

Різноманітність показників рентабельності зумовлює, у свою чергу, різноманітність методик аналізу рентабельності і, відповідно, визначає альтернативність пошуку шляхів її підвищення.

При аналізі шляхів підвищення рентабельності важливо розрізнати вплив зовнішніх та внутрішніх факторів. Такі показники, як ціна продукту і ресурсу, обсяг використовуваних ресурсів та обсяг виробництва продукції, прибутку від реалізації та рентабельності (доходності) продаж, знаходяться між собою у тісному функціональному зв'язку.

### Література

1. Амельченко Т. Прибутковість як один із найважливіших показників ефективності діяльності підприємства / Т. Амельченко, Д. Чайлякова // *Економіка Крима*. – 2010. – № 2(31). – С. 158-160.
2. Баліцька В. Доходи та рентабельність діяльності підприємств України: макроекономічна оцінка / В. Баліцька // *Формування ринкових відносин в Україні*. – 2007. – № 9. – С. 62-63.
3. Білик М. Фінансовий аналіз: навч. посібник / М. Білик, О. Павловська, Н. Притуляк, Н. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2005. – 592 с.
4. Васильєв В.В. Шляхи підвищення результативності українських підприємств / В.В. Васильєв // *Фондовий ринок*. – 2009. – № 12. – С. 11-14.
5. Горьовий В. Розвиток і сучасний стан функціонування підприємств в Україні / В. Горьовий // *Економіка України*. – 2007. – № 12. – С. 61-68.
6. Гуцина И. Финансовый анализ деятельности предприятия / И. Гуцина, М. Агапова // *Бухгалтерский вестник*. – 2007. – № 4. – С. 3-12.
7. Дієсперов В. Рентабельність і дохідність / В. Дієсперов // *Економіка АПК*. – 2008. – № 6. – С. 57-61.
8. Кодацкий В. Проблемы формирования прибыли / В. Кодацкий // *Экономист*. – 2009. – № 3. – С. 49-60.
9. Коробов М. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посібник. / М. Коробов – К. : Либідь, 2000. – 285 с.
10. Пархомиць М. Аналіз ефективності та фінансової стійкості підприємств / М. Пархомиць, Л. Дудар // *Інноваційна економіка*. – 2010. – № 4. – С. 60-66.
11. Савицкая Г. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г. Савицкая. – 4-е изд., перераб. и доп. – Мн.: ООО «Новое знание», 2000. – 688 с.
12. Цал-Цалко Ю. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: навч. посібник / Ю. Цал-Цалко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: ЦУЛ, 2002. – 360 с.

УДК 631.16:332.74

**Хомка В.М.,**  
*к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту*  
*Львівського національного аграрного університету*

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЛІ

**Постановка проблеми.** Внаслідок земельної реформи в Україні відбулися принципові зміни у формах власності на землю, а відтак і у складі землевласників й землекористувачів. Запровадження в Україні приватної власності та особливості використання земель у виробничому процесі аграрних підприємств зумовили необхідність подальшого розвитку ефективних форм управління земельними відносинами та раціонального землекористування, що у свою чергу вимагає переосмислення економічної суті землі та залучення її до складу об'єктів бухгалтерського обліку.

Інформація про наявність, використання, освоєння земель знаходить своє відображення в оперативному, управлінському, статистичному обліку. Оперативний облік землі забезпечує проведення контролю за своєчасним та якісним виконанням окремих видів та обсягів робіт щодо обробітку ґрунту, сівби, догляду за посівами, а також робіт, пов'язаних з освоєнням нових земель. Показники оперативного обліку використовують для повсякденного керівництва виробництвом та частково узагальнюють у вигляді оперативної звітності. Основним завданням управлінського обліку є забезпечення всіх рівнів управління достовірною інформацією про стан земельних ресурсів, їх цільове використання, здійснення контролю за правильністю списання на затрати виробництва мінеральних та органічних добрив, формування в реєстрах аналітичного обліку інформації в кількісному, якісному та

грошовому вимірниках з метою визначення ефективності використання земельного потенціалу. Статистичний облік досліджує земельний державний фонд загалом і здійснюється за допомогою земельного кадастру, для чого збирають інформацію місцеві районні та обласні статистичні й земельні служби та управління в розрізі всіх користувачів земель сільськогосподарського призначення. У статистичному обліку акумулюється інформація про площі земель, їх розподіл за власниками, землекористувачами, угіддями та видами економічної діяльності.

Серед основних завдань бухгалтерського обліку землі можна виділити правильне документальне оформлення надходження та вибуття земельних ресурсів, відображення зазначених операцій в первинних документах та облікових реєстрах, забезпечення контролю за законністю й доцільністю здійснюваних операцій з землею в процесі господарської діяльності, створення вихідної інформаційної бази для користувачів щодо планування, стимулювання, організації, регулювання та аналізу землекористування окремого сільськогосподарського підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У розробку теорії земельних відносин і практику обліку земельних ділянок у сільськогосподарських підприємствах суттєвий внесок зробили такі вчені-економісти, як М. Я. Дем'яненко, В. М. Дручек, В. М. Жук, О. М. Євстаф'єва, В. Г. Лінник, Ю. Я. Лузан, Б. В. Мельничук, В. Б. Мосаковський, Ю. М. Осадча, А. І. Крупка, П. Т. Саблук, В. Я. Соколов, І. Б. Садовська, В. М. Трегобчук, А. М. Третьак, В. П. Ярмоленко та ін. Автори досліджують використання визнаних світовою практикою методичних підходів до оцінки, обліку земель, наголошуючи, однак, що сповна застосовувати їх не можна, оскільки в Україні досі не сформований ринок сільськогосподарських земель. Тому існує потреба в наукових дослідженнях щодо бухгалтерського обліку земель, достовірної їх оцінки, що зумовлює актуальність теми дослідження.

**Постановка завдання.** Завдання нашого дослідження – розглянути нормативно-правове забезпечення операцій з купівлею-продажем землі, облік кількості та якості земель, проаналізувати методи оцінки вартості земельної ділянки для цілей бухгалтерського обліку, вдосконалення обліку землі в системі бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Земля – основний засіб виробництва, просторовий базис розміщення виробничих сил і соціальних об'єктів, резерв корисних копалин – є універсальним чинником людської діяльності, об'єктивною умовою існування і функціонування будь-якого виробництва. В аграрній сфері земля, як економічна субстанція, виступає основним засобом, що має певні якісні та кількісні характеристики та бере безпосередньо участь у виробничому процесі сільськогосподарського формування. Саме тому всі зазначені особливості категорії «земельні ресурси» вимагають належної організації їх господарського обліку, що дозволяє одержувати інформацію про кількісну, якісну та вартісну характеристику земельних ресурсів, ефективність їх використання й затрати на поліпшення земельних ділянок.

Регулювання земельних відносин, пов'язаних із веденням аграрного виробництва, здійснюється на основі Конституції України, Земельного кодексу України, Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Законів України «Про фермерські господарства», «Про плату за землю», «Про оренду землі», «Про оцінку земель», методики експертної грошової оцінки земельних ділянок несільськогосподарського призначення, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. №1531, методики нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 30.05.97 р. №525, П(С)БО7 «Основні засоби» та інших законів України та підзаконних нормативно-правових актів. У контексті державної земельної політики важливим кроком повинні стати прийняття загальнодержавної програми використання земель сільськогосподарського призначення та розробка відповідно до неї регіональних програм із врахуванням специфіки тієї чи іншої місцевості країни. З метою вдосконалення використання земель господарюючими суб'єктами потрібно доопрацювати Земельний кодекс України, розробити і прийняти Закони України «Про ринок землі», «Про земельні сервітути», «Про державну інвентаризацію земель», «Про порядок вилучення (викупу) земель для суспільних потреб» та інші. Так само необхідно, щоб держава забезпечила вільне розпорядження власників належними їм земельними ділянками, а також належить визначити на державному рівні інструменти цінового регулювання на ринку земель, механізми сплати податків і державного мита за оформлення руху земельних ділянок. Одним із важливих аспектів результативного використання землі є визначення її реальної вартості та здійснення достовірного бухгалтерського обліку земельних ділянок у підприємствах аграрної сфери економіки. З метою реального обліку землі доцільно існуючу нормативну оцінку сільськогосподарських земель пристосувати до умов сьогодення та врахувати чинники, які впливають на її вартість. Окрім цього, із впровадженням ринку сільськогосподарських земель необхідно буде розрізняти середні ринкові ціни на земельні ділянки та середні орендні ціни на них для об'єктивної оцінки землі з метою результативного обліку земель.

Облік кількості земель відображає відомості, які характеризують кожну земельну ділянку за площею й складом угідь. Облік якості земель охоплює відомості, які характеризують земельні угіддя за

природними та набутими властивостями, що впливають на їх родючість, а також за ступенем забруднення ґрунтів. В обліку кількості земель виділяють:

- землі в межах населених пунктів;
- землі за межами населених пунктів;
- землі за категоріями;
- землі за формами власності;
- зрошувані та осушені землі;
- землі, що надані в оренду;
- землі, що оподатковуються та землі, що не оподатковуються;

Особливу увагу приділяють обліку зрошуваних і осушення земель. Його ведуть за загальноприйнятою класифікацією угідь, за фактичним станом і використанням меліоративних земель, за ступенем зрошення й осушуваності.

Облік земель за якістю стосується всіх категорій земель і передбачає: класифікацію з виділенням особливо цінних земель, земель за товщиною гумусового горизонту, вмістом гумусу і рухом поживних речовин, механічним складом ґрунтів, характеристику культур технічного стану природних кормових угідь; лісотипологічну характеристику лісових угідь. Категорії придатності земель виділяють за основними стадіями їх утворення і розвитку відповідно до відносного віку земель та основного сільськогосподарського призначення.

Класифікація земельного фонду передбачає такі категорії придатності:

- землі, придатні під рілля;
- землі, придатні під сінокоси;
- землі під пасовищами, можуть використовуватися після покращення під інші сільськогосподарські угіддя;
- землі, придатні під сільськогосподарські угіддя після докорінних меліорацій;
- землі малопродуктивні під сільськогосподарські угіддя;
- порушені землі.

Матеріали обліку якості земель дають необхідну інформацію для вирішення питань трансформації угідь, захисту ґрунтів від ерозії, виявлення резервів освоєння нових земель через їх меліорацію та рекультивуацію.

Класифікацію земель житлової та громадської забудови проводять за функціональним призначенням.

Дані кадастрового обліку мають важливе господарське і правове значення. Зокрема, зафіксовані в обліку площі сільськогосподарських угідь можуть бути змінені або переведені до інших видів угідь тільки у встановленому законом порядку. У разі погіршення якості земель або неправильного їх використання дані державного обліку приймаються як вихідні.

За характером отримання інформації облік землі поділяється на первинний і поточний. Первинний облік здійснюється періодично на основі інструментальних зйомок з використанням планово-картографічних та інших матеріалів. За допомогою поточного обліку виявляють зміни, що відбулися в стані земель, які відображають у даних первинного обліку.

Відповідно до Земельного кодексу України земля може бути предметом купівлі-продажу. Право продажу земельної ділянки належить власнику. Продавати можна земельні ділянки, як ті, які перебувають в приватній власності, так і ті, що належать державі й територіальним громадам. При цьому слід зазначити, що законодавець встановлює низку обмежень на продаж землі залежно від її цільового призначення, а також залежно від правового статусу земельних ділянок. Купівля-продаж землі – це угода, за якою одна сторона (продавець) зобов'язується передати землю у власність іншій стороні (покупець), а та має прийняти землю і сплатити за неї певну грошову суму. Вартість земельної ділянки визначається на підставі нормативної та експертної грошової оцінки, яка проводиться за методикою, що затверджена Кабінетом Міністрів України. Продаж земельних ділянок, що перебувають у власності держави, іноземним державам та іноземним юридичним особам здійснює Кабінет Міністрів України за погодженням Верховної Ради України. Продаж земельних ділянок, що перебувають у власності територіальних громад, іноземним державам та іноземним юридичним особам здійснюють відповідні ради за погодженням з Кабінетом Міністрів України.

Угоди про перехід права власності на земельні ділянки вважаються укладеними з дня їхнього нотаріального посвідчення. Іноземні юридичні особи, зацікавлені у придбанні земельних ділянок, подають клопотання до органів державної влади або місцевого самоврядування. До клопотання додають договір оренди землі, копію свідоцтва про реєстрацію іноземною юридичною особою постійного представництва з правом ведення господарської діяльності на території України. Розгляд клопотання і продаж земельних ділянок здійснюють органи місцевого самоврядування після отримання погодження Кабінету Міністрів України. Сьогодні існують обмеження на купівлю-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Встановлена ця заборона п.12. Закону України «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про

внесення змін до деяких законодавчих актів України». Землі інших категорій, продаж яких не обмежений нормами Земельного кодексу України, можуть бути предметом купівлі-продажу.

Взаємовідносини, пов'язані з орендою землі, регулює Закон України «Про оренду землі». Порядок здійснення обліку, юридичне оформлення права користування землею, орендної плати за землю залежатимуть від того, хто є орендодавцем: сільські, селищні, міські, районні ради чи власники землі (земельних паїв). Встановлюючи орендну плату, необхідно пам'ятати, що річна орендна плата за земельні ділянки, які перебувають у державній або комунальній власності, не може бути меншою за розмір земельного податку, встановлений Законом України «Про плату за землю».

Якщо орендодавцем виступає власник земельного паю, то орендар, укладаючи при цьому договір на оренду землі з власником, сплачує йому орендну плату за землю, а власник у свою чергу сплачує на рахунок відповідної ради, на території якої знаходиться земельна ділянка, земельний податок. У разі погіршення орендарем корисних властивостей орендованої земельної ділянки, пов'язаних із зміною її стану, орендодавець має право на відшкодування завданих збитків. Розмір збитків визначають орендар та орендодавець за згодою сторін. Якщо згоди не досягнуто, то спір вирішують у судовому порядку [2].

Розмір орендної плати може змінюватися. У разі виявлення недоліків у використанні земельної ділянки, які не передбачені у договорі оренди і які перешкоджають використанню земельної ділянки за призначенням, орендар може вимагати:

- відшкодування витрат на усунення недоліків;
- зменшення орендної плати;
- відрахування з орендної плати певної суми своїх витрат на усунення таких недоліків.

Порядок бухгалтерського обліку оперативної оренди регулює П(С)БО14 «Оренда». Згідно з п.8 П(С)БО14 облік переданого в оперативну оренду майна ведуть на балансі орендодавця. Суму орендної плати, яку належить отримати за звітний період, включають до складу інших операційних доходів підприємства. Оприбуткування орендарем майна, отриманого в оренду, відображається за дебетом позабалансового рахунка 01 «Орендовані необоротні активи», тобто облік ведеться на позабалансовому рахунку. Сума нарахованої орендної плати відобразатиметься за дебетом рахунку обліку витрат звітного періоду залежно від мети використання земельної ділянки. Вагомість орендної плати за землю в дохідній частині місцевих бюджетів очевидна для всіх. Тому влада на місцях, орендарі й орендодавці повинні серйозно поставитися до проблем, пов'язаних із використанням землі.

Щодо методичних підходів у питаннях оцінки, то загальноприйнята концепція виділяє витратний, порівняльний та результативний підхід [8].

Оскільки нормативна оцінка земель передбачає незмінну методика для визначення вартості ділянки у ході вузькоспеціальних розрахунків, то на теперішній момент використання показників потенціалу для оцінювання землі можливе лише за методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок для продажу, яка передбачає застосування різних методів оцінки, якщо вони забезпечують потрібну об'єктивність і не суперечать чинному законодавству [4].

Інформаційною базою для експертної грошової оцінки земельних ділянок слугують:

- документи, що підтверджують права, зобов'язання та обмеження стосовно використання земельної ділянки;
- матеріали про фізичні характеристики земельної ділянки, якість ґрунтів, характер і стан земельних поліпшень, їх використання згідно із законодавством;
- відомості про місце розташування земельної ділянки, природні, соціально-економічні, історико-культурні умови її використання [6];
- інформація про ціни продажу (оренди) подібних об'єктів, рівень їх дохідності, час експозиції об'єктів цього типу на ринку;
- дані про витрати на земельні поліпшення та операційні витрати, що склалися на ринку, проекти землеустрою, схеми планування територій та плани земельно-господарського устрою, згідно з якими передбачається зміна існуючого засобу використання ділянки [5].

Дохідний підхід використовують у тому разі, якщо земельна ділянка приносить прибуток від господарської діяльності або від здачі її в оренду окремо від будівель і споруд, тобто вартість ділянки відображає здатність приносити прибуток у майбутньому. Підхід залишку землі використовується в оцінці земельних ділянок із поліпшенням. Визначення витрат на земельних ділянках у цьому разі здійснюється на підставі ринкової вартості поліпшень за умови найбільш ефективного використання земельної ділянки [3].

Для оцінки земельних ділянок найпривабливішим є порівняльний метод, оскільки максимально орієнтований на кон'юнктуру ринку. Труднощі його використання, проте, полягають у відсутності розвинутого ринку землі, а також у недостатньо розроблених поправках, що впливають на вартість. Оцінка землі має на меті визначення ринкової вартості останньої або ринкової вартості права оренди земельної ділянки.

Відображення земельних ресурсів, як об'єктів бухгалтерського обліку, насамперед необхідне для належної побудови облікової політики конкретного сільськогосподарського підприємства. Серед основних елементів облікової політики найважливішими для обліку земельних ресурсів є затвердження правил документообігу і технології обробки облікової інформації та складання реєстрів, аналітичного і синтетичного обліку, розробка робочого плану рахунків. Підставою для відображення господарських операцій із землею в аналітичному та синтетичному обліку є первинні документи, які вважаються юридичною документацією (наприклад, договір оренди, договір про відчуження земельних ділянок, купівлі-продажу, дарування тощо, акт на право користування та право володіння, державний акт на право приватної власності на землю, звіт про експертну оцінку земельних ділянок, висновки агрохімічних служб).

Операції з надходження земельних ресурсів відповідно до чинного законодавства оформляють «Актом приймання-передачі основних засобів» (ф№ ОЗСГ-1), а також використовують ще більш спеціалізований документ – «Акт приймання-передачі земельної ділянки(паю)», який розкриває як характеристику самої ділянки, так і надає всі відомості щодо придбання та подальшої її експлуатації, а також склад комісії, який підписує цей документ. Дані про земельні ресурси систематизують у довідковій інформації Ф№50 С-Г «Землекористування протягом звітного року». Відомості про орендовані земельні ділянки та розміри плати за них також знаходять своє відображення у формі №4С.-Г «Заклучний звіт про підсумки сівби під урожай», де в рядку 409 зазначають загальний розмір сільськогосподарських угідь у користуванні підприємства, а в рядках 410-413 – вказують площу орендованих підприємством земель, кількість укладених договорів, кількість засновників підприємства та площу земельних часток, що перебувають у користуванні господарства.

Отже, хоча інформація про земельні ресурси сільськогосподарського підприємства наведена у різних формах статистичної звітності, проте містить ідентичні показники. Водночас форми статистичної звітності, що формують інформацію про земельні ресурси в натуральних вимірниках, не мають вираженого зв'язку із вартісними даними фінансової звітності. Отже, визнання земельних ресурсів складовою довгострокових активів і засобом виробництва зумовлює необхідність змін у підходах до висвітлення інформації у формах звітності [4].

По-перше, вважається за необхідне виділяти земельні ділянки за категоріями угідь та за формами власності і користування, що допоможе виявити не тільки права власності та канали надходження угідь, а й проаналізувати ефективність їх використання;

По-друге, необхідно відображати балансову вартість земельних ділянок з метою посилення контрольної функції бухгалтерського обліку та взаємоузгодження з даними фінансової звітності;

По-третє, для контролю за правильністю нарахування земельного та фіксованого сільськогосподарського податку доцільно ввести інформацію про нормативну грошову оцінку земель.

Сьогодні існує необхідність інформації про наявність, рух і використання земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку. Проте поки що не розроблено єдиний порядок бухгалтерського обліку землі. Причиною є нерегульовані нормативно-правові питання землеволодіння та землекористування [1].

Основні напрями вдосконалення обліку земельних відносин в Україні полягають в:

- юридичному закріпленні прав власності на землю за користувачами, що зумовить раціональніше її використання і відображення в обліку;
- формуванні земельного ринку, яке передбачає систему оцінки земельних ділянок і визначення ціни землі;
- розвитку інфраструктури земельного ринку, зокрема земельного банку, що дасть змогу скоротити фінансові витрати на виробництво, збільшити обсяги інвестиційного кредиту через залучення кредитних ресурсів і сприятиме концентрації землекористування;
- розробці законодавчої бази купівлі-продажу землі, механізму її відчуження;
- введенні застави землі для одержання товаровиробниками необхідних коштів на розвиток виробництва;
- здійсненні державного контролю за використанням та охороною земель.

**Висновки з даного дослідження.** Досліджуючи питання обліку земельних ресурсів у сільськогосподарських формуваннях, можна дійти висновку про низький рівень організації обліку земель, що призводить до неправильного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. Причиною є відсутність у державі досконалої методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів. Земельні ділянки виступають специфічним об'єктом власності підприємства, тому вимагають до себе особливої уваги та індивідуально розроблених підходів з бухгалтерських питань.

Вивчення існуючих форм первинних документів з обліку землі свідчить про відсутність спеціалізованих форм документів, які б могли відображати операції, пов'язані з нею. Тому подальшим напрямом дослідження є розробка пропозицій щодо вдосконалення існуючих форм первинних документів, які б давали змогу користувачам отримувати точну й достовірну інформацію про стан, якість і оцінку земельних ділянок, ефективність їх використання.

## Література

1. Гузар Б. С. Удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів і витрат на їхнє поліпшення в агроформуваннях / Б. С. Гузар, Н. І. Загребельна, Л. Л. Головка // Економіка АПК. – 2007. – № 11. – С. 133-137.
2. Данкевич А. Є. Світовий досвід оренди земель / А. Є. Данкевич // Економіка АПК. – 2007. – № 3. – С. 138-144.
3. Дерій В. А. Бухгалтерський облік землі в Україні та за кордоном / В. А. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 5. – С.14-15.
4. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок : Постанова затверджена постановою КМУ від 11.10.2002 р. № 1531 // Зібрання законодавства України. – Серія 1. – 2002. – № 42. – С. 13-29.
5. Назербаєва І. Земля та операції землею в бухгалтерському та податковому обліку / І. Назербаєва // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2003. – Вип. 3. – С.167-173.
6. Оцінка земель : навч. посіб. / [М. Г. Ступень, Р. Й. Гулько, І. В. Залуцький, О.Я. Микула та ін.] ; за ред. М.Г. Ступеня. – Львів : Новий світ 2000, 2005. – 308 с.
7. Петрова О. О. бухгалтерський облік і оцінка земельних ресурсів : дис. канд. екон. наук : 08.00.12 / Олена Олексіївна Петрова. – Новосибірськ. – 2003. – 194 с.
8. Про оцінку земель : Закон України від 11. 12. 2003 р. № 1378-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15. – Ст. 229.

УДК 657.1

**Мельник Н.Г.,**  
**к.е.н., доцент кафедри**  
**Сисюк С.В.,**  
**к.е.н., доцент кафедри**  
**кафедра обліку в бюджетній і соціальній сфері**  
**Тернопільський національний економічний університет**

## ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ

**Постановка проблеми.** Необхідність вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні об'єктивно виникла на початку 90-х років 20 століття. Вперше на законодавчому рівні доцільність реформування обліку було визначено Законом України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу». Саме цим документом встановлено, що бухгалтерський облік є однією з пріоритетних сфер, в яких здійснюється реформування відповідно до європейських та світових вимог. Тобто, вітчизняна система обліку і звітності формувалася під впливом двох основних тенденцій: внутрішніх змін, які відбулися в економіці України, та доцільності приведення системи обліку у відповідність до міжнародних вимог. На даний час процес реформування продовжується і охоплює усю систему обліку, яка сформувалася в нашій державі, в тому числі й облік діяльності бюджетних установ. Слід констатувати, що саме стосовно обліку в бюджетних установах залишається багато невирішених і дискусійних запитань, які, наприклад, стосуються облікової термінології в цілому та стосовно власного капіталу зокрема.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** За останні роки проблематика обліку діяльності бюджетних установ досліджувалися у працях багатьох вітчизняних вчених, зокрема П.Й. Атамаса, Р.Т. Джоги, С.Я. Зубілевич, В. Матвєєвої, Л.М. Сінельник, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.О. Чечуліної, Н.М. Хорунжак, Є.Ю. Шари та інших. У переважній більшості цих робіт облік у бюджетних установах розглядається як інструмент забезпечення управління. Однак, проблематика облікового відображення власного капіталу бюджетних установ у роботах вказаних авторів досліджується лише частково, тоді як дана категорія є надзвичайно складною і важливою для бюджетних установ. Усе вищевказане свідчить про актуальність теми та зумовило вибір напряму дослідження в науковому і практичному аспектах.