

Т.П. Остапчук, к.е.н., доц.

Житомирський державний технологічний університет

ОСНОВИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ ОХОРОНИ ТА СТІЙКОГО ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УКРАЇНІ

Досліджено проблеми облікового забезпечення земель сільськогосподарського призначення з метою розробки методичних підходів для достовірного відображення в обліку операцій з земельними ресурсами, що стануть основою удосконалення контрольних процедур для збереження та охорони земель.

Одним з найважливіших пріоритетів державної політики, умовою стабільності та розвитку національної економіки країни є науково обгрунтована політика землекористування, що виступає економічним індикатором розвитку держави та одним із шляхів подолання фінансово-економічної кризи країни при її виникненні. Світова практика показала, що єдиним універсальним обмінним еквівалентом на шляху подолання економічної кризи будь-якої держави є природні ресурси, а одним із значущих, практично відтворювальних ресурсів, є земля.

В залежності від категорії земель на них можуть встановлюватись як речові права, так і повне право власності. Однак, це право власності залишається неповноцінним, оскільки власники земельних ділянок не можуть ним вільно скористатися (продавати, передавати в спадок, дарувати тощо). Це стосується земель сільськогосподарського призначення, на продаж яких встановлено мораторій, щодо заборони на відчуження та зміну цільового призначення земель сільськогосподарського призначення до 2017 року включно.

Ключові слова: *землі сільськогосподарського призначення; земельна частка; земельний пай; облікове забезпечення операцій з земельними ресурсами.*

Постановка проблеми. Українські землі – це 29,9 % світових запасів чорнозему і майже 40 % європейських¹. Наша держава входить до переліку країн з найбільшими площами орних земель. Значення цього статусу складно перебільшити, враховуючи, що кількість сільськогосподарських земель в світі скорочується, ґрунти деградують, а дефіцит продовольства і ціни на нього зростають. Так, якщо загальна площа сільськогосподарських земель в світі складає 48,1 млн. кв. км (4810 млн. га), в тому числі орні землі – 1340 млн. га, 34 млн. га з них знаходиться в Україні. При цьому в світі практично не залишилося резервів для розширення сільськогосподарського виробництва, як правило, це або ділянки, які зайняті зараз лісами, або ґрунти, які вимагають значних вкладень для збільшення урожайності. Паралельно продовжується процес скорочення площ вже існуючих сільськогосподарських земель і зміна їх цільового призначення, землі, зокрема віддаються під промислове або транспортне будівництво. Ще 7 млн. га щорічно виводяться з обігу внаслідок ерозії, а ще 1,5 млн. га зникають з аграрної карти внаслідок заболочування та засолення².

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання щодо правового підґрунтя та обліково-контрольного забезпечення операцій з землями сільськогосподарського призначення розглядалося такими авторами як Т.А. Бондар³, П.І. Гайдуцький та П.Т. Саблук⁴, П. Кулініч⁵, В. Фінашко⁶.

Аналіз останніх досліджень, а також облікова практика суб'єктів аграрного сектору, показали, що питання обліково-контрольного забезпечення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в Україні є недостатньо розробленими, особливо в частині відображення операцій з земельними паями, які виступають об'єктами договорів оренди.

¹ Бойко Н. Земельные отношения в Украине в рамках новой цивилизационной парадигмы / Н. Бойко / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.lalak.org.ua

² Бут М. Китайцы готовы покупать. // Экономические известия (11 апреля 2012 г.) / М. Бут / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://state.eizvestia.com/full/kitajcy-gotovy-pokupat>

³ Бондар Т.А. Облік оренди землі: стан та перспективи розвитку / Т. А. Бондар // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина II. Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності в АПК: стан та перспективи: Збірник тез та виступів на міжнародній науково-практичній конференції (листопад 2003) / За ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка, В. М. Жука / М-во аграрної політики України, Інститут аграрної економіки. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 150 – 157

⁴ Саблук П.Т. Структурно-інноваційні зрушення в аграрному секторі України як фактор його соціально-економічного зростання / П.Т. Саблук // Економіка АПК. - 2004. - №6. - С. 3-8

⁵ Кулініч П. Право на земельну частку (пай) та його реалізація [Електронний ресурс] / П. Кулініч // Юридичний журнал. – 2003. – № 2. – Режим доступу: <http://justinian.com.ua/article.php?id=62>

⁶ Фінашко В. Земельні частки (паї) та особливості їх оподаткування [Електронний ресурс] / В. Фінашко / Податковий, банківський, митний консультант. – 2011. – № 13. – Режим доступу: http://zsu.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=2002:2011-05-11-09-58-21&catid=54:2010-11-28-10-00-17&Itemid=78

Постановка завдання. Метою дослідження є розробка методичних підходів до облікового забезпечення операцій з земельними ресурсами, в основу яких буде покладено достовірність облікових процедур та відповідність діючим законодавчим актам, а також удосконалення контрольних процедур для стійкого використання, збереження та охорони земель сільськогосподарського призначення при їх оренді товаровиробниками.

Основні результати дослідження. В Україні відбулася приватизація земель й саме тоді виникло таке поняття як земельна частка (пай). Таке право щодо землі існує й на сьогодні. На даний момент ще відбувається процес перетворення земельних часток (паїв) в земельні ділянки, які належать громадянам по праву власності.

Земельні частки активно використовуються саме юридичними особами, а тому питання їх достовірного обліку має важливе значення для сільськогосподарських земель, а також безпосередньо пов'язане із забезпеченням їх охорони, збереження та стійкого використання не тільки на рівні суб'єктів господарювання, але й на рівні держави в цілому.

Питання законодавчого регулювання відносин, які виникають при виникненні та користуванні земельними частками (паями) є основою їх облікового відображення. Огляд нормативно-правових актів щодо земельних часток (паїв) наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Характеристика нормативно-правових актів щодо земельних часток (паїв)

№ з/п	Назва нормативно-правового акту	Характеристика
1	2	3
1	Закон України «Про порядок виділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв)» ⁷	Визначає порядок виділення власникам земельних часток (паїв) земельних ділянок у натурі (на місцевості) із земель, що належали колективним сільськогосподарським підприємствам, сільськогосподарським кооперативам, сільськогосподарським акціонерним товариствам на праві колективної власності, а також порядок обміну цими земельними ділянками. Визначаються особи, які мають право на отримання земельної ділянки (паю), документи, які підтверджують таке право, порядок оформлення та передачі паїв
2	Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» ⁸	Передбачає проведення організаційних заходів щодо реформування колективних сільськогосподарських підприємств на засадах приватної власності на землю та майно. Що реалізується шляхом надання земельної частки (паю) при виході члена з підприємства; можливістю створення приватних (приватно-орендних) підприємств, селянських (фермерських) господарств, господарських товариств, сільськогосподарських кооперативів, інших суб'єктів господарювання, заснованих на приватній власності; укладення договорів оренди земельної частки (паю) з її власником при використанні землі підприємством.
3	Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи у сфері сільськогосподарського виробництва» ⁹	Передбачає, що право на земельну частку (пай) може бути об'єктом купівлі-продажу, дарування, міни, успадкування, застави
4	Указ Президента України «Про порядок паювання земель, переданих у колективну власність сільськогосподарським підприємствам і організаціям» ¹⁰	Встановлює, що паюванню підлягають сільськогосподарські угіддя, передані у колективну власність колективним сільськогосподарським підприємствам, сільськогосподарським кооперативам, сільськогосподарським акціонерним товариствам, у тому числі створеним на базі радгоспів та інших державних сільськогосподарських підприємств. Право на земельну частку (пай) мають члени таких підприємств. Передбачає базові основи порядку визначення розміру та вартості паїв, їх документального підтвердження, виділення в натурі

⁷ Про порядок виділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв): закон України № 899-IV від 5 червня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/899-15>

⁸ Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки: указ Президента України від 3 грудня 1999 року № 1529/99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1529/99>

⁹ Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи у сфері сільськогосподарського виробництва: указ Президента України від 10 листопада 1994 року № 666/94 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/666/94>

¹⁰ Про порядок паювання земель, переданих у колективну власність сільськогосподарським підприємствам і організаціям: указ Президента України від 8 серпня 1995 року № 720/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/720/95>

1	2	3
5	Порядок реєстрації договорів оренди земельної частки (паю) ¹¹	Визначає умови та процедуру реєстрації договорів оренди земельних часток (паїв), для чого виконавчому комітету сільської, селищної, міської ради за місцем розташування земельної частки (паю) подається договір оренди в двох примірниках та сертифікат на право на земельну частку (пай)

Виходячи з таблиці 1, відносини, пов'язані із виникненням, використанням та іншими операціями із земельними частками (паями), регламентуються переважно підзаконними актами, що свідчить про неупорядкованість і недосконалість законодавчого регулювання в даній сфері. Згідно наведених нормативно-правових актів можна зробити висновок, що паюванню підлягали землі колективних сільськогосподарських підприємств, сільськогосподарських кооперативів, сільськогосподарських акціонерних товариств, які використовуються на праві колективної власності. На їх базі можливим є створення приватних (приватно-орендних) підприємств, селянських (фермерських) господарств, господарських товариств, сільськогосподарських кооперативів та інших суб'єктів господарювання, заснованих на приватній власності. А також земельні частки (паї) можуть здаватися в оренду їх власниками; реалізуватися, даруватися, обмінюватися, спадкуватися, передаватися в заставу; можуть бути виділені в натурі (на місцевості), тобто перетворені в реальну земельну ділянку.

Основним документом, який посвідчує право на земельну частку (пай), є сертифікат на право на земельну частку (пай), що видається районною чи міською державною адміністрацією. Також право на земельну частку (пай) підтверджують документи, які складаються у випадках набуття такого права різними шляхами. До них відносяться: свідоцтво про право на спадщину; договори купівлі-продажу, дарування, міни; рішення суду про визнання права на земельну частку (пай)¹². Земельна частка (пай) не може вважатися земельною ділянкою, оскільки вона являє собою умовну частку сільськогосподарських земель, розмір якої визначений як середній по господарству в умовних кадастрових гектарах. На відміну від земельної ділянки, яка має чітко визначені межі й розмір у фізичних гектарах, місцезнаходження та межі земельної частки (паю) є невизначеними. Громадянин, якому надана земельна частка (пай), не знає точного місця її розташування на полях сільськогосподарського підприємства¹³. З правової точки зору, паювання земель є юридичним фактом, що тягне за собою передачу кожному з членів сільськогосподарського підприємства, якому виділена земельна частка (пай), лише права розпорядження нею. Тому власник такої частки не може володіти та користуватися земельною часткою (паєм).

Також існує інший вид права на земельну частку (пай), відмінний від тих паїв, що надавалися працівникам при розпаюванні земель колективних сільськогосподарських підприємств. Така частка надається громадянам з земель державних і комунальних сільськогосподарських підприємств при їх приватизації. Правовий режим земельної частки (паю), на яку мають право працівники державних і комунальних сільськогосподарських підприємств, установ і організацій, істотно відрізняється від правового режиму земельної частки (паю), яку отримали члени колективних та інших сільськогосподарських підприємств, що володіли землею на праві колективної власності (табл. 2).

Таблиця 2

*Відмінності в правовому режимі земельних часток (паїв), що надані при розпаюванні земель колективних сільськогосподарських підприємств та при приватизації державних чи комунальних сільськогосподарських підприємств**

№ з/п	Характеристики права на земельну частку (пай), що надане при:	
	розпаюванні земель колективних сільськогосподарських підприємств	приватизації державних чи комунальних сільськогосподарських підприємств
1	2	3
1	Посвідчується сертифікатом на право на земельну частку (пай)	Видача сертифікатів законодавством не передбачена
2	Є об'єктом ринкового обігу: може відчужуватися на підставі цивільно-правових угод, що не заборонені законом	Не являється об'єктом ринкового обігу

¹¹ Про затвердження порядку реєстрації договорів оренди земельної частки (паю), затверджений постановою Кабінету міністрів України № 119 від 24 січня 2000 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/119-2000-%D0%BF>

¹² Оренда земельних паїв: майново-правові відносини, які виникають при оренді земельних паїв. Оформлення операцій, бухгалтерський та податковий облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.dtk.com.ua/show/ukr/article/15610.html>

¹³ Кулініч П.Ф. Принцип плюралізму форм господарювання у правовому забезпеченні товарного сільськогосподарського землекористування в Україні/Кулініч П.Ф.// Часопис Київського університету права. - 2013. - № 2. - С. 258-262. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j pdf/Chkup_2013_2_62.pdf

1	2	3
3	Надається як постійне право, проте може бути перетворене у право власності на земельну ділянку шляхом виділення землі в натурі та отримання державного акта на право власності на земельну ділянку	Надається на короткий період (2 – 4 місяці) – з моменту прийняття рішення про виділення земельних часток (паїв) до завершення землепорядних робіт, необхідних для виділення земельних часток (паїв) в натурі у вигляді земельних ділянок та видачі громадянам-власникам цих ділянок державних актів на право власності на землю

Довідка: * Сформовано на підставі¹⁴

На нашу думку, система, яка була створена у зв'язку з формуванням та використанням земельних часток (паїв), що надавалися внаслідок розпаювання земель колективних сільськогосподарських підприємств, є недосконалою та багато в чому суперечить нормам законодавства. Проте законодавче визнання оренди земельних часток (паїв) стає основою їх обліку.

Діючий порядок обліку операцій з оренди земельних часток (паїв) наведений в таблиці 3.

Таблиця 3

Методика обліку операцій з оренди земельних часток (паїв)*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримано в оренду земельний пай	012	-
2	Нараховано орендну плату	23, 91,92,93	685
3	Утримано ПДФО при виплаті орендодавцеві орендної плати	685	641
1 варіант (виплата грошовими коштами)			
4	Виплачено з каси орендну плату фізичній особі	685	301
2 варіант (відшкодування в натуральній формі – продукцією)			
4	Нараховано орендну плату в натуральній формі (сільськогосподарською продукцією)	685	701
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ при реалізації готової продукції	701	641
6	Відображено собівартість сільськогосподарської продукції, відпущеної в рахунок оплати за оренду земельного паю	901	27
3 варіант (відшкодування в відробітковій формі – надання послуг)			
4	Відшкодовано орендну плату в відробітковій формі (орендодавцеві надано послуги)	685	703
5	Відображено податкові зобов'язання при реалізації послуг	703	641
6	Відображено собівартість послуг, реалізованих у рахунок оплати за оренду земельного паю	903	23

* Сформовано на основі¹⁵

Згідно з таблицею 3 діюча методика оренди земельних часток (паїв) відповідає загальній методиці обліку необоротних активів, проте в даному випадку більш можливим стає застосування різних видів орендної плати: грошова, натуральна, відробіткова. Це пов'язано із функціонуванням підприємства в галузі сільського господарства та погашення своїх зобов'язань власною продукцією, що досить часто застосовується поряд із грошовими виплатами.

При формуванні пайового капіталу товариств здійснюються пайові внески засновниками у вигляді прав на земельні частки (паї). При цьому пропонується обліковувати їх на балансовому рахунку 122 «Права користування майном» із відкриттям аналітичного рахунку 1224 «Право на земельні частки (паї) в користуванні сільськогосподарського підприємства», а також паралельно на нововведеному

¹⁴ Кулініч П.Ф. Принцип плюралізму форм господарювання у правовому забезпеченні товарного сільськогосподарського землекористування в Україні/Кулініч П.Ф.// Часопис Київського університету права. - 2013. - № 2. - С. 258-262. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j_pdf/Chkup_2013_2_62.pdf

¹⁵ Оренда земельних паїв: майново-правові відносини, які виникають при оренді земельних паїв. Оформлення операцій, бухгалтерський та податковий облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.dtk.com.ua/show/ukr/article/15610.html>

позабалансовому субрахунку 0101 «Пайовий земельний фонд в користуванні сільськогосподарського підприємства» до рахунку 010 «Земельні ділянки в користуванні». Запропонований порядок обліку внесення земельних паїв засновниками сільськогосподарського кооперативу, поряд із діючою методикою, відображено в таблиці 4.

Таблиця 4

Порядок обліку земельних часток (паїв), належних засновникам сільськогосподарського підприємства*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Діюча методика			
1	Внесено засновником сільськогосподарського підприємства пайовий внесок у вигляді земельної частки (паю)	122	402
2	Прийнято рішення про розподіл прибутку сільськогосподарського підприємства	441	443
3	Нараховано дивіденди власникам паїв	443	671
4	Утримано ПДФО	671	641
5	Виплачено дивіденди пайовикам	671	311
6	Сплачено утриманий ПДФО	641	311
7	Виділено засновнику сільськогосподарського підприємства земельну частку (пай) в натурі при його виході	402	67
8	Передано земельну ділянку засновнику сільськогосподарського підприємства, що вийшов з нього	67	122
Методика запропонована автором			
1	Внесено засновником сільськогосподарського підприємства пайовий внесок у вигляді земельної частки (паю)	1224	402
2	Відображено позабалансом вартість масиву землі, переданої сільськогосподарському підприємству засновниками як земельні частки (паї)	0101	-
3	Прийнято рішення про розподіл прибутку сільськогосподарського підприємства	441	443
4	Нараховано дивіденди власникам паїв	443	671
5	Утримано ПДФО	671	641
6	Виплачено дивіденди пайовикам	671	311
7	Сплачено утриманий ПДФО	641	311
1 варіант (з виходом засновника зі складу учасників)			
8	Виділено засновнику сільськогосподарського підприємства земельну частку (пай) в натурі при його виході	402	672
9	Переведено земельну частку (пай) до складу земельних активів (виділено земельну ділянку в натурі)	101 -	1224 0101
10	Передано земельну ділянку засновнику сільськогосподарського підприємства, що вийшов з нього	672	101
2 варіант (без виходу засновника зі складу учасників)			
8	Переведено земельну частку (пай) до складу земельних активів (виділено земельну ділянку в натурі)	101 -	1224 0101

Довідка: *Сформовано на основі¹⁶

Висновки та перспективи подальших досліджень. Нормативно-правова база, що регламентує порядок здійснення контролю за використанням та охороною земель, є недосконалою та розпорошеною. По-перше, не має конкретизації суб'єктів контролю та їх завдань, функцій та повноважень, по-друге, є багато нечітких, безадресних, декларативних положень, які практично не виконуються та не впливають на здійснення державного контролю та не мають відповідного механізму їх реалізації, причиною чого також є недостовірне облікове відображення операцій з земельними ресурсами. Крім того, облік земельних часток (паїв) в економічній літературі висвітлено недостатньо, оскільки переважно розглядається їх оренда. Крім земельних часток (паїв), що виділялися внаслідок розпаювання земель колективних сільськогосподарських підприємств, існують земельні частки (паї), що надаються працівникам державних чи комунальних підприємств при приватизації, облік яких також не розкрито. Тому запропоновані методичні підходи до облікового відображення цих операцій у суб'єктів господарювання є необхідними для їх облікової практики, в частині їх розмежування на два види, що

¹⁶ Артикульна Г. Л. Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах: посібник [Артикульна Г. Л., Волошина О.В., Гайдуцький П. І., Дем'яненко М. Я.]. – За ред. П.І. Гайдуцького і П. Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 2013. – 408 с.

сприятиме повному та правильному їх відображенню в діяльності сільськогосподарських підприємств. Крім того наведено в дослідженні облікове забезпечення операцій з земельними паями буде сприяти процесу збереження земель сільськогосподарського призначення та стійкому їх використанню в Україні.

Список використаної літератури:

1. *Бойко Н.* Земельные отношения в Украине в рамках новой цивилизационной парадигмы [Електронний ресурс] / *Н.Бойко*. – Режим доступу : www.lalak.org.ua.
2. *Бут М.* Китайцы готовы покупать [Електронний ресурс] / *М.Бут* // Экономические известия. – 11 апреля 2012 г. – Режим доступа : <http://state.eizvestia.com/full/kitajcy-gotovy-pokupat>.
3. *Бондар Т.А.* Облік оренди землі: стан та перспективи розвитку / *Т.А. Бондар* // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Ч. II. Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності в АПК: стан та перспективи : зб-к тез та виступів на міжнародній науково-практичній конференції (листопад 2003) / за ред. *П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука* / М-во аграрної політики України, Інститут аграрної економіки. – К. : Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 150–157.
4. *Саблук П.Т.* Структурно-інноваційні зрушення в аграрному секторі України як фактор його соціально-економічного зростання / *П.Т. Саблук* // Економіка АПК. – 2004. – № 6. – С. 3–8.
5. *Кулініч П.* Право на земельну частку (пай) та його реалізація [Електронний ресурс] / *П.Кулініч* // Юридичний журнал. – 2003. – № 2. – Режим доступу : <http://justinian.com.ua/article.php?id=62>.
6. *Фінашко В.* Земельні частки (паї) та особливості їх оподаткування [Електронний ресурс] / *В.Фінашко* // Податковий, банківський, митний консультант. – 2011. – № 13. – Режим доступу : http://zsu.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=2002:2011-05-11-09-58-21&catid=54:2010-11-28-10-00-17&Itemid=78.
7. Про порядок виділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв) : закон України № 899-IV від 5 червня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/899-15>.
8. Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки : указ Президента України від 3 грудня 1999 року № 1529/99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1529/99>.
9. Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи у сфері сільськогосподарського виробництва : указ Президента України від 10 листопада 1994 року № 666/94 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/666/94>.
10. Про порядок паювання земель, переданих у колективну власність сільськогосподарським підприємствам і організаціям : указ Президента України від 8 серпня 1995 року № 720/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/720/95>.
11. Про затвердження порядку реєстрації договорів оренди земельної частки (паю) : постанова Кабінету міністрів України № 119 від 24 січня 2000 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/119-2000-%D0%BF>.
12. Оренда земельних паїв: майново-правові відносини, які виникають при оренді земельних паїв. Оформлення операцій, бухгалтерський та податковий облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://news.dtk.com.ua/show/ukr/article/15610.html>.
13. *Кулініч П.Ф.* Принцип плюралізму форм господарювання у правовому забезпеченні товарного сільськогосподарського землекористування в Україні / *П.Ф. Кулініч* // Часопис Київського університету права. – 2013. – № 2. – С. 258–262. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j pdf/Chkup_2013_2_62.pdf.
14. *Кулініч П.Ф.* Принцип плюралізму форм господарювання у правовому забезпеченні товарного сільськогосподарського землекористування в Україні / *П.Ф. Кулініч* // Часопис Київського університету права. – 2013. – № 2. – С. 258–262. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j pdf/Chkup_2013_2_62.pdf.
15. Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах : посібник / *Г.Л. Артикульна, О.В. Волошина, П.І. Гайдуцький, М.Я. Дем'яненко* ; за ред. *П.І. Гайдуцького і П.Т. Саблука*. – К. : ІАЕ, 2013. – 408 с.

References:

1. *Bojko, N.*, *Zemel'nye otnosheniya v Ukraine v ramkah novoj civilizacionnoj paradigmy*, available at: www.lalak.org.ua
2. *But, M.* (2012), «Kitajcy gotovy pokupat», *Jekonomicheskie izvestija*, ot 11 aprelja, available at: <http://state.eizvestia.com/full/kitajcy-gotovy-pokupat>
3. *Bondar, T.A.* (2003), «Oblik orendi zemli: stan ta perspektivi rozvitku», *Reformuvannja obliku, zvitnosti ta auditu v sistemi APK Ukraini: stan ta perspektivi*, Chapter II. *Naukovo-uchbovo-metodichna robota z obliku ta zvitnosti v APK: stan ta perspektivi*, zb-k tez ta vistupiv na mizhnarodnij naukovo-praktichnij konferencii, vid listopada, in *Sabluk, P.T., Dem'janenko, M.Ja. and Zhuk, V.M.* (ed.), *M-vo agrarnoi politiki Ukraini, Institut agrarnoi ekonomiki, Institut agrarnoi ekonomiki, Kiiv*, pp. 150–157.
4. *Sabluk, P.T.* (2004), «Strukturno-innovacijni zrushennja v agrarnomu sektori Ukrai'ny jak faktor jogo social'no-ekonomichnogo zrostantnja», *Ekonomika APK*, No. 6, pp. 3–8.
5. *Kulinich, P.* (2003), «Pravo na zemel'nu chastku (paj) ta jogo realizacija», *Jurydychnyj zhurnal*, No. 2, available at: <http://justinian.com.ua/article.php?id=62>

6. Finashko, V. (2011), «Zemel'ni chastky (pai') ta osoblyvosti i'h opodatkuvannja», *Podatkovyj, bankivs'kyj, mytnyj konsul'tant*, No. 13, available at: http://zsu.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=2002:2011-05-11-09-58-21&catid=54:2010-11-28-10-00-17&Itemid=78
7. Verhovna Rada Ukrainy (2003), «Pro porjadok vydilennja v naturi (na miscevoli) zemel'nyh diljanok vlasnykam zemel'nyh chastok (pai'v)», zakon Ukrainy, N 899-IV, vid 5 chervnja, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/899-15>
8. Administracija Prezydenta Ukrainy (1999), «Pro nevidkladni zahody shhodo pryskorennja reformuvannja agrarnogo sektora ekonomiky», ukaz Prezydenta Ukrainy, vid 3 grudnja, N 1529/99, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1529/99>
9. Administracija Prezydenta Ukrainy (1994), «Pro nevidkladni zahody shhodo pryskorennja zemel'noi' reformy u sferi sil'skogospodars'kogo vyrobnyctva», ukaz Prezydenta Ukrainy, vid 10 lystopada, N 666/94, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/666/94>
10. Administracija Prezydenta Ukrainy (1995), «Pro porjadok pajuvannja zemel', peredanyh u kolektyvnu vlasnist' sil'skogospodars'kym pidpryjemstvam i organizacijam», ukaz Prezydenta Ukrainy, vid 8 serpnja, N 720/95, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/720/95>
11. Verhovna Rada Ukrainy (2000), «Pro zatverdzhennja porjadku rejestracii' dogovoriv orendy zemel'noi' chastky (paju)», postanova Kabinetu ministriv Ukrainy, N 119, vid 24 sichnja, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/119-2000-%D0%BF>
12. «Orenda zemel'nyh pai'v: majnovopravovi vidnosyny, jaki vynykajut' pry orendi zemel'nyh pai'v. Ofornlennja operacij, buhgalters'kyj ta podatkovyj oblik», available at: <http://news.dtk.com.ua/show/ukr/article/15610.html>
13. Kulinich, P.F. (2013), «Pryncyp pljuralizmu form gospodarjuvannja u pravovomu zabezpechenni tovarного sil'skogospodars'kogo zemlekorystuvannja v Ukraini», *Chasopys Kyi'vs'kogo universytetu prava*, No. 2, pp. 258–262, available at: http://nbuv.gov.ua/j pdf/Chkup_2013_2_62.pdf
14. Kulinich, P.F. (2013), «Pryncyp pljuralizmu form gospodarjuvannja u pravovomu zabezpechenni tovarного sil'skogospodars'kogo zemlekorystuvannja v Ukraini», *Chasopys Kyi'vs'kogo universytetu prava*, No. 2, pp. 258–262, available at: http://nbuv.gov.ua/j pdf/Chkup_2013_2_62.pdf
15. Artykul'na, G.L., Voloshyna, O.V., Gajduc'kyj, P.I. and Dem'janenko, M.Ja. (2013), *Buhgalters'ke ta podatkovе zabezpechennja majnovykh i zemel'nykh vidnosyn u novostvorenykh sil'skogospodars'kykh pidpryjemstvah*, in Gajduc'kyj, P.I. and Sabluk, P.T. (ed.), IAE, Kyi'v, 408 p.

ОСТАПЧУК Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– облік і аудит.

Стаття надійшла до редакції 11.05.2017.