

Шепель І.В.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри підприємництва, обліку та фінансів
Херсонського державного аграрно-економічного університету
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6728-5579>*

Shepel Inesa

*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Entrepreneurship,
Accounting, and Finance
Kherson State Agrarian and Economic University*

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ: ПРОБЛЕМИ, ВИКЛИКИ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ

Анотація. У статті розглянуто актуальні проблеми обліку земельних ресурсів у сільському господарстві, зокрема відсутність єдиних методичних підходів до їх класифікації, оцінки та відображення у обліку. Проаналізовано вплив воєнних дій на організацію обліку земель, зокрема проблеми замінування, окупації та пошкодження ділянок. Визначено необхідність створення спеціалізованих субрахунків у робочому плані рахунків для відображення тимчасово окупованих земель. Запропоновано вдосконалення методики оцінки земель, враховуючи сучасні реалії, та розробку нових форм звітності, що містять інформацію про ступінь використання земель, нормативну грошову оцінку, розподіл за категоріями угідь, правовий статус та рівень пошкодження. Обґрунтовано необхідність узгодження бухгалтерського обліку, що сприятиме підвищенню точності аналітичної інформації, ефективному управлінню земельними ресурсами.

Ключові слова: облік земельних ресурсів, оцінка земель, бухгалтерський облік, нормативна грошова оцінка, управління земельними ресурсами, класифікація земель, фінансова звітність.

Вступ та постановка проблеми. Ефективне використання земельних ресурсів у сільському господарстві є одним із ключових чинників стабільного розвитку аграрного сектору. Однак сучасна система бухгалтерського обліку земельних ділянок має суттєві недоліки, серед яких відсутність єдиної класифікації земель у складі основних засобів, недостатня деталізація інформації щодо їх правового статусу, грошової оцінки, ступеня використання та фізичного стану. Вплив воєнних дій ще більше ускладнив ситуацію, спричинивши тимчасову окупацію частини земель, їх замінування та руйнування, що створює нові виклики для обліку та оцінки цих активів. Наразі в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств відсутній чіткий механізм відображення земельних ресурсів у фінансовій звітності, що унеможливлює ефективне управління ними. Недосконалість нормативно-правового регулювання та відсутність спеціалізованих бухгалтерських рахунків для обліку земель, які перебувають у зоні бойових дій або тимчасово виведені з господарського обороту, ускладнюють оцінку економічних збитків та розробку заходів з відновлення аграрного виробництва. Отже, постає необхідність розробки оновленої методики обліку земельних ресурсів, яка враховуватиме особливості їх використання, класифікацію за правовим статусом та вплив зовнішніх факторів, зокрема воєнних дій. Це сприятиме підвищенню інформативності облікових даних, ефективності контролю за використанням земельних ділянок та прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми удосконалення обліку земельних ресурсів у сільському господарстві досліджували такі українські науковці: Кузьмін Т.Л. розглядає теоретичні та методичні основи функціонування і розвитку земельних відносин у сільськогосподарських підприємствах [1, с. 82]. Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.І. аналізують питання обліку земельних ресурсів та пропонують шляхи його вдосконалення в аграрних формуваннях [2, с. 135]. Ємець О.І., Григорів О.О., Чумичкіна Е.В. проаналізували сучасні проблеми обліку земельних ділянок, зокрема питання їх класифікації, оцінки та раціонального використання. Запропоновано вдосконалення підходів до обліку землі у фермерських господарствах [3, с. 128]. Іванюк Т.Л., Баланюк І.Ф. Досліджено вплив децентралізації на функціонування ринку сільськогосподарських земель, виявлено недоліки нормативно-правової бази та запропоновано шляхи їх вирішення для ефективного використання земельного фонду [4, с. 35].

Баланюк І.Ф., Шеленко Д.І., Леськів І.Ю., Іванюк Т.Л. в своїх дослідженнях обґрунтували методичні підходи до оцінки та бухгалтерського обліку земельних ділянок, запропонували введення єдиної інформаційної системи обліку земель, що сприятиме прозорості та ефективному управлінню земельними ресурсами [5, с. 46]. Іванюк Т.Л., Савка М.В., Баланюк І.Ф. проаналізували методологічні підходи до вивчення земельних відносин у фермерських

господарствах, запропонували нові підходи до їхньої класифікації та оцінки ефективності використання земель [6, с. 40]. Благун І.І., Судук Н.В. досліджували роль земельних ресурсів у формуванні економічного потенціалу держави, виявили основні проблеми земельного обліку та запропонували заходи щодо їх удосконалення на макроекономічному рівні [7, с. 233]. Термець Л.А. запропонував удосконалену систему показників оцінки ефективності використання земель у сільському господарстві, що включає економічні, екологічні та соціальні аспекти. Аналіз останніх наукових досліджень свідчить про активну розробку питань, пов'язаних з обліком земельних ресурсів, їх оцінкою, ефективним використанням та нормативно-правовими аспектами. Основними викликами залишаються відсутність єдиної інформаційної системи обліку земель, складність оцінки земельних ділянок та проблеми регулювання ринку землі в умовах децентралізації [8, с. 305].

Касперевич Л.В. досліджує методи оцінки сільськогосподарських земель в умовах ринкових відносин, акцентуючи увагу на їхню економічну ефективність та вплив на ринок землі [9, с. 8]. Камінецька О.В. аналізує управління земельно-ресурсним потенціалом територій, визначаючи його вплив на рівень добробуту населення та пропонуючи шляхи його вдосконалення [10, с. 112]. Іванченко В.О. розглядає організаційно-інституційні аспекти сталого розвитку підприємництва в аграрному секторі, досліджуючи механізми його підтримки та розвитку [11, с. 75]. Іванюк Т.Л. вивчає трансформацію земельних відносин у ринкових умовах, аналізуючи вплив реформ на ефективність використання земельних ресурсів [12, с. 93]. Попри наявні дослідження, присвячені обліку земельних ресурсів у сільському господарстві, залишається низка невирішених аспектів, що вимагають додаткового наукового обґрунтування та практичного впровадження. Зокрема: відсутність уніфікованого підходу до класифікації земельних ресурсів у бухгалтерському обліку, тому що нинішня система обліку не передбачає окремих рахунків для відображення земель, що тимчасово не використовуються через окупацію, замінування або інші обставини, що ускладнює оцінку активів підприємства. Недостатність інформації щодо фізичного стану земель та відсутність у фінансовій звітності показників, що відображають ступінь використання земель, рівень їх деградації чи пошкодження внаслідок бойових дій. Це призводить до спотворення реальної картини щодо активів аграрного сектору.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є вдосконалення методологічних та організаційних підходів до бухгалтерського обліку земельних ресурсів у сільському господарстві з урахуванням сучасних викликів, зокрема наслідків військових дій, змін у земельному законодавстві та необхідності забезпечення прозорого управління земельним фондом.

Для досягнення поставленої мети передбачено виконання таких завдань: проаналізувати існуючі

підходи до обліку земельних ресурсів та виявити основні недоліки, що перешкоджають ефективному використанню земель у сільському господарстві. дослідити вплив військових дій на облік та оцінку земельних ресурсів, зокрема питання тимчасово окупованих, пошкоджених та замінованих земельних ділянок, обґрунтувати необхідність удосконалення класифікації земель у бухгалтерському обліку, з урахуванням прав власності, ступеня використання у виробничій діяльності та можливості відновлення після військових дій, розробити рекомендації щодо доповнення робочого плану рахунків новими субрахунками для відображення земельних ділянок із особливими умовами використання (окуповані, заміновані, виведені з обігу). Запропонувати оновлені підходи до оцінки вартості земельних ресурсів та формування звітності, що включатиме інформацію про рівень використання земель, їх фізичний стан та нормативну грошову оцінку та обґрунтувати необхідність гармонізації даних бухгалтерського обліку із Державним земельним кадастром для забезпечення достовірності інформації про земельний фонд та розробити пропозиції щодо впровадження уніфікованих первинних документів для оформлення операцій із земельними ресурсами, зокрема для фіксації їх стану, права власності та економічного використання. Реалізація цих завдань сприятиме підвищенню ефективності обліку земельних ресурсів у сільському господарстві, зниженню ризиків фінансових втрат підприємств та забезпеченню національного використання земельного фонду.

Результати дослідження. Існуючі методи грошової оцінки не враховують втрати, спричинені бойовими діями, забрудненням чи іншими негативними факторами, що робить неможливим визначення реальної вартості землі та відповідних збитків. Відсутність узгодженого механізму синхронізації даних між державним земельним кадастром та бухгалтерським обліком сільськогосподарських підприємств, що ускладнює контроль за правовим статусом і використанням земель. Відсутність єдиних вимог до первинної документації щодо обліку земельних ресурсів, що створює проблеми в обліковій політиці підприємств та унеможливорює чіткий контроль за рухом земельних активів. Наявна звітність не містить окремих колонок для відображення окупованих, замінованих земель або ділянок, що тимчасово виведені з експлуатації, що ускладнює прийняття рішень щодо відновлення земельного фонду. Таким чином, існує нагальна потреба в комплексному вдосконаленні методології бухгалтерського обліку земельних ресурсів, зокрема розробці нових підходів до класифікації, оцінки та звітності, що враховують сучасні виклики аграрного сектору.

Для ефективного обліку, реєстрації та контролю за господарськими засобами важливо мати чітку та обґрунтовану класифікацію. Проте наразі в обліку відсутня систематизація земельних ресурсів, що створює потребу у розробці науково обґрунтованого підходу до їх класифікації. Враховуючи можливе цільове використання земель у виробничій

діяльності, доцільно розподіляти їх на дві основні групи: землі, що використовуються для обробітки (власні, орендовані на фінансових чи операційних засадах, передані в суборенду або перебувають у заставі), та землі, які виведені з виробничого процесу. Такий підхід забезпечить формування аналітичних даних щодо напрямків використання земельних ділянок у діяльності сільськогосподарських підприємств. Для узгодження господарського обліку із земельним кадастром пропонується групувати земельні ресурси відповідно до їх цільового призначення.

Отже, певні операції, пов'язані із землею, можна віднести до об'єктів інвестиційної діяльності підприємства. Згідно з пунктом 4 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», до інвестиційної нерухомості належать земельні ділянки, які перебувають у власності або фінансовій оренді та утримуються з метою отримання доходу від оренди чи збільшення власного капіталу, а не використовуються для виробничих потреб, постачання продукції, надання послуг, адміністративних цілей або реалізації у межах звичайної господарської діяльності [13]. Якщо підприємство використовує у виробничій діяльності земельні ресурси, що перебувають у його власності або у фінансовій оренді, такі землі відносять до категорії операційної нерухомості. Відповідно до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість», інвестиційною нерухомістю вважається земля або будівлі (або їх поєднання), які власник чи орендар утримує на підставі договору фінансової оренди з метою отримання доходу від орендних платежів, збільшення ринкової вартості або для обох цих цілей [14]. При цьому вони не повинні використовуватися у виробничих процесах, постачанні товарів, наданні послуг, адміністративних завданнях або реалізації в рамках звичайної господарської діяльності. Таким чином, земельні ділянки визнаються основними засобами згідно з МСБО 16 «Основні засоби», якщо вони безпосередньо залучені до операційної діяльності підприємства. Водночас земельні ресурси класифікуються як інвестиційна нерухомість, якщо вони призначені для отримання економічних вигод у довгостроковій перспективі. Питання обліку орендованих земельних ділянок розглядається у МСБО 17 «Оренда», де порядок їх відображення залежить від виду оренди – фінансової або операційної. Відповідно до пункту 55 МСБО 41 «Сільське господарство», підприємство повинно обліковувати земельні ресурси за вимогами МСБО 16 «Основні засоби» або МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість», залежно від того, який стандарт є найбільш доцільним у конкретній ситуації.

Таким чином, як на національному, так і на міжнародному рівнях земля володіє всіма характеристиками довгострокового ресурсу та активу підприємства, що дозволяє віднести її до складу основних засобів. Однак у чинній системі бухгалтерського обліку відсутня деталізована класифікація земельних ресурсів у межах цієї категорії. Оскільки земельні ресурси мають складну структуру, виникає

необхідність у їхньому системному групуванні за певними критеріями. Це сприятиме впорядкуванню інформації, забезпеченню контролю за станом і рухом земель, а також пришвидшенню прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо їхнього ефективного використання у господарській діяльності. У межах обліково-аналітичного процесу земельні ресурси можна класифікувати за такими критеріями, як суб'єкти права власності, форма користування та володіння, рівень залучення у виробничу та господарську діяльність, галузева приналежність, а також участь у механізмах іпотечного кредитування (табл. 1). Використання цих ознак дозволить оцінити вплив кожного з факторів на особливості організації обліку земельних ресурсів.

У сучасних умовах питання раціонального та ефективного використання земельних ресурсів набуває особливої важливості. З метою підвищення контрольної функції бухгалтерського обліку та покращення інформаційного забезпечення пропонується класифікувати земельні ресурси за рівнем їх залучення до обробітки: землі, що використовуються у виробництві (власні, а також ті, що перебувають у фінансовій чи операційній оренді, суборенді або під заставою); землі, вилучені з виробничого процесу (передані в операційну оренду чи суборенду; інші землі, що не використовуються (ті, що тимчасово або постійно не виконують функцій активів підприємства, зокрема через екологічні проблеми, забруднення або інші обмеження). Запропонована класифікація сприятиме отриманню аналітичної інформації щодо використання земельних ресурсів у господарській діяльності агропідприємств. Для узгодження бухгалтерського обліку із кадастровим земельним обліком доцільно одночасно групувати землі відповідно до їхнього основного цільового призначення згідно із Земельним кодексом.

Окрему увагу слід приділити впливу військових дій на класифікацію земельних ресурсів. Унаслідок бойових дій значні площі земель можуть бути тимчасово або постійно вилучені з господарського обороту через мінування, руйнування ґрунтового покриву, забруднення небезпечними речовинами чи інші фактори, що унеможливають їх використання за первісним призначенням. Це вимагає адаптації класифікації земель, зокрема введення окремої категорії земель, що потребують рекультивації або розмінування, а також врахування економічних втрат, пов'язаних із їх виведенням з обігу.

Формування якісного обліково-аналітичного забезпечення використання сільськогосподарських земельних ресурсів з урахуванням прав власності, розпорядження та користування, а також кількісних і якісних характеристик дозволить виявити недоліки у розподілі земельного фонду як на рівні окремого підприємства, так і в межах певного регіону. Це створить необхідні передумови для більш ефективного управління та раціонального використання земельних угідь.

Ефективне інформаційне забезпечення управлінської системи земельних ресурсів передбачає

Таблиця 1

Узагальнена класифікація земельних ресурсів в обліково-аналітичному процесі

Класифікаційна ознака	Групування	Використання класифікації в обліково-аналітичному процесі
За суб'єктами прав власності	1) Приватна власність 2) Комунальна власність 3) Державна власність	Для розробки методологічних основ відображення земельних ресурсів у складі основних засобів у бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання, зокрема бюджетних установ та підприємств різних форм власності.
За ознакою користування та власності	1) власні 2) у постійному користуванні 3) орендовані (фінансова, операційна оренда) 4) одержані за правом земельного сервітуту	Для визначення методики обліку земельних ресурсів, зокрема їх зарахування або вибуття з балансу підприємства, відображення на позабалансових рахунках, формування витрат, пов'язаних із придбанням, оцінки вартості в обліковій системі, а також документального підтвердження прав на землю.
За ступенем використання в господарській діяльності	1) землі, що задіяні у виробництві 2) законсервовані землі та землі запасу 3) землі, що не задіяні у виробництві	Забезпечує отримання аналітичної інформації щодо використання земельних ресурсів, оцінку необхідності капітальних поліпшень, можливості зміни категорії угідь, проведення переоцінки або тимчасового виключення земельних ділянок зі складу активів підприємства.
За галузевою ознакою	землі с.-г. призначення; промисловості; транспорту; зв'язку; землі водного і лісового фонду; ін.	Для розробки Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку та впорядкування процесу інвентаризації відповідно до вимог кадастрового обліку земель.
За ознакою участі в іпотечному кредитуванні	землі під заставою, землі, що не беруть участь в іпотечному кредитуванні	Дозволяє оцінити фінансовий стан підприємства та спрогнозувати його діяльність у майбутньому.

Джерело: складено автором

вирішення низки важливих завдань, зокрема: упорядкування системи обліку земельних ресурсів; аналіз ефективності їх використання та пошук резервів для підвищення продуктивності; розробку та впровадження управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію використання земель. На даний момент в Україні відсутній чітко визначений підхід до класифікації земельних ділянок у системі бухгалтерського обліку. Враховуючи ринкові умови та багатофункціональність земельних ресурсів у сільському господарстві, виникає необхідність у розробці комплексної системи рахунків, яка б відображала особливості земельного фонду та забезпечувала ефективний контроль і управління ним (табл. 2).

Відсутність уніфікованого підходу до обліку земель сільськогосподарського призначення може призводити до неточності у фінансовій звітності, ускладнювати інвентаризацію та оцінку вартості земельних ділянок. Для покращення інформаційного забезпечення управління земельними ресурсами необхідно розробити стандартизовані форми обліку, які враховуватимуть специфіку аграрного сектору, а також удосконалити систему показників для їх детального аналізу та контролю. Додатково, в умовах воєнних дій виникають суттєві проблеми, які унеможливають або значно ускладнюють проведення інвентаризації земельних ресурсів. Зокрема, значні території можуть бути тимчасово недоступними через бойові дії, руйнування інфраструктури або зміни у власності. Окрему загрозу становить мінування сільськогосподарських земель, що не

лише унеможливорює їх використання, а й створює серйозну небезпеку для проведення будь-яких облікових та інвентаризаційних заходів.

Крім того, знищення або пошкодження кадастрової документації, реєстрів прав власності та інших важливих даних може призвести до юридичних колізій і труднощів у відновленні прав на землю. У таких умовах необхідне впровадження сучасних цифрових методів обліку, зокрема використання дистанційного зондування землі, супутникових знімків та електронних кадастрів, що дозволить частково компенсувати обмеження, спричинені військовими діями.

З огляду на сучасні виклики, зокрема воєнні дії, до Робочого плану рахунків доцільно створити додаткові субрахунки, які дозволять більш детально відображати земельні ресурси в обліку: земельні ділянки на тимчасово окупованих територіях (враховують землі, що тимчасово перебувають поза контролем підприємства та не можуть бути використані у виробничій діяльності); земельні ділянки, що зазнали мінування або інші військові ушкодження (включають території, які стали непридатними для сільськогосподарського використання через замінування, руйнування або забруднення небезпечними речовинами); земельні ділянки, виведені з обороту (охоплюють землі, які не можуть бути використані для господарської діяльності у зв'язку з екологічними, техногенними чи військовими факторами). Внесення таких субрахунків дозволить більш точно оцінювати реальний стан земельного фонду підприємства та приймати обґрунтовані управлінські

Таблиця 2

Недоліки діючої методики організації обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення

Напрямок обліку	Характеристика недоліку
Документація	У чинній системі бухгалтерського обліку спостерігається брак спеціалізованих форм для ведення обліку земельних ресурсів, а також недостатня кількість показників, які б повною мірою відображали особливості сільськогосподарських земель. Це ускладнює процес контролю за їх використанням, оцінку продуктивності та прийняття ефективних управлінських рішень.
Інвентаризація	В інвентаризаційних описах земельних угідь відсутня інформація щодо документального підтвердження прав власності та користування землею, її грошової оцінки, цільового призначення та фактичного використання земельних ресурсів. Це ускладнює процес управління земельним фондом, проведення оцінки та здійснення ефективного контролю за використанням земельних ділянок.
Бухгалтерські рахунки	Чинна система бухгалтерського обліку земельних ресурсів базується на загальних принципах обліку земельних ділянок у складі основних засобів підприємства, проте не враховує їх класифікацію за видами угідь, правовим статусом власності та особливостями використання у виробничій діяльності. Такий підхід ускладнює аналіз ефективності використання земель, їх оцінку та контроль.
Оцінка	Нормативна грошова оцінка (НГО) – використовується для оподаткування, визначення орендної плати, розрахунку державного мита, визначення збитків при вилученні земель та інших цілей. Експертна грошова оцінка – застосовується під час купівлі-продажу земель, передачі в іпотеку, визначення інвестиційної привабливості, враховує ринкові фактори. Багато земельних ділянок не мають актуальної нормативної оцінки або відсутні у Державному земельному кадастрі. Втрата або пошкодження документів унаслідок війни ускладнює підтвердження права власності та проведення оцінки.
Звітність	На сьогоднішній день існуюча звітність щодо земельних ресурсів має значні прогалини, зокрема: відсутність інформації про фактичне використання земель (не зазначено, чи використовуються земельні ділянки у виробничому процесі або залишаються без обробки). Відсутні дані щодо причин невикористання (замінування, забруднення, тимчасова окупація).

Джерело: складено автором

рішення. Земельні ділянки, які перебувають у тимчасово окупованих зонах або стали непридатними через військові дії, можуть бути звільнені від оподаткування або підлягати пільговому режиму оподаткування. Це потребує відповідних змін у податковому законодавстві та механізмах адміністрування податків. Для більш детального обліку земельних ділянок з урахуванням їхнього стану, правового статусу та можливих обмежень використання, можна

запропонувати такі субрахунки четвертого порядку до рахунку 101 «Земельні ділянки» (табл. 3).

Запровадження таких субрахунків дозволить: деталізувати стан земельних ділянок у бухгалтерському обліку, відстежувати вплив військових дій та інших факторів на земельний фонд, здійснювати контроль за можливістю використання земельних ресурсів та оцінювати втрати та формувати резерви для відновлення земель. Актуальні проблеми оцінки

Таблиця 3

Запропоновані рахунки до включення в Робочий план рахунків

Назва рахунку	Запропоновані субрахунки
101.1 – Земельні ділянки, що використовуються у господарській діяльності	101.1.1 – Землі у власності підприємства 101.1.2 – Землі у користуванні (оренда, суборенда) 101.1.3 – Землі, передані в оренду третім особам
101.2 – Земельні ділянки, що не використовуються у виробничій діяльності	101.2.1 – Землі, тимчасово вилучені з обігу (консервація, екологічні обмеження)
101.3 – Земельні ділянки на тимчасово окупованих територіях	101.2.2 – Землі, що перебувають у судових спорах 101.3.1 – Землі у власності підприємства (ТОТ) 101.3.2 – Землі у користуванні підприємства (ТОТ)
101.4 – Земельні ділянки, що постраждали внаслідок військових дій	101.4.1 – Заміновані земельні ділянки 101.4.2 – Земельні ділянки, що зазнали фізичних руйнувань (вирви, траншеї, будівельне сміття) 101.4.3 – Землі, що зазнали хімічного забруднення
101.5 – Земельні ділянки, що потребують відновлення	101.5.1 – Деградовані землі, що підлягають рекультивції 101.5.2 – Землі, що потребують розмінування та відновлення 101.5.3 – Землі, що відновлюються після військових пошкоджень

Джерело: складено автором

земельних ділянок виникають через вплив воєнних дій, значна частина земель перебуває в зоні бойових дій або на тимчасово окупованих територіях, що унеможливорює їх оцінку; заміновані землі та ділянки, забруднені вибухонебезпечними предметами, втрачають господарську цінність; руйнування інфраструктури та логістичних маршрутів знижує вартість земель у деяких регіонах. Недосконалість кадастрових даних, тому що багато земельних ділянок не мають актуальної нормативної оцінки або відсутні у Державному земельному кадастрі, втрата або пошкодження документів унаслідок війни ускладнює підтвердження права власності та проведення оцінки. Через невизначеність щодо майбутнього використання земель, ціни на землю можуть різко змінюватися, що ускладнює проведення об'єктивної експертної оцінки та обмежений доступ до фінансування (кредити, іпотека) негативно впливає на оцінку ринкової вартості землі. Проблеми законодавчого регулювання виникають через відсутність чітких механізмів оцінки землі, яка постраждала від воєнних дій та потреба у нових методиках оцінки, що враховують ризики та потенціал відновлення земель.

Для вирішення зазначених проблем необхідно оновити методики оцінки земель з урахуванням військових ризиків, покращити кадастровий облік, запровадити механізми компенсації втрат власникам пошкоджених або забруднених земель, а також створити пільгові умови для відновлення сільськогосподарського використання постраждалих територій. В існуючих формах фінансової звітності по земельним ділянкам не враховані ризики воєнних дій (звітність не містить даних про ступінь пошкодження земельних ділянок внаслідок військових дій, відсутній облік територій, які є тимчасово окупованими або замінованими, що впливає на реальну вартість та можливість використання земель).

Рекомендується запровадити нову форму звітності щодо земельних ресурсів або розширити наявну, включивши до неї такі колонки: загальна характеристика земельної ділянки (кадастровий номер, площа (га), категорія земель (рілля, ліс, водний фонд тощо), форма власності (державна, комунальна, приватна). Навести економічні показники використання (нормативна грошова оцінка (грн/га), бал бонітету ґрунту, вартісні показники (ринкова оцінка, балансова вартість). Визначати ступінь використання (використовується у виробництві (так/ні), причина невикористання (замінування, забруднення, тимчасова окупація, відсутність доступу), вид обробітку (традиційний, мінімальний, нульовий). Наводити у фінансовій звітності, або в пояснювальній частині фактори воєнних ризиків (ступінь пошкодження (немає пошкоджень, часткове пошкодження, повне знищення), чи перебуває ділянка на окупованій території (так/ні), чи є загроза замінування (так/ні), необхідність рекультивції (так/ні, оцінка витрат). Запровадження такої деталізованої звітності дозволить підвищити прозорість обліку земельних ресурсів, сприятиме ефективному

управлінню ними та врахує вплив воєнних дій на використання земель.

Результати дослідження свідчать про те, що облік земельних ресурсів має бути організований таким чином, щоб забезпечувати накопичення та систематизацію інформації в розрізі кожного землекористувача та землевласника. Це дозволить здійснювати ефективний контроль за дотриманням прав власності на землю, її цільовим використанням та відповідністю нормативним вимогам. Такий підхід обумовлений істотними змінами у структурі власників та користувачів землі, оскільки значна частина земель сільськогосподарського призначення перейшла у власність аграрних підприємств та громадян. Внаслідок цього виникла велика кількість суб'єктів господарювання з різними організаційно-правовими формами, що призвело до активного перерозподілу земельних ділянок між землекористувачами. Водночас, відсутність уніфікованих вимог до організації первинного та аналітичного обліку земельних ресурсів у сільському господарстві спричинила ситуацію, коли облікова політика аграрних підприємств не містить чітко визначеного порядку відображення земельних ділянок у фінансових документах. Це стосується, зокрема, робочого плану рахунків, графіка документообігу, наказів щодо інвентаризації земель та спеціалізованих облікових форм.

Аналітичний облік земель, який раніше здійснювався через ведення земельних книг, кадастрових карт, планів та графіків сівозмін, фактично припинив своє функціонування. Наразі дані щодо площі та складу угідь відображаються у бухгалтерських документах довільної форми, що ускладнює їх узгодження з інформацією, яка міститься у державних кадастрах. Недостатня координація між бухгалтерським обліком сільськогосподарських підприємств та державною земельною реєстрацією значно ускладнює контроль за використанням земельних ресурсів. Додатковою проблемою є недостовірність статистичної звітності, спричинена нерегулярністю проведення інвентаризації земельних ділянок, залучених у виробничий процес. Це вказує на нагальну необхідність вдосконалення методики та організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів, що сприятиме підвищенню прозорості їх використання та ефективному управлінню земельним фондом підприємств.

Висновки. Недосконалість класифікації земельних ресурсів у бухгалтерському обліку ускладнює контроль за їхнім станом, використанням і правовим статусом. Запропоновано деталізовану класифікацію земель за ступенем їхнього використання, правовим статусом та участю у виробничій діяльності. Військові дії значно вплинули на земельний фонд України, спричинивши тимчасову окупацію, замінування та фізичне пошкодження земельних ділянок. Це вимагає доповнення робочого плану рахунків новими субрахунками для відображення таких ділянок, а також розробки спеціальних звітних форм. Оцінка земельних ресурсів вимагає оновлення підходів, оскільки існуючі методики не враховують

специфіку замінованих, деградованих та тимчасово непридатних для використання земель. Запропоновано розширити перелік показників оцінки, включаючи екологічний стан та можливість відновлення земель.

Первинний облік земельних ділянок залишається фрагментарним, що ускладнює узгодження інформації між бухгалтерськими даними та Державним земельним кадастром. Обґрунтовано необхідність уніфікації документального оформлення прав на землю та створення єдиної системи обліку. Існуюча форма звітності не враховує сучасних викликів, зокрема рівень використання земель, їхній фізичний стан та нормативну грошову оцінку. Запропоновано нову форму звітності, що включає показники замінованих, пошкоджених і тимчасово окупованих

земельних ділянок. Гармонізація бухгалтерського обліку земельних ресурсів із кадастровим обліком є критично важливою для забезпечення достовірності та прозорості управління земельним фондом. Впровадження цифрових технологій та інтеграція даних сприятимуть підвищенню ефективності обліку. Отже, для покращення управління земельними ресурсами у сільському господарстві необхідно оновити методологію бухгалтерського обліку, удосконалити систему класифікації, звітності та оцінки земель, а також забезпечити синхронізацію бухгалтерських даних із державними кадастрами. Це сприятиме ефективнішому використанню земельного фонду, підвищенню економічної стабільності аграрних підприємств та покращенню контролю за правовим статусом земель.

Список використаних джерел:

1. Кузьмін Т.Л. Удосконалення земельних відносин в сільськогосподарських підприємствах. Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії. Спеціальність: 051. Економіка. 243 с. URL: <https://vad.pnu.edu.ua/wp-content/uploads/sites/156/2023/10/kuzmin-t.l.-dysertatsiia-1.pdf> (дата звернення: 22.02.2025).
2. Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.Л. Удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів і витрат на їхнє поліпшення в агроформуваннях. *Економіка АПК*. 2007. № 11. С. 133–137.
3. Смець О.І., Григорів О.О., Чумичкіна Е.В. Облік земельних ділянок та раціональне використання землі в сільському господарстві. *Інноваційна економіка*. 2022. № 4. С. 125–130.
4. Іванюк Т.Л., Баланюк І.Ф. Функціонування ринку землі сільськогосподарського призначення в контексті децентралізації. *Аграрна економіка*. 2022. Т. 15. № 3–4. С. 30–37.
5. Баланюк І.Ф., Шеленко Д.І., Леськів І.Ю., Іванюк Т.Л. Удосконалення обліку земельних ділянок сільськогосподарських підприємств. *Вісник Прикарпатського університету*. 2020. Вип. 15. С. 44–47.
6. Іванюк Т.Л., Савка М. В., Баланюк І.Ф. Методологія дослідження земельних відносин в сільськогосподарських підприємствах і фермерських господарствах. *European Journal of Economics and Management*. 2020. Vol. 6, Issue 2. P. 36–42.
7. Благун І.І., Судук Н.В. Земельні ресурси як складова економічного потенціалу країни. *Наукові перспективи*. 2022. № 6 (24). С. 230–241.
8. Термець Л.А. Система показників ефективності використання земель у сільському господарстві. С. 304–309. URL: <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/5.3/304.pdf> (дата звернення: 11.02.2025).
9. Касперевич Л.В. Особливості оцінки сільськогосподарських земель в умовах ринкових відносин. *Агросвіт*. 2018. № 9. С. 3–10.
10. Камінецька О.В. Удосконалення управління земельно-ресурсним потенціалом територій на основі аналізу рівня добробуту: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.06. Національний університет біоресурсів і природокористування України. Київ, 2018. 206 с.
11. Іванченко В.О. Організаційно-інституційне забезпечення сталого розвитку підприємництва в сільському господарстві. *Економіка АПК*. 2020. № 12. С. 74–80.
12. Іванюк Т.Л. Трансформація земельних відносин до ринкових умов. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку агро- та електроінженерії*: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Бережани, 10 квітня 2020 р.) Тернопіль : ФОП Паляниця В. А., 2020. С. 92–94.
13. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в підприємницькій сфері. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (дата звернення: 16.02.2025).
14. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text (дата звернення: 22.02.2025).

References:

1. Kuzmin T.L. (2023) Udoskonalennia zemelnykh vidnosyn v silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Improvement of land relations in agricultural enterprises]. *Dysertatsiia na zdobuttia stupenia doktora filosofii. Spetsialnist: 051. Ekonomika*, p. 243. Available at: <https://vad.pnu.edu.ua/wp-content/uploads/sites/156/2023/10/kuzmin-t.l.-dysertatsiia-1.pdf> (accessed February 22, 2025)
2. Huzar B.S., Zahrebela N.I., Holovko L.L. (2007) Udoskonalennia bukhgalterskoho obliku zemelnykh resursiv i vytrat na yikhnie polipshennia v ahroformuvanniakh [Improvement of accounting for land resources and expenses for their enhancement in agro-formations]. *Ekonomika APK*. Vol. 11, pp. 133–137.
3. Yemets O.I., Hryhoriv O.O., Chumychkina E.V. (2022) Oblik zemelnykh dilianok ta ratsionalne vykorystannia zemli v silskomu hospodarstvi [Accounting of land plots and rational land use in agriculture]. *Innovatsiina ekonomika*. Vol. 4, pp. 125–130.

4. Ivaniuk T.L., Balaniuk I.F. (2022) Funktsionuvannia rynku zemli silskohospodarskoho pryznachennia v konteksti detsentralizatsii [Functioning of the agricultural land market in the context of decentralization]. *Ahrarna ekonomika*. Vol. 3–4, pp. 30–37.
5. Balaniuk I.F., Shelenko D.I., Leskiv I.Iu., Ivaniuk T.L. (2020) Udoskonalennia obliku zemelnykh dilianok silskohospodarskykh pidpriemstv [Improvement of land plot accounting in agricultural enterprises]. *Visnyk Prykarpatskoho universytetu*. Vol. 15, pp. 44–47.
6. Ivaniuk T.L., Savka M. V., Balaniuk I.F. (2020) Metodolohiia doslidzhennia zemelnykh vidnosyn v silskohospodarskykh pidpriemstvakh i fermerskykh hospodarstvakh [Methodology for studying land relations in agricultural enterprises and farms]. *European Journal of Economics and Management*. Vol. 6, Issue 2, pp. 36–42.
7. Blahun I.I., Suduk N.V. (2022) Zemelni resursy yak skladova ekonomichnoho potentsialu krainy [Land resources as a component of the country's economic potential]. *Naukovi perspektyvy*. Vol. 6 (24), pp. 230–241.
8. Termets L.A. Systema pokaznykiv efektyvnosti vykorystannia zemel u silskomu hospodarstvi [System of indicators for the efficiency of land use in agriculture.]. pp. 304–309. Available at: <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/ppdaa/5.3/304.pdf> (дата звернення: 11.02.2025).
9. Kasperevych L.V. (2018) Osoblyvosti otsinky silskohospodarskykh zemel v umovakh rynkovykh vidnosyn [Peculiarities of agricultural land assessment in the conditions of market relations]. *Ahrosvit*. Vol. 9, pp. 3–10.
10. Kaminetska O.V. (2018) Udoskonalennia upravlinnia zemelno-resursnym potentsialom terytorii na osnovi analizu rivnia dobrobutu [Improvement of land resource potential management of territories based on the analysis of the welfare level] : dys. ... kand. ekon. nauk: 08.00.06. Natsionalnyi universytet bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy. Kyiv. 206 p.
11. Ivanchenko V.O. (2020) Orhanizatsiino-instytutsiine zabezpechennia staloho rozvytku pidpriemnytstva v silskomu hospodarstvi [Organizational and institutional support for the sustainable development of entrepreneurship in agriculture]. *Ekonomika APK*. Vol. 12, pp. 74–80.
12. Ivaniuk T.L. (2020) Transformatsiia zemelnykh vidnosyn do rynkovykh umov [Transformation of land relations to market conditions.]. *Aktualni problemy ta perspektyvy rozvytku ahro- ta elektroinzhenerii*: Materialy Mizhnar. nauk.-prakt. konf. (Berezhany, 10 kvitnia 2020 r.) Ternopil: FOP Palianytsia V. A., pp. 92–94.
13. Normatyvno-pravove zabezpechennia bukhhalterskoho obliku v pidpriemnytskii sferi. Natsionalni polozhennia (standarty) bukhhalterskoho obliku [Regulatory and legal support of accounting in the entrepreneurial sector. National accounting standards]. Available at: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (accessed February 16, 2025).
14. Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti (MSFZ, MSFZ dlia MSP, vkluchaiuchy MSBO ta tlumachennia KTMFZ, PKT). [International Financial Reporting Standards (IFRS, IFRS for SMEs, including IAS and interpretations by IFRIC and SIC)]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text (accessed February 22, 2025).

IMPROVING THE ACCOUNTING OF LAND RESOURCES IN AGRICULTURE: PROBLEMS, CHALLENGES, AND SOLUTIONS

Summary. The article examines the current issues of accounting for land resources in agriculture, which are caused by the lack of unified methodological approaches to their classification, valuation, and representation in financial reporting. The current state of land accounting is analyzed, including shortcomings in regulatory and legal frameworks, the lack of detailed analytical accounting, and inconsistencies between accounting and cadastral records. Particular attention is given to the impact of military actions on the land resource accounting system, specifically issues related to landmine contamination, physical damage to land, the occupation of certain territories, and the inability to conduct inventory assessments in regions of active combat. The necessity of introducing specialized sub-accounts in the working chart of accounts is identified, which would allow for the recording of temporarily occupied land plots, lands that have suffered destruction or contamination, as well as plots requiring restoration after military actions. The need to improve the methodology for land valuation, considering modern conditions, including updating the normative monetary valuation and introducing adjustment coefficients that account for the degree of damage or land use restrictions, is substantiated.

Furthermore, the article highlights the need to develop a unified methodology for accounting for land resources that considers the specifics of land use in agriculture, their legal status, and usage restrictions. The integration of digital technologies, particularly geographic information systems (GIS), is proposed to enhance analytical accounting and land monitoring, enabling real-time data updates and increasing the efficiency of land resource management. In the long term, the implementation of such approaches will contribute to greater transparency in the accounting system, improved financial control, and the sustainable use of agricultural land. The article also proposes the development of new forms of accounting and statistical reporting that include detailed information on the degree of land use, normative monetary valuation, classification by land categories, legal status, level of physical damage, and potential threats such as landmine contamination. The necessity of aligning accounting records with cadastral data is substantiated, which will enhance the accuracy of financial and managerial information, ensure effective monitoring, and support strategic decision-making regarding the restoration and rational use of land resources in agriculture.

Keywords: land resource accounting, land valuation, accounting, normative monetary valuation, land resource management, land classification, financial reporting.