Земельна рента у дисертаційних дослідженнях українських та російських вчених або відсутність необхідного. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2009. № 4(50). С. 216 – 222. (включено до: Index Copernicus International, Google Scholar, DOAJ) (заг. обсяг 1,2 друк. арк., особисто автору належить 0,6 друк. арк.: досліджено проблемні напрями процесів формування земельної ренти в дисертаційних роботах українських вчених).

15. Остапчук Т.П. Плата за використання земель населених пунктів під житловим фондом: обліковий аспект. Вісник Житомирського державного

технологічного університету. Економічні науки. 2010. № 1(51). С. 202 – 205. (включено до: Index Copernicus International, Google Scholar, DOAJ) (0,7 друк. арк.).

**Статті у наукових фахових виданнях України:**

16. Остапчук Т.П. Нариси проблем обліково-аналітичного забезпечення земельних відносин в Україні. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2011. № 3(57). С. 120 – 128. (0,9 друк. арк.).

17. Остапчук Т.П. Концептуально-методологічні основи оцінки земельних ресурсів. Вісник Запорізького національного університету: Збірник наукових праць. Економічні науки. 2011. № 4(12). С. 54 – 62. (0,9 друк. арк.).

18. Остапчук Т.П. Методологічні аспекти нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів: сучасний стан та перспективи розвитку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2011. № 4(58). С. 280 – 286. (0,8 друк. арк.).

19. Остапчук Т.П. Обліково-методичне забезпечення експертної оцінки земель: стан і проблеми. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2012. № 1(59). Ч. 1. С. 140 – 144. (0,9 друк. арк.).

20. Остапчук Т.П. Обліково-аналітичне забезпечення операцій із земельними ресурсами. Економічний аналіз: зб. наук. праць. 2012. Вип. 10. Ч. 3. С. 200–203. (0,56 друк. арк.).

21. Остапчук Т.П. Обліково-правові аспекти генезису земельних відносин. Економічні науки: зб. наук. праць. 2012. Вип. 9 (33). Ч. 2. С. 529–537. (0,56 друк. арк.).

22. Остапчук Т.П. Земельна рента в системі бухгалтерського обліку. Вісник ДонНУЕТ. Економічні науки. 2012. № 3 (55). С. 376 – 382. (0,67 друк. арк.).

23. Остапчук Т.П. Облікова оцінка земельних ресурсів: міжнародний досвід та вітчизняна практика. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. Житомир: Житомирський державний технологічний університет. 2012. № 2(60). С. 79 – 85. (0,9 друк. арк.).

24. Остапчук Т.П. Теоретичні та прикладні аспекти обліку у сфері землекористування. Вісник Тернопільського національного економічного університету: науковий журнал. 2013. Вип. 1. С. 154 – 164. (0,88 друк. арк.).

25. Остапчук Т.П. Земельна рента: поняття, економічний зміст, можливість визнання та ідентифікації в бухгалтерському обліку. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2013. Т.1. № 3. С. 215 – 221. (0,9 друк. арк.).

26. Остапчук Т.П. Обліково-методичні підходи до відображення прав постійного та тимчасового користування земельними активами. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2015. № 4(74). С. 50 – 60. (1,3 друк. арк.).

27. Остапчук Т.П. Основи облікового забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання земельних ресурсів в Україні. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. 2017. Вип. 2 (37). С. 60 – 66. (0,87 друк. арк.).

28. Остапчук Т.П. Речові права на земельні активи: порядок визнання об'єктів бухгалтерського спостереження. Економіка. Фінанси. Менеджмент:

актуальні питання науки і практики: Всеукраїнський науково-практичний журнал. 2017. Вип. 12 (28). С.115 – 123. (0,74 друк. арк.).

29. Остапчук Т.П. Підходи до відображення капіталізації прав користування земельними активами в бухгалтерському обліку. Облік і фінанси. 2017. № 4 (78). С. 58 – 65. (0,98 друк. арк.).

30. Остапчук Т.П. Правові аспекти оцінки земельних активів та прав на них в Україні: сучасний стан розвитку. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Економічні науки. 2018. № 1(86). С. 35 – 40. (0,53 друк. арк.).

31. Легенчук С.Ф., Остапчук Т.П. Конвергована облікова модель: правові наслідки та соціальний ефект від впливу на об'єкти бухгалтерського спостереження земельних ресурсів в умовах гібридної війни. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики: Всеукраїнський науково-практичний журнал. 2018. Вип. 4 (32). С.93–103. (заг. обсяг 0,93 друк. арк., особисто автору належить 0,46 друк. арк.: визначено вплив процесів міжнародної стандартизації, гармонізації та конвергенції облікових систем на бухгалтерський облік земельних активів та прав на них).

32. Laichuk S.M., Ostapchuk T.P., Polischuk I.R. Information and legal aspects of accounting for agricultural land resources. Financial and credit activity: problems of theory and practice. 2018. Vol 2, No 25. pp. 115–121. (заг. обсяг 0,75 друк. арк., особисто автору належить 0,35 друк. арк.: розкрито особливості облікового відображення операцій з земельними паями).

33. Легенчук С.Ф., Остапчук Т.П. Земельні активи в системі бухгалтерських категорій та понять. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2018. № 2(84). С. 3–9. (заг. обсяг 0,86 друк. арк., особисто автору належить 0,43 друк. арк.: сформовано категорійно-понятійний апарат об'єктів обліку сфери земельних відносин).

34. Остапчук Т.П., Гавриловська Д.В. Інвентаризація земельних ділянок: обліково-практичний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. 2018. № 3 (41). С. 42–46. (заг. обсяг 0,75 друк. арк., особисто автору належить 0,4 друк. арк.: визначено особливості проведення інвентаризації земельних активів та прав на них за певними етапами).

### **Матеріали конференцій:**

35. Остапчук Т.П. Бухгалтерський облік як засіб реалізації положень законодавчих актів із земельних питань. Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: збірник тез доповідей ІХ Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, (м. Тернопіль, 23-24 лютого 2012 р.): У 2-х частинах. Ч. 2. Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка», 2012. С. 337-339. (0,2 друк. арк.).

36. Остапчук Т.П. Обліково-правові проблеми сфери земельних відносин. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія, організація: тези доповідей учасників Х Міжнародної наукової конференції (м. Київ, 30 березня 2012 р.). К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. С. 302-305. (0,2 друк. арк.).

37. Остапчук Т.П. Вплив земельної ренти на формування вартості земельних

ресурсів та можливість її застосування в обліковій системі. Проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту: збірник тез за матеріалами I Міжнародної науково-практичної конференції (Севастополь-Житомир, 11-13 травня 2012 р.). Житомир: ЖДТУ, 2012. С. 186-189. (0,2 друк. арк.).

38. Остапчук Т.П. Проблеми адаптації світових методів економічної оцінки земель до вітчизняної облікової практики. Актуальні проблеми економіки: теоретичні та практичні аспекти: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 27-28 січня 2012 року): У 2-х частинах. Частина II. Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2012. С.99-100. (0,3 друк. арк.).

39. Остапчук Т.П. Законодавчі основи регулювання оцінки земельних ресурсів: визначення передумов внесення змін. Економічні погляди: теорія і практика: збірник тез наукових робіт Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 3-4 лютого 2012 р.). У 2-х частинах. Ч. II. О.: «Центр економічних досліджень та розвитку», 2012. С. 20-21. (0,3 друк. арк.).

40. Остапчук Т.П. Обліково-методичні аспекти прав постійного користування земельними ресурсами. Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 15 березня 2012 р.). К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. С. 118-120. (0,2 друк. арк.).

41. Остапчук Т.П. Методологічні підходи до облікового забезпечення права власності на земельні ресурси: дискусійні питання. Інтеграційний вибір України: історія, сучасність, перспективи: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю (м. Вінниця, 10 квітня 2012 р.). Том II. Тернопіль: Крок, 2012. С. 116 – 118. (0,2 друк. арк.).

42. Остапчук Т.П. Методологические аспекты учета земельных ресурсов: международная нормативная практика. Перспективы развития региональной экономической политики: материалы Международной научно-практической конференции (г. Балаково, 15 мая 2012 г.). Ч. II. Балаково: Изд-во Балаковского института экономики и бизнеса (филиал) ФГБОУ ВПО СГСЭУ, 2012. С.115 – 123. (0,4 друк. арк.).

43. Остапчук Т.П. Методичні аспекти обліку речових прав на земельні ресурси: земельний сервітут, емфітевзис, суперфіцій. Перспективи розвитку обліку, аналізу і аудиту в контексті інтеграційних і глобалізаційних процесів: матеріали Всеукраїнської науково-методологічної конференції (м. Севастополь, 26 - 28 квітня 2012 р.). Севастополь: СевНТУ, 2012. С. 76-78. (0,2 друк. арк.).

44. Остапчук Т.П. До питань облікової політики щодо обліку земельних ресурсів. Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу: тези доповідей IV Міжнародної науково-практичної інтернет конференції (м. Донецьк, 25 квітня 2012 р.). Донецьк: ДонНУЕТ, 2012. С. 173 – 175. (0,2 друк. арк.).

45. Остапчук Т.П. Роль теорії земельної ренти в обліковому забезпеченні операцій з земельними ресурсами. Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: тези виступів XI Міжнародної наукової конференції. Житомир: ЖДТУ, 2012. С. 304 – 306. (0,2 друк. арк.).

46. Остапчук Т.П. Методические подходы к отображению операций по получению и эксплуатации земельного участка по договору эфитевзиса: учетная практика Украины. Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління: тези виступів XII Міжнародної наукової конференції (м. Житомир, 24-25 жовтня 2013 р.). Житомир: ЖДТУ, 2013. С. 261-262. (0,2 друк. арк.).

47. Остапчук Т.П., Кравчук Н.В. Методичні аспекти виникнення та порядку реєстрації обмежених речових прав на земельні активи в бухгалтерському обліку: сервітут, суперфіцій, емфітевзис. Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки (м. Житомир, 14-16 травня 2014 р.). Т. II. Житомир: ЖДТУ, 2014. С. 225-226. (заг. обсяг 0,2 друк. арк., особисто автору належить 0,1 друк. арк.: розкрито особливості відображення в обліку витрат на реєстрацію обмежених речових прав).

48. Остапчук Т.П. Обліково-правові аспекти операцій з земельними ресурсами: особливості використання обмежених речових прав. Розвиток національної економіки: теорія і практика: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Івано-Франківськ, 3-4 квітня 2015 р.). Тернопіль: Крок, 2015. С. 303 – 304. (0,3 друк. арк.).

49. Остапчук Т.П. Підстави та облікове відображення порядку виникнення повного права власності та речових прав на земельні активи. Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у XXI-му столітті : тези виступів Міжнародної науково-практичної конференції (м. Житомир, 6-7 листопада 2015 р.). Житомир: ЖДТУ, 2015. С. 69 – 70. (0,3 друк. арк.).

50. Остапчук Т.П. Аналітичне забезпечення операцій з земельними ресурсами сільськогосподарського призначення. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування: тези виступів Міжнародної науково-практичної конференції (м. Житомир, 25 листопада 2016 р.). Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. С. 166 – 169. (0,2 друк. арк.).

51. Остапчук Т.П., Поплавська В.В. Земельні ресурси як об'єкти інвестиційної діяльності. Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки (м. Житомир, 17-19 травня 2017 р.). Т. II. Житомир: ЖДТУ, 2017. С. 23. (заг. обсяг 0,2 друк. арк., особисто автору належить 0,1 друк. арк.: визначено особливості облікового відображення об'єктів інвестиційної нерухомості сфери земельних відносин за обліковими стандартами).

52. Остапчук Т.П. Проблеми визнання земельних ресурсів як об'єктів бухгалтерського обліку на підставі права власності на них. Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: тези виступів Міжнародної наукової конференції (м. Житомир, 20-21 жовтня 2017 р.). Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. С. 119 – 121. (0,2 друк. арк.).

53. Остапчук Т.П. Юридичні підстави облікового відображення земельних прав: існуючі проблеми документування операцій щодо їх виникнення. Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції: збірник матеріалів X Міжнародної науково-практичної

конференції (м. Київ, 24 листопада 2017 р.). К.: ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 120 – 123. (0,3 друк. арк.).

54. Остапчук Т.П. Питання встановлення прав на земельні ресурси в забезпеченні сталого розвитку діяльності суб'єктів господарювання. Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу: тези доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Харків, 22 березня 2018 р.). Х.: ХДУХТ, 2018. С. 157 – 158. (0,12 друк. арк.).

55. Остапчук Т.П. До питань відображення земельних активів в складі об'єктів інвестиційної нерухомості. Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 18-19 квітня 2018 р.). Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. С. 93 – 96. (0,27 друк. арк.).

56. Остапчук Т.П. Гармонізація облікових систем за напрямками Євроінтеграції та міжнародної стандартизації: вплив на облікове забезпечення операцій з земельними ресурсами. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 17-18 травня 2018 р.). Львів: Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2018. С. 233 – 236. (0,26 друк. арк.).

57. Остапчук Т.П. Передумови формування концептуально-стратегічних основ обліку земельних ресурсів в Україні. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 31 травня–01 червня 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 322 – 325. (0,22 друк. арк.).

58. Остапчук Т.П., Іваненко Г.О. Правові аспекти операцій з земельними паями: вплив на облікове відображення. Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки (м. Житомир, 16-18 травня 2018 р.). Т.П. Житомир: ЖДТУ, 2018. С. 268-269. (заг. обсяг 0,2 друк. арк., особисто автору належить 0,1 друк. арк.: розкрито правові особливості відображення в обліку операцій з земельними паями та їх переведенням в земельні ділянки).

59. Остапчук Т.П. Вплив правового фактору на формування облікової інформації в сфері земельних відносин в Україні. Розвиток національних фінансово-економічних систем в умовах глобальних викликів: збірник матеріалів II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Київ, 5 жовтня 2018 р.). К.: ТОВ «ВПО», 2018. 370 с., С. 117 – 120. (0,2 друк. арк.).

## АНОТАЦІЯ

**Остапчук Т.П. Теорія та методологія бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет

Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2019.

Робота присвячена вирішенню наукової проблеми розвитку теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них. Обґрунтовано необхідність розробки теоретичних положень бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них на основі неінституційної теорії. Розроблено теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку земельних квазі-активів. Запропоновано методичні підходи до оцінки земельних активів та земельних квазі-активів через формування метрики їх вартості з врахуванням впливу якісних, часових та правових індикаторів та їх дефазифікації в кількісний вимір на основі теорії нечітких множин. Розроблено методичні підходи до облікового відображення земельних активів із врахуванням набору складових права власності на активи, тобто пучка прав, що її втілюють, та подальшого його поділу на окремі правомочності.

**Ключові слова:** земельні активи, права на земельні активи, земельні квазі-активи, справедлива вартість, право оренди, право постійного користування, емфітевзис, суперфіцій, земельний сервітут.

### АННОТАЦИЯ

**Остапчук Т.П. Теория и методология бухгалтерского учета земельных активов и прав на них. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2019.

Работа посвящена решению научной проблемы развития теоретико-методологических основ бухгалтерского учета земельных активов и прав на них. Обоснована необходимость разработки теоретических положений бухгалтерского учета земельных активов и прав на них на основе неинституциональной теории. Разработаны теоретико-методологические основы бухгалтерского учета земельных квази-активов. Предложены методические подходы к оценке земельных активов и земельных квази-активов через формирование метрики их стоимости с учетом влияния качественных, временных и правовых индикаторов и их дефазификации в количественное измерение на основе теории нечетких множеств. Разработаны методические подходы к учетному отображению земельных активов с учетом набора составляющих права собственности на активы, то есть пучка прав, которые ее воплощают, и дальнейшего его разделения на отдельные правомочия.

**Ключевые слова:** земельные активы, права на земельные активы, земельные квази-активы, справедливая стоимость, право аренды, право постоянного пользования, эмфитевзис, суперфиций, земельный сервитут.



## ABSTRACT

**Ostapchuk T.P. Theory and methodology of accounting for land assets and rights to them. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of Doctor of Economic Sciences, speciality 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2019.

The thesis is aimed at solving the scientific problem of development of theoretical and methodological principles of accounting for land assets and rights to them.

The theoretical principles of accounting for land assets and rights to them based on the neo-institutional theory of property rights have been developed, in terms of definition of the concept of land assets and rights to them, their classification, as well as criteria for their recognition in the composition of accounting objects, which allows the use of theoretical and methodological approaches to the accounting of assets of enterprises based on recognized in the world society of leading economic theories and ensures the authenticity of recognition of land assets and rights to them in the composition of accounting objects by regulatory factors which are fundamental in the system of land relations. Its main provisions allowed to explore the processes of distribution and combination of property rights between economic entities in order to maximize their effective use, as well as they are in line with the latest changes that have been made to the Conceptual Framework for Financial Reporting in 2018, which enables to apply them in accounting practice of enterprises.

When disclosing the impact of legal traditions and the convergent accounting standardization model on the accounting objects for transactions with land assets and the rights to them, it was established that: 1) the process of harmonization at the domestic level has actually been completed, besides Ukraine is now working with a converged accounting model (developed by the International Accounting Standards Board (IASB) and the Financial Accounting Standards Board (FASB), which develops GAAP US, and the expressed through the Conceptual Framework of Financial Statements); 2) for the formation of the conceptual principles of accounting for land resources and rights to them, it is necessary to take into account two blocks of regulatory documents: 1) the normative and legal block – national codes, laws, orders and 2) normative and methodological block – IFRS; Accounting Provisions (Standards); EU Directives and Convergent Accounting Model (Conceptual Framework for Financial Statements).

The theoretical and methodological principles of accounting for land quasi-assets are developed (their concepts and criteria of recognition in accounting, classification, estimation, methodical approaches to reflection in accounting and reporting forms are determined), which gives an opportunity to take into account standards of two blocks of legislative documents in the system of accounting that have normative and legal as well as normative and methodological nature and to eliminate legal contradictions that arise when performing transactions with partial and limited rights to land and assets in the accounting system. The concept of «land quasi-assets» is not related to the material content of objects that may be reflected in accounting, but with their intangible component, i.e. partial rights (separate components of the full ownership of the objects).

Land quasi-assets should be understood as assets which are economic resources controlled by a business entity as a result of past events, that are not tangible and embodied in partial or limited rights of possession, using, and disposing of land assets, and also have the potential for obtaining economic benefits.

It is determined that the fundamental basis for the value measurement of accounting objects is the definition of the «field of estimates» as an ordered set of variants obtained by different methods of quantification of a single fact of economic life, which is described not by a single (point) estimate but by its set. As a result of the defining of the field of assessments by objects of land assets and rights to them a metric of their value as an estimated expression of a set of certain coordinates was formed, represented by such indicators as: legal, physical and time properties that form a qualitative assessment of these accounting objects. Using the developed methodological approaches to the formation of the value of land assets and quasi-assets, qualitative indicators (physical and legal indicators of cost metrics) were translated using linguistic variables into quantitative, i.e., transformed into monetary expression.

To solve issues regarding the methodological provision of transactions with land assets and rights to them, the following was developed: 1) Draft of the accounting provision (standard) 35 «Land Assets and Rights to them», which defines the methodological principles for the formation of information on land assets and rights to them in accounting; 2) recognition criteria summarizing the list of possibilities for these accounting objects; 3) theoretical and methodical approaches to accounting of transactions with land assets as objects of investment real estate; 4) methodical approaches to the formation of the fair value of land assets and rights to them, which do not contradict IFRS 13 «Fair value measurement» and correspond to the third level of the Hierarchy of sources of fair value; 5) forms of primary documents taking into account the specific features of such accounting objects as land assets and land quasi-assets; 6) the procedure for conducting an inventorying at an enterprise and summarizing its results to confirm the financial statements data for transactions with the availability and movement of land assets and rights to them; 7) directions of generalization of information on the presence and movement of land assets and land quasi-assets at the enterprise in the «Notes to the Annual Financial Statements».

Use of developed methodological approaches to transactions with land assets in accounting practice will ensure: 1) the harmonization of legislative acts of two blocks: the normative and legal (Land Code of Ukraine, the Civil Code of Ukraine, the Law of Ukraine «On Land Lease», the Law of Ukraine «On Financial Leasing») as well as the normative and methodological nature (IAS 16, IAS 38, IAS 40, AP(S) 7, AP(S) 8, AP(S) 32); 2) the authenticity of recognition of land assets in the accounting objects by legal factors; 3) the use of methodical approaches to the valuation of land assets that are in accordance with the Hierarchy of fair value determined in accordance with IFRS 13; 4) meeting the needs of those users whose powers, as well as the possibilities and means of obtaining information are limited, and which use financial statements as the main source of information about the business activities of the enterprise.

**Key words:** land assets and rights to them, land quasi-assets, fair value, lease right, right of permanent use, emphyteusis, superficies, land servitude.

Підписано до друку 03.05.2019 р. Формат 60x90 1/16  
Папір друкарський. Друк офсетний  
Гарнітура Time New Roman. Ум. друк. арк. 1,9  
Тираж 150. Зам. № 118  
Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора  
у Житомирському державному технологічному університеті  
10005, Україна, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103,  
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи  
ЖТ №08 від 26.03.2004 р.