

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу**

ДОБРОВОЛЬСЬКА НАТАЛІЯ БОРИСІВНА

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АНАЛІЗ УФУЛТИВНОСТІ
ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО
ПРИЗНАЧЕННЯ**

**ACCOUNTING AND ANALYSIS OF THE AGRICULTURAL LANDS
EFFICIENCY USING**

**Спеціальність 071 – облік і оподаткування
Магістерська програма –
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу**

Студентки групи ОПЗм - 21
Н.Б. Добровольська

(підпис)

Науковий керівник:
к.е.н., доцент **М. С. Палюх**

(підпис)

**Дипломну роботу допущено
до захисту:**

**Завідувач кафедри
д.е.н., професор Бруханський Р.Ф.**

(підпис)

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні аспекти організації обліку земель сільськогосподарського призначення	9
1.1. Особливості організації бухгалтерського обліку землі	9
1.2. Теоретичні засади бухгалтерського обліку земельних ресурсів	17
1.3. Специфіка обліку земель сільськогосподарського призначення	22
Висновки до Розділу 1	26
Розділ 2. Аналіз сучасного стану обліку та рівня використання земель в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області	28
2.1. Сучасний стан і основні тенденції використання земель сільськогосподарського призначення в Україні	28
2.2. Аналіз ефективності використання земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах регіону	41
2.3. Оцінка ефективності використання земельних ресурсів на регіональному рівні	50
Висновки до Розділу 2	57
Розділ 3. Удосконалення обліку земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах	60
3.1. Проблеми обліку землі та земельних відносин в аграрному секторі економіки	60
3.2. Методика оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку	68
3.3. Документальне відображення земельних ділянок у системі обліку	74
Висновки до Розділу 3	84
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	86
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	89
ДОДАТКИ	99

ВСТУП

Актуальність теми. Внаслідок земельної реформи в Україні відбулись принципові зміни у формах власності на землю, що викликали суттєві перетворення у складі землевласників та 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, в свою чергу, вимагає переосмислення економічної суті земельних ресурсів та включення їх до складу об'єктів бухгалтерського обліку.

Методика бухгалтерського обліку земельних ресурсів, що діяла в умовах адміністративно-командної системи, втратила свою значимість. Разом з тим, у державі ще не створено належної системи нормативного регулювання обліку земельних ресурсів, яка б дозволяла достатньою мірою формувати інформацію про їх якісні характеристики, оцінку та потенційні можливості використання земель в сучасних умовах. Отже, виникає потреба в розробці методичних основ інформаційного забезпечення суб'єктів господарювання щодо земельних ресурсів, що сприятиме проведенню контролю та економічного аналізу наявності і стану використання земельних ресурсів, пошуку резервів підвищення ефективності землекористування.

У розробку теорії земельних відносин та практики обліку земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах суттєвий внесок зробили такі вчені-економісти, як М.Я. Дем'яненко, В.М. Другак, В.М. Жук, О.М. Євстаф'єва, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, Ю.Я. Лузан, Б.В. Мельничук, В.Я. Месель-Веселяк, В.Б. Моссаковський, Ю.М. Осадча, А.І. Крупка, О.А. Петрова, О.Д. Радченко, П.Т. Саблук, В.Я. Соколов, І.Б. Садовська, Л.К. Сук, В.М. Трегобчук, А.М. Третьак, М.М. Федоров, В.П. Ярмоленко, В.К. Ярмолицький та ін.

Проте питання визначення подальших напрямів удосконалення системи бухгалтерського обліку земельних ресурсів залишаються відкритими. Насамперед, поглибленого дослідження вимагає порядок накопичення та узагальнення інформації про земельні ресурси в системі первинного, аналітичного, синтетичного обліку та звітності сільськогосподарських підприємств, визначення їх вартісної оцінки у складі інших необоротних активів.

Відсутність належного облікового забезпечення земельних ресурсів, невизначеність окремих теоретичних положень та потреба в практичних рекомендаціях щодо вирішення зазначених питань зумовили вибір теми магістерського дослідження.

Мета і завдання досліджень. Метою магістерської роботи є поглиблення теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

Цільова спрямованість зумовила постановку і необхідність вирішення таких завдань:

- обґрунтувати економічну суть категорії „земельні ресурси” як специфічного виду активів та визначити їх місце в системі бухгалтерського обліку підприємств;
- уточнити склад та структуру земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах та обґрунтувати їх класифікацію, як об’єкта бухгалтерського обліку;
- визначити особливості інформаційного забезпечення управління земельними ресурсами з врахуванням сучасних тенденцій розвитку земельних відносин;
- оцінити сучасний стан організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів та проаналізувати рівень їх використання в сільськогосподарських підприємствах;

- розробити пропозиції щодо удосконалення діючої методики оцінки земельних ресурсів;
- удосконалити існуючу систему документування земельних ресурсів;
- обґрунтувати пропозиції по удосконаленню звітності сільськогосподарських підприємств щодо відображення даних про земельні ресурси.

Об'єктом дослідження є земельні ресурси та процес їх обліку в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

Методи дослідження. У процесі дослідження використовувались наукові методи, що базуються на діалектичному методі пізнання та об'єктивних законах економіки. Теоретичні аспекти обліку досліджувались із застосуванням методів індукції і дедукції, аналізу та синтезу, за допомогою яких визначено загальні тенденції розвитку обліку землі. Історичний, логічний і монографічний методи використовувались для виявлення її місця в складі необоротних активів та уточнення класифікації земельних ресурсів для відображення в системі бухгалтерського обліку. Керуючись балансовим, розрахунково-конструктивним методом та методами спостереження і вибіркового обстеження, було вивчено сучасний стан обліку та оцінки земель. Застосування окремих прийомів економіко-статистичного методу (порівняння, групування), методу кореляційно-регресійного аналізу дозволило проаналізувати сучасний стан використання земельних ресурсів, визначити ступінь впливу окремих факторів на ефективність їх використання в сільськогосподарських підприємствах.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, галузеві інструкції та нормативні документи щодо регулювання операцій з земельними ресурсами, наукові праці та

методичні розробки вітчизняних, зарубіжних вчених-економістів, матеріали наукових конференцій та семінарів.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна проведеного дослідження полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах.

Основні положення і результати дослідження, що виносяться на захист і характеризують наукову новизну, полягають у наступному:

вперше:

- сформульовано комплексне визначення поняття „земельні ресурси” як виду довгострокових необоротних активів, що є продуктом природи, характеризується необмеженим терміном використання, просторовою обмеженістю, має підставу для правового виміру та здатність приносити економічні вигоди у процесі використання, що дозволяє ідентифікувати його в системі бухгалтерського обліку;

- запропоновано систему документування земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, що дозволить накопичувати інформацію щодо їх якісної, кількісної характеристики та вартісного відображення в бухгалтерському обліку: „Акт приймання-передачі земельної ділянки (паю)”, „Акт переведення земельних ділянок”, „Книгу обліку земель суб'єкта господарювання”, „Інвентаризаційний опис земельних угідь (паїв)”.

удосконалено:

- трактування та співвідношення понять „земельна ділянка”, „право користування земельною ділянкою”, „капітальні витрати на поліпшення земель” в системі управління земельними ресурсами, що розкриває їх приналежність до окремих видів активів сільськогосподарських підприємств;

- механізм оцінки земельних ресурсів шляхом застосування запропонованої методики визначення розрахункової вартості землі, що забезпечить її достовірне відображення в обліку;

- порядок розкриття у звітності аграрних підприємств інформації про наявність та рух земельних ресурсів у грошовому та натуральному вимірниках, що сприятиме покращанню управління процесами використання земельних ресурсів.

одержало подальший розвиток:

- класифікація земельних ресурсів за видами землекористувачів, категоріями угідь та цільовим використанням, що формує методичні основи відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку;

- методичні підходи до інформаційного забезпечення процесу управління земельними ресурсами з врахуванням сучасних тенденцій розвитку земельних відносин, використання яких забезпечить посилення контролю за цільовим та раціональним їх використанням.

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення результатів дослідження полягає в розробці раціональної системи обліку, яка передбачає використання удосконалених форм первинних документів, реєстрів аналітичного, синтетичного обліку та звітності, відповідного робочого плану рахунків, а також рекомендацій з удосконалення механізму оцінки земельних ресурсів у бухгалтерському обліку. Впровадження запропонованої методики обліку дозволить забезпечити суб'єктів господарювання достовірною обліковою інформацією, необхідною для аналізу та контролю за наявністю, складом, рухом, якісною характеристикою та використанням земельних ресурсів сільськогосподарського призначення і, тим самим, забезпечить ефективне управління земельними ресурсами в аграрних підприємствах.

Апробація результатів дослідження. Результати виконаного наукового дослідження нами доповідались на Міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: Обліково-аналітичне та правове

забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку [Тернопіль, 30 березня 2017 р.]; Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації [Тернопіль, 15-17 квітня 2016 р.]; Науково-дослідна робота студентів: Формування особистості майбутнього вченого, фахівця високої кваліфікації» конференції [Тернопіль, 15 квітня 2015 р.]; Прикладна економіка – від теорії до практики [Тернопіль, 20 жовтня 2016 р.] [14; 15;16;17].

Структура та обсяг дисертації. Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел і додатків. Обсяг основної частини магістерської становить 100 сторінок комп'ютерного тексту, містить 13 таблицю, 12 рисунків. Повний обсяг магістерської роботи – 95 сторінок, до нього входить 26 додатків на 46 сторінках. Список використаних джерел налічує 80 найменування на 10 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

1.1. Особливості організації бухгалтерського обліку землі

Земля – основний засіб виробництва, просторовий базис розміщення виробничих сил і соціальних об'єктів. Це 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. Для реального обліку землі варто, 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 кожен 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 рекультивацію.

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 методику 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 розвиненого 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.

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 неврегульовані 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.

1.2. Теоретичні засади бухгалтерського обліку землі

Бухгалтерський облік здійснюється в усіх сферах економіки: в організаціях і підприємствах, установах як виробничої, так і невиробничої сфери і служить для спостереження та контролю за їхньою діяльністю. Він забезпечує отримання і опрацювання потрібної інформації на підставі безперервного документального відображення фактів господарської діяльності і є функцією управління [7, с. 13].

Господарські активи (засоби) й джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати є основними об'єктами бухгалтерського обліку [2, с. 23]. Господарські засоби – це майно підприємств, яке представлено засобами

виробництва (засоби та предмети праці), засобами у сфері обігу (предмети обігу; кошти; кошти в розрахунках; засоби, що обслуговують обіг), засобами невиробничої сфери [33].

В аграрній сфері земельні ресурси є основним господарським засобом, тому важливим завданням є розкриття змісту землі як об'єкта бухгалтерського обліку. «Облік земель – це ціла система заходів щодо реєстрації інформації про землю кількісного, якісного та правового характеру» [6, с. 259].

Метою бухгалтерського обліку земельних ресурсів є отримання даних про землю, необхідних для зовнішніх (кредиторів, інвесторів) та внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення раціонального та ефективного використання земель.

До ключових завдань бухгалтерського обліку земельних ресурсів можна віднести:

- створення належної інформаційної бази щодо відображення фізичного стану земельної ділянки, ведення агротехнічних записів стану та змін по окремих земельних ділянках (сівозмінах) для систематичного контролю за збереженням якісних характеристик та ефективним використанням земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах;
- визначення об'єктивної вартісної оцінки землі (історичної, фактичної, справедливої);
- чітке документальне оформлення та своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з надходженням, вибуттям та використанням земельних ресурсів;
- відстеження змін щодо передачі прав на земельні ресурси, спостереження за рухом земель разом із будівлями та спорудами, відображення змін у складі та стані земельних угідь при переході від одного стану в інший;
- відображення та контроль за наявністю та рухом коштів, призначених для цільового фінансування витрат щодо покращення землі;

- накопичення відповідної інформації про власні та залучені земельні ресурси сільськогосподарських підприємств та правильне відображення її при складанні відповідної бухгалтерської звітності;

- контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків на землю та відображенням їх в обліку.

Документування є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, що забезпечує достовірність і інформаційну базу відображених господарських операцій. Дослідивши стан обліку – потрібно розглянути первинну документацію обліку земельних ділянок на агропідприємствах. Облік земель у сільськогосподарських підприємствах слід здійснювати у Книзі обліку земельних ділянок підприємства, яка складатиметься із окремих розділів: землі сільськогосподарського призначення і землі несільськогосподарського призначення. У даній книзі окремо слід обліковувати землі власні, у постійному користуванні та орендовані. Книга повинна бути пронумерована, прошнурована і скріплена печаткою.

Документування операцій з земельними ресурсами на підприємствах оформляється, згідно первинних документів, що затвердженні Міністерством статистики України. Проте більшість цих форм є досить недосконалими, а по деяким господарським операціям з земельними ділянками, взагалі відсутні форми документів.

Документальне відображення земельних ресурсів в обліковій системі підпорядковане ряду нормативно-правових актів.

Документування земельних ресурсів в обліку здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, тому основними документами, що формують первинний та зведений облік землі, є акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств [5] інвентаризація земельних ділянок проводиться в розрізі видів сільськогосподарських угідь (рілля, пасовища, сіножаті, ліси, водойми, землі

запасів), а результати інвентаризації земельних угідь заносяться до інвентаризаційного опису. Проте там наводять лише узагальнені відомості про кількість та вартість земель, закріплених за окремими підрозділами, що, на наш погляд, значно знижує контрольну функцію обліку земельних ресурсів. Узагальнення інформації про господарські операції з обліку земельних ресурсів в аграрних підприємствах здійснюється на підставі даних первинних документів та бухгалтерських довідок, дані з якого в кінці місяця переносять до Головної книги і формують звітну інформацію. Бухгалтерська звітність є заключним етапом узагальнення даних у системі рахунків і є невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку.

Обліковувати землю, на мою думку, необхідно за вартістю її придбання (купівельною вартістю). З цього приводу думки фахівців, які існують в країні, сходяться. А ось щодо інших витрат, пов'язаних з обслуговуванням земельної ділянки на балансі підприємства, вчені-економісти, вважають по різному. Одні пропонують обліковувати їх на балансових рахунках 91, 92 або 93, інші стверджують, що їх слід відносити на збільшення первісної вартості земельних ділянок. На мою ж думку, усі витрати пов'язані з придбанням землі, як окремого об'єкта власності, а саме, реєстраційні збори, державне мито, витрати на послуги нотаріуса, оплата земельно-кадастрових робіт і послуг, витрати на видачу державного акта про право власності, плата за проведення оцінки землі та інші послуги, слід відносити на збільшення первісної вартості земельних ділянок. Поточні витрати, які виникатимуть в процесі використання земельної ділянки на підприємстві, наприклад, консультаційні витрати і інші витрати некапітального характеру можна відносити на загальногосподарські витрати й обліковувати на рахунках 91, 92, та 93. Що ж стосується капітальних витрат, то їх потрібно відображати в бухгалтерському обліку на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель».

Важливою формою бухгалтерської звітності сільськогосподарського підприємства є Баланс. У зазначеній формі звітності підприємства приватної

форми власності відображають вартість земельних ресурсів, що належать підприємству на правах власності та на умовах фінансового лізингу, разом з іншими засобами та необоротними матеріальними активами. Державні та комунальні підприємства наводять в Балансі по статті «Основні засоби» вартість майна, отриманого на правах господарського відання чи правах оперативного управління, у тому числі вартість земельних ділянок на правах постійного користування. Вартість земельних ділянок відображають окремим рядком. Проте відображення сукупної вартості земельних угідь у звітності без диференціації її за кількісними показниками не дозволяє користувачам отримати необхідну інформацію про якісну характеристику земельного потенціалу та ефективність його використання. Не може забезпечити повноцінною інформацією й форма «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», в якій зазначаються виключно натуральні показники – загальна площа сільськогосподарських угідь та ріллі, що перебувала у користуванні підприємства протягом звітного року без земель, що були здані в оренду. Тому як фінансова, так і статистична звітність потребують удосконалення.

Отже, проведений аналіз сучасної методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів свідчить про її недостатню системність, а тому процеси реєстрації, збору та накопичення інформації про наявність і використання земельних ресурсів у процесі господарської діяльності вимагають удосконалення.

Досліджуючи ведення обліку землі в сільськогосподарських підприємствах різних форм власності виявлено, що сільськогосподарські підприємства під час здійснення господарської діяльності широко використовують як власні земельні ділянки (паї), так і орендовані, що перебувають у його користуванні. В пореформений період операційні здійснює вкладення у поверхневе поліпшення орендованих сільськогосподарських земель.

Саме тому в бухгалтерському обліку орендованих земель слід подолати певні недоліки. Для цього необхідно забезпечити накопичення інформації про кількісні та якісні характеристики ділянок, про витрати підприємства, пов'язані з орендою земель та паїв, про фактичні доходи від їх використання, що дозволить розрахувати величину економічного ефекту від залучення додаткових капітальних інвестицій, спрямованих на поліпшення земель та залучення додаткових угідь.

Впорядкувати таку інформацію можна за допомогою правильно побудованого аналітичного обліку. Аналітичний облік земель включає облік кількості та якості земельних угідь та земельних ділянок у розрізі землевласників та землекористувачів. У подальшому його дані використовують для відображення вартості земельних угідь та прав користування у бухгалтерському обліку, визначення розміру земельного податку, доходів і втрат власників та землекористувачів і для інших цілей [7, с. 153].

Раніше земельний облік кожного сільськогосподарського підприємства був представлений у земельній шнуровій книзі, кадастрових картах, планах та графіках сівозмін, де накопичувалась інформація про якісні та кількісні характеристики земельних угідь. На сьогоднішній день зазначені книги практично не ведуться, а дані за складом угідь та їх площею відображають у журналах спеціалізованих форм або здійснюють певні групування за актами землеволодіння. Це, в свою чергу, перешкоджає проведенню взаємозвірки державних кадастрів та вихідних даних земельно-облікової системи сільськогосподарського підприємства.

Через відсутність належної організації аналітичного обліку в сільськогосподарських підприємствах державні служби здійснюють моніторинг земель, збираючи дані з районних земельних комітетів та сільських рад. Підприємства ж звітуються за категоріями угідь та їх площами у статистичній звітності за даними кадастрового обліку земель. Тому вважаємо, що управління земельними ресурсами буде набагато

ефективнішим, якщо показники державного земельного обліку на початковому етапі будуть накопичуватись на рівні конкретного підприємства на підставі первинних документів та даних аналітичного обліку, підтверджених відповідними висновками.

1.3. Специфіка обліку земель сільськогосподарського призначення

Об'єктами земельних відносин у сфері сільськогосподарського виробництва є землі сільськогосподарського призначення всіх форм власності і господарювання. Відповідно до Земельного кодексу України, землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей [2]. До земель сільськогосподарського призначення належать: сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги); несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші).

На законодавчому рівні створено всі передумови для відображення таких земельних ділянок у бухгалтерському обліку. Так, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6], а також П(С)БО 7 «Основні засоби» [4] передбачає обов'язкове відображення в бухгалтерському обліку операцій із земельними ділянками, а Закон України «Про оцінку земель» [7] визначає правові засади проведення оцінки земель. У Плані рахунків бухгалтерського обліку для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух власних земель відведено субрахунки 101 «Земельні ділянки» та 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» рахунка 10 «Основні засоби».

Крім цього, аграрні підприємства мають державний акт на право постійного чи тимчасового користування земельною ділянкою. Відповідно до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [5], право користування за економічною оцінкою має відображатись в бухгалтерському обліку на субрахунку 122 "Права користування майном" рахунку 12 "Нематеріальні активи".

Право постійного користування земельною ділянкою, відповідно до зазначеного Положення, визнається нематеріальним активом підприємства, якщо існує імовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням цього права, та його вартість може бути достовірно визначена і зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю [5].

Одним із головних елементів методу бухгалтерського обліку є оцінка, що являє собою відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх у цілому по підприємству.

В Україні нормативно-правові акти оцінки земельних ресурсів поділяють, залежно від цілей та методів проведення на бонітування ґрунтів, економічну оцінку земель та грошову оцінку земельних ділянок. Дані бонітування ґрунтів є основою для проведення економічної оцінки сільськогосподарських угідь, а дані економічної оцінки земель є основою грошової оцінки земельних ділянок різного цільового призначення [8, с. 56].

Для достовірної оцінки земельних ділянок і відображення їх у обліку та звітності важливе значення має належна організація аналітичного обліку, що дозволить одержати чітку та розгорнуту інформацію про кількісний та якісний стан наявних земельних угідь та земельних ділянок.

Тому для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку ми пропонуємо наступну класифікацію земельних ресурсів сільськогосподарського призначення до субрахунку 101 «Земельні ділянки» другого та третього порядку: 101.1 – сільськогосподарські угіддя: 101.1.1 – рілля, 101.1.2 – багаторічні насадження, 101.1.3 – сіножаті, 101.1.4 – пасовища, 101.1.5 – перелоги; 101.2 – несільськогосподарські угіддя: 101.2.1

– господарські шляхи і прогони, 101.2.2 – полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження; 101.3 – інші землі.

Згідно з п. 22 П(С)БО 7 [4], земля не є об'єктом амортизації. Первісна вартість земельної ділянки складається з усіх витрат, пов'язаних з її придбанням (п. 8 П(С)БО 7): витрати на оплату послуг органу землевпорядкування з проектування відведення земельної ділянки, органу містобудування та архітектури, а також інші витрати, пов'язані з реєстрацією прав власності на земельну ділянку.

О.Л. Бєседа зазначає, що земельні ділянки як активи проходять три основні цикли свого існування на підприємстві: надходження земельних ділянок, експлуатація, вибуття землі зі складу активів підприємства. Кожна стадія вимагає на підприємстві чіткого документального оформлення господарських операцій і відображення на рахунках бухгалтерського обліку з метою контролю за фактичним станом об'єктів обліку [1, с. 154].

Документування операцій із земельними ділянками у складі основних засобів здійснюється на підставі форм первинних документів. Оформлення зарахування земельних ділянок до складу основних засобів здійснюється за Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма N ОЗ-1). Для оформлення вибуття земельних ділянок зі складу основних засобів державного підприємства застосовується Акт на списання основних засобів (форма N ОЗ-3).

Окремим об'єктом обліку визнаються капітальні витрати на поліпшення земель (на субрахунку 102). Дані витрати не можуть бути віднесені на вартість відповідної земельної ділянки, а підлягають амортизації як окремий об'єкт основних засобів (пп. 5.1.2 П(С)БО 7).

Згідно з Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок № 1531, земельні поліпшення – це зміна якісних характеристик земельної ділянки внаслідок розміщення в її межах будинків, будов, споруд, об'єктів інженерної інфраструктури меліоративних систем, багаторічних насаджень,

лісової та іншої рослинності, а також унаслідок господарської діяльності чи проведення робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів тощо) [3].

До якісних змін у ґрунтовому покриві відносять здійснення меліоративних заходів, до яких належать гідротехнічні (осушення, зрошення), культуртехнічні (корчування кущів, вирівнювання, залуження), хімічні (вапнування, гіпсування), агролісотехнічні (захист від ерозії, накопичення вологи), агротехнічні (плантажна оранка, глибоке розпушення) та ін. [1, с. 156].

Л.А. Суліменко стверджує, що важливе значення потрібно приділяти організації обліку орендованих земельних ділянок, які слід відображати на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», аналітичному рахунку «Орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення». Підставою для позабалансового відображення земельних ділянок є договори їх оренди. Для належної організації обліку і контролю орендованих земель доцільно розробити реєстр обліку орендованих земельних ділянок в розрізі їх орендодавців за термінами їх дії та розміром орендної плати [9, с. 268].

Висновки до першого розділу

Досліджуючи питання обліку земельних ресурсів у сільськогосподарських формуваннях, дійшовши до 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.

Отже, земельні ресурси сільськогосподарського призначення, як об'єкт бухгалтерського обліку, – це вид активів з довготривалим строком використання, інвентарним об'єктом якого є окрема ділянка з фіксованими межами, площею та місцем розташування, що має кількісну, якісну та конкретну грошову оцінку і підпорядковується загальним методологічним підходам щодо відображення її в обліку. Аналіз існуючого стану обліку землі дає підстави стверджувати про необхідність удосконалення діючої методики організації бухгалтерського обліку.

Підсумовуючи результати проведення земельної реформи та аналізу використання земель сільськогосподарського призначення можна відмітити позитивні зміни: 1) земля передана у власність селян і збережена за ними, а власник може вільно розпоряджатися нею на свій розсуд: створити власне господарство, передати в оренду й одержувати орендну плату, передати спадкоємцям; 2) земля належить селянам і збережена від привласнення групами підприємців; 3) існуюча в Україні фрагментація власності та

землекористування не представляє на сьогодні великої загрози для ведення крупно товарного сільськогосподарського виробництва, оскільки 64,4 % розпайованих земель знаходяться в оренді; 4) простежується тенденція до зростання середньомісячної заробітної плати у сільському господарстві та розмірів орендної плати, але, нажаль, з одночасним знеціненням гривні; 5) у структурі договорів оренди за строком їх дії зростає питома вага довгострокової оренди, а короткострокова оренда терміном дії до трьох років практично зникла.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ОБЛІКУ ТА РІВНЯ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТЕРНОПІЛЬСЬКОЇ ОБЛАСТІ

2.1. Сучасний стан і основні тенденції використання земель сільськогосподарського призначення в Україні

Україна є однією з найбільших європейських країн, площа якої становить майже 6% території Європи, причому сільськогосподарські угіддя становлять близько 19% загальноєвропейських, в тому числі рілля – майже 27%. Український показник площі сільськогосподарських угідь в розрахунку на душу населення є найвищим серед європейських країн – 0,9 га, в тому числі 0,7 га ріллі (проти середньоєвропейських показників 0,44 і 0,25 га відповідно). Площа найбільш родючих ґрунтів – чорноземів в Україні становить за різними оцінками від 15,6 до 17,4 млн. га [9, с.28].

Структура земельного фонду України з часів проведення земельної реформи, на відміну від форм власності на землю, не зазнала значних змін. Так, починаючи з 1994 р. площа сільськогосподарських угідь зменшилася на 379,7 тис. га., відбулося збільшення площі лісів та лісовкритих територій на 299,3 тис. га. Крім того, забудованих земель стало на 164,2 тис. га більше; відкритих заболочених на – 61,8 тис. га; площа територій, вкритих поверхневими водами, збільшилася на 6,8 тис. га. Зміни в структурі земельного фонду відбувалися за рахунок переведення одних земельних угідь в інші. Протягом 1991-2015 рр. площа сільськогосподарських угідь скоротилася на 518,6 тис. га, причому площа пасовищ і сіножатей збільшилася на 4390,2 тис. га та 221,7 тис. га відповідно, але площі ріллі та багаторічних насаджень зменшилися відповідно на 1051,1 тис. га і 4318,8 тис. га.

Станом на 01.01.2016 р в Україні найбільшу питому вагу мають землі сільськогосподарського призначення 42,7 млн. га, або 70,8%, друге місце займають ліси та лісовкриті площі – 10,6 млн. га, або 17,6 %, відповідно на

третьому – території покриті водними об'єктами – 2,4 млн. га або 4,0 % (табл. 1).

Таблиця 1

Земельні угіддя України та їхні зміни з 1990 р.*

Види основних земельних угідь та економічної діяльності	Станом на 01.01.2016		Станом на 01.11.1990		Динаміка (тис.га)
	Всього, тис. га	% до загальної площі України (території)	Всього, тис. га	% до загальної площі України (території)	
Сільськогосподарські землі	42726,4	70,8	43634,5	72,8	- 908,1
у тому числі: сільськогосподарські угіддя	41507,9	68,8	42030,3	69,6	-522,4
з них: рілля	32541,3	53,9	33570,8	55,3	- 1029,5
перелоги	233,7	0,4	5,0	0,01	228,7
багаторічні насадження	892,4	1,5	1058,0	1,8	- 165,6
природні кормові угіддя	7840,5	13,0	7396,5	12,3	444
інші сільськогосподарські землі	1218,5	2,0	1604,2	2,7	385,7
Ліси та інші лісовкриті площі	10633,1	17,6	10221,5	17,0	411,6
Забудовані землі	2552,	9 4,2	566,6	0,9	1986,3
Відкриті заболочені землі	982,3	1,6	916,1	1,5	66,2
Сухі відкриті землі з особливим рослинним покривом	13,2	0,0	32,1	0,1	-18,9
Відкриті землі без рослинного покриву або з незначним рослинним покривом (кам'янисті місця, піски, яри інші)	1020,6	1,7	1492,7	2,5	472,1
Води (території, що покриті поверхневими водами)	2426,4	4,0	2435,1	4,0	-8,7
Разом (територія)	60354,9	100,0	60354,9	100	0

*Джерело: Розраховано з використанням даних Держгеокадастру

Також, суттєвих змін зазнала структура земельного фонду за основними користувачами і власниками землі (рис. 1).

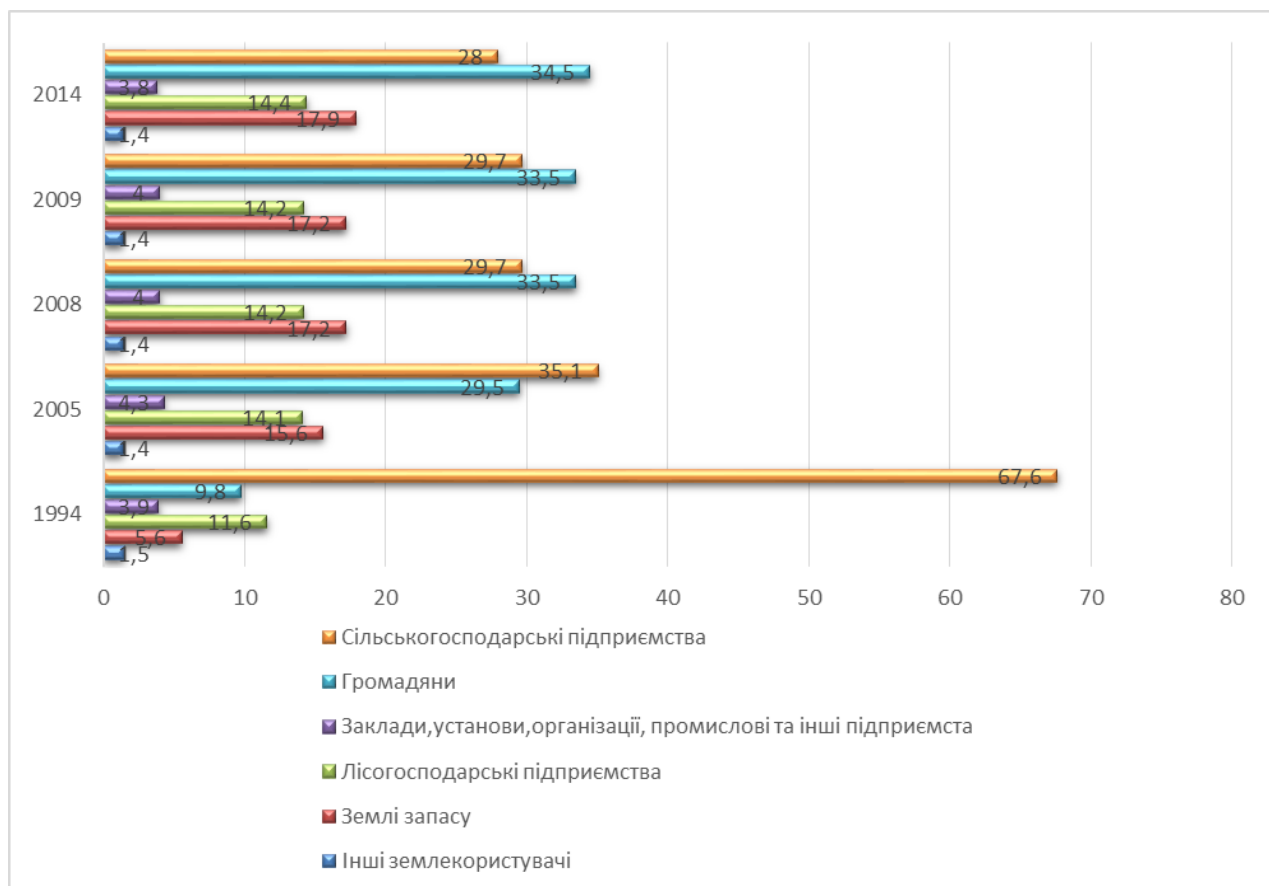


Рис. 1. Динаміка зміни структури земельного фонду України за основними землевласниками та землекористувачами з 1994 р. по 2014 р.
Джерело: складено за даними [2]

Результатом проведення земельної реформи в Україні є формування на основі приватної форми власності різних організаційно-правових форм господарювання, серед яких можна виділити три основних: сільськогосподарські підприємства, фермерські господарства та особисті селянські господарства (господарства населення). Динаміка зміни розподілу сільськогосподарських угідь України за категоріями господарств з 1990 р. по 2014 р. наведено на рис. 2.

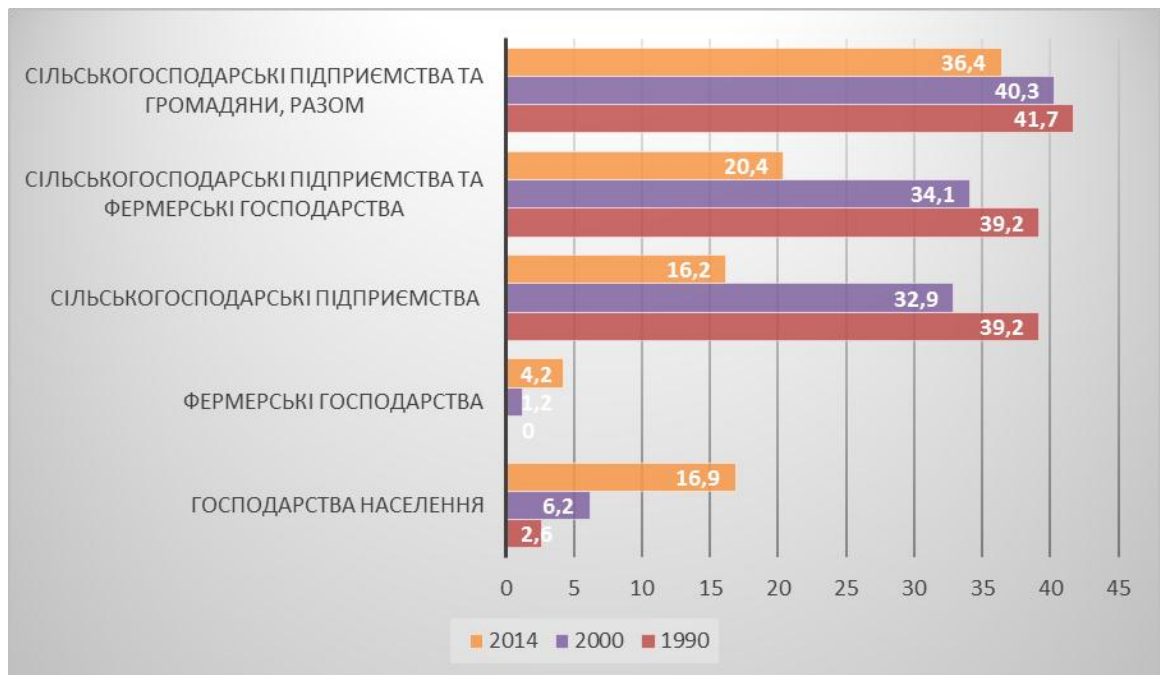


Рис. 2. Динаміка зміни розподілу сільськогосподарських угідь України за категоріями господарств з 1990 р. по 2014 р., млн. га

Джерело: складено за даними [2]

Як це видно з рис. 2, площа сільськогосподарських угідь у сільськогосподарських підприємствах скоротилася в 2,4 рази, в той час як площа земель господарств населення зросла більше ніж у 6 разів. Такі зміни обумовлені в першу чергу паюванням земель недержавних сільськогосподарських підприємств і приватизацією земельних ділянок (паїв). Так, 27,5 млн. га було розпайовано серед членів сільськогосподарських підприємств. Із загального числа 6,9 млн. громадян, які набули право на земельну частку (пай), близько 400 тис. громадян вилучили свої земельні паї в натурі (на місцевості), а 1,2 млн. громадян приєднали земельні ділянки і земельні паї площею 4,7 млн. га до особистих селянських господарств (господарств населення) [3, 4].

Земельна ділянка, що виділена в натурі (на місцевості) як земельна частка (пай) в середньому по Україні має площу 4,0 га з коливанням по регіонах: найбільші середні розміри земельних паїв – на Сході країни 8,69 га (у Луганській області), найменші – на Заході 1,1 га (в Івано-Франківській області). Це попри те, що оптимальна для Полісся площа сільськогосподарського землеволодіння (землекористування) складає

близько 1,5 тис. га, для Лісостепу – 1,750 тис. га, для степових зон (Степ, Степ посушливий, Сухий степ) – 2,1 тис. га, для Карпатської гірської області – 900 га, для Кримської гірської області – 1100 гектарів [5]. Погоджуємося з думкою А.Г. Мартина [6] про те, що проведена в державі земельна реформа, мала своїм головним наслідком лише соціалізацію землі – її справедливий перерозподіл між населенням.

Розпайовані сільськогосподарських угідь України за способами їх використання мають наступну структуру: близько 17134,1 тис. га (62,1 %) – передано в оренду за договором, 5676,8 тис. га (20,6 %) – не використовуються або використовуються без земельного оформлення, а близько 4761,4 тис. га (17,3 %) – приєднано до особистих селянських господарств. Слід наголосити, що з усіх не використовуваних земель не витребувані паї охоплюють площу в 1,4 млн. га (330 тис. земельних паїв), а відумерла спадщина – 1,8 млн. га. Дослідження показують, що найбільша частка розпайованих земель, що не залучені до господарського обробітку або використовуються без належного документального оформлення припадає на Житомирську область – 52 % або 577,4 тис. га, найменша частка на Миколаївську область – 4 % або 55,0 тис. га. На території Дніпропетровської області таких випадків не зафіксовано.

Така ситуація обумовлена тим, що більшість землевласників, які отримали у приватну власність земельні ділянки (паї) в ті часи, не мали необхідні обігові коштами, обладнанням або просто не могли самостійно їх обробляти. У таких землевласників було лише два варіанти щодо використання приватних земель: залишити землі без обробітку або здавати в їх оренду (у більшості випадків, колишнім керівникам колгоспів). Як показує аналіз, передача землі в оренду стала переважною формою реалізації прав землевласників паїв.

Як показує аналіз земельних часток (паїв), що були приєднані до особистих селянських господарств без створення юридичної особи, то частка таких паїв коливається по областях: Закарпатська область має найбільшу

кількість таких земельних ділянок 75 % із загальної кількості розпайованих земель загальною площею близько 120 тис. га, найменша – 2,2 % у Чернігівській області площею 31,2 тис. га.

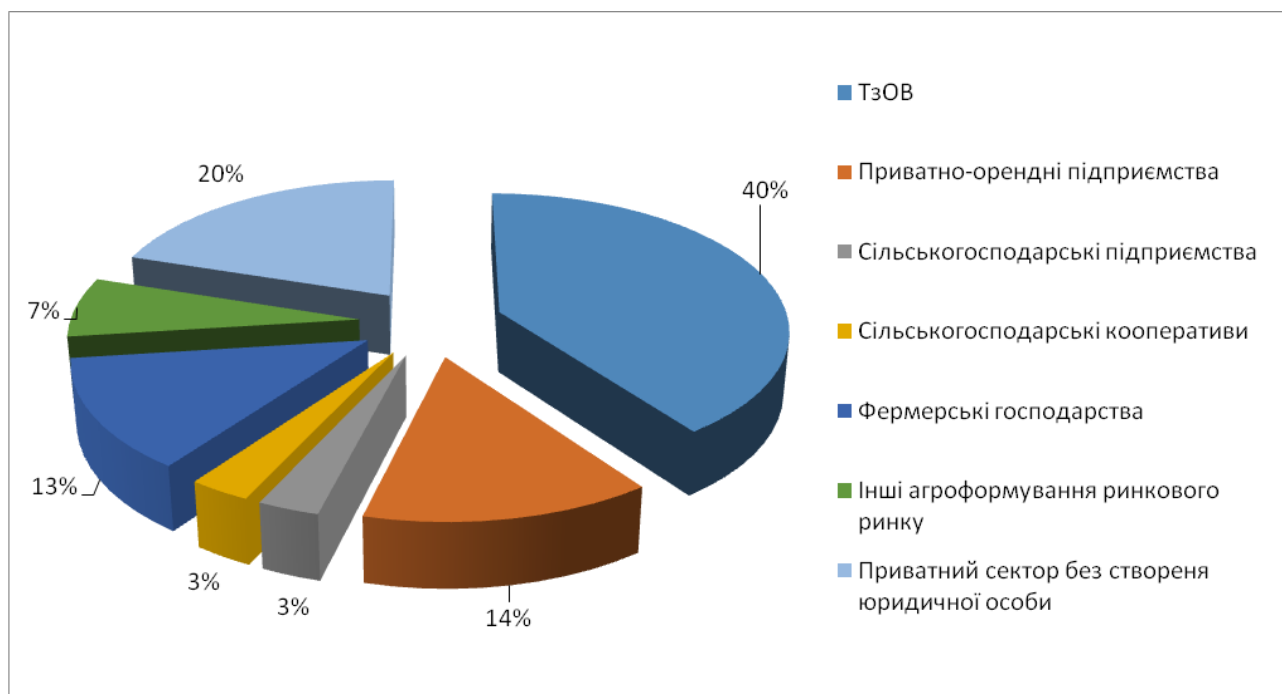


Рис. 3. Структура використання сільськогосподарських угідь у 2014 р., %
Джерело: розраховано за даними Держгеокадастру України

У приватній власності перебуває близько 31 млн. га сільськогосподарських угідь на базі яких створено майже 53 тис. підприємств, якими використовується близько 22 млн. га сільськогосподарських угідь; 39 тис. фермерських господарств, у власності та користуванні яких знаходилося 4,6 млн. га сільгоспугідь та 16,8 млн. господарств населення з середнім розміром 0,9 га. Більше половини цих угідь (11,9 млн. га), зосереджено в господарських товариствах, 15,5% – у приватних підприємствах, 2,6% – у кооперативах, 21,5% – у фермерських господарствах, 2,6% – у державних підприємствах, 2,6% – у підприємствах інших організаційних форм. Ситуація дещо зміниться, якщо розглядаючи структуру використання сільськогосподарських угідь врахувати приватний сектор без створення юридичної особи (рис. 3). За такого підходу, 43 % вже

зосереджено в господарських товариствах, 20 % – у приватному секторі без створення юридичної особи, 14 % – у приватно-орендних підприємствах, 3 % – у кооперативах, 13 % – у фермерських господарствах, 7 % – у підприємствах інших організаційних форм.

Аналіз розвитку сільськогосподарських підприємств (табл. 2) показує чітку тенденцію до зменшення кількості організаційно-правових форм господарювання. Для того, щоб зрозуміти за рахунок чого відбуваються таке зменшення, проаналізуємо площу сільськогосподарських підприємств.

Таблиця 2

Динаміка зміни кількості сільськогосподарських підприємств у сільському господарстві, одиниць

Сільськогосподарське підприємство	Роки:				
	2006	2008	2010	2012	2014
Господарські товариства	7545	7879	7769	8235	7750
Приватні підприємства	4112	4326	4243	4220	3772
Кооперативи	1373	1101	952	848	674
Фермерські господарства	42932	43894	41726	40676	39428
Державні підприємства	371	354	322	296	228
Підприємства інших форм господарювання	1525	1505	1481	1781	691
Усього	57858	59059	56493	56056	52543

Джерело: складено на основі даних Держкомстату України

Зменшення кількості сільськогосподарських підприємств відбувається за рахунок збільшення площ землекористування і відповідне зменшення числа дрібних та середніх формувань. Так, з 2006 р. середня площа сільськогосподарських підприємств збільшилася з 419,4 га до 478,78 га. Також, зменшилася на 836 одиниць кількість підприємств, що не мали у своєму користуванні сільськогосподарських угідь. Порівняно з 2013 р. середній розмір підприємства з урахуванням фермерських господарств та середній розмір підприємства без урахування фермерських господарств збільшилися на 19 га та на 126 га і становили 410 га та 1289 га відповідно. Із

загальної кількості підприємств 45 тис. мають сільськогосподарські угіддя. З них 67,3 % підприємств мають площу до 100 га, 15,8 % – від 100 до 500 га, 5,6% – від 500 до 1000 га, 5,4 % – від 1000 до 2000 га, 5,9 % – понад 2000 га.

У 2014 р. відбулося подальше укрупнення фермерських господарств. Загальна кількість фермерських господарств, що мають у своїй структурі сільськогосподарські угіддя, за аналізований проміжок часу зменшилася на 3713 одиниць. При цьому спостерігається збільшення числа більш великих за своїми розмірами господарств. Так, середній розмір фермерського господарства у порівнянні з 2008 р. збільшився на 131,27 га і складає станом на 2014 р. площу 133,61 га. На одне господарство в середньому припадає 117,2 га сільськогосподарських угідь, у т.ч. 113,8 га ріллі (на 8,0 % більше, ніж у 2013 р.). Орендовані землі фермерських господарств склали 78,4% загальної площі землі в їх користуванні.

Аналіз орендних відносин в Україні показує, що станом на 01.01.2015 р. укладено 4,8 млн договорів оренди земельних часток (паїв) загальною площею понад 17 млн га або 64,4% від загальної площі розпайованих сільськогосподарських земель. На сьогодні, сільськогосподарські підприємства ведуть свою господарську діяльність здебільшого на орендованих землях, частка яких у їх загальному землекористуванні становить понад 93 %.

У попередні роки договори оренди в основному укладались із тими господарствами, які отримали земельні паї. Однак ця тенденція поступово змінюється. Так, переважна більшість договорів оренди (51,7%) укладено з іншими суб'єктами господарювання, які утворюються у результаті ринкових трансформацій (рис. 4). Можна припустити, що орендодавці втратили довіру до сільськогосподарських підприємств, де отримали земельні частки (паї).

Отже, оренда у приватних осіб є загальною і найпоширенішою практикою. Приблизно така сама ситуація спостерігається і в країнах Європейського Союзу не зважаючи на відмінності щодо кількості укладання угод на ринку оренди.

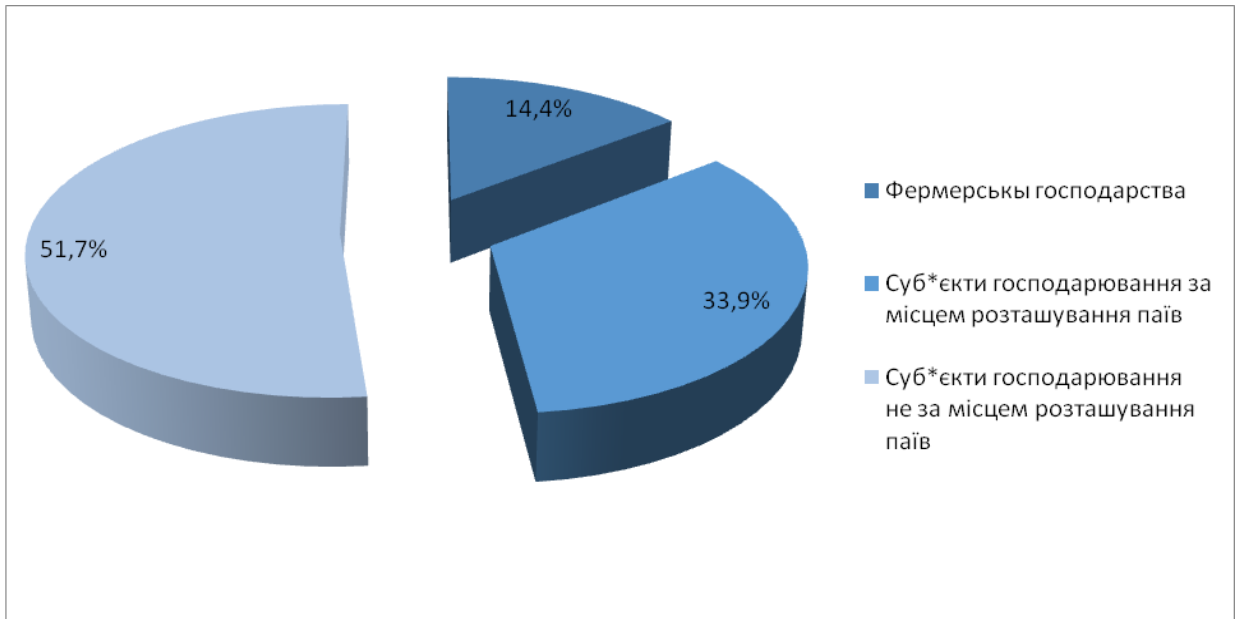


Рис. 4. Структура укладених договорів оренди за орендарями станом на 01.01.2015 р.

Джерело: складено на основі даних [2]

Сьогодні в сільському господарстві України орендні відносини є домінуючою формою реалізації селянами свого права на землю. Однією з вагомих причин, що спонукає селян здавати землю в оренду, є неспроможність самостійно її обробляти. Оскільки, як показують дослідження, орендодавцями головним чином виступають селяни-пенсіонери, які уклали майже 2,5 млн. договорів оренди землі, що становить 52,1 % від усіх укладених договорів.

Орендні відносини, як важлива складова формування оптимального землекористування та форма ринкових операцій із землею, повинна сприяти руху земельних ділянок до ефективного господаря. На сьогодні в Україні така закономірність поступово починає спостерігатися. У структурі договорів оренди за строком їх дії питома вага довгострокової оренди понад шість років зростає до 61,4 % (табл. 3). Короткострокова оренда терміном дії до трьох років практично зникла і становить лише 3 %.

Динаміка укладання договорів оренди за строком їх дії, %

Строк дії договору оренди	Роки:			
	2001	2005	2010	2015
На 1-3 роки	45,7	26,2	10,0	3,1
На 4-5 років	41,2	61,4	49,0	35,5
На 6-10 років	11,3	10,2	30,6	46,4
Понад 10 років	1,8	2,2	10,4	15,0

Джерело: за даними Держгеокадастру України

Однією з причин таких позитивних змін є набуття чинності з 7 квітня 2015 р. Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція)" № 191-VIII від 12.02.2015 р. [7], яким встановлено мінімальний термін оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства, особистого селянського господарства на рівні 7 років.

Збільшення частки довгострокової оренди є передумовою для більш дбайливого ставлення до земельних ділянок та сільськогосподарського землекористування, недопущення їх виснаження у короткотерміновому періоді. Але можна припустити, що землевласники зараз не готові давати зобов'язання на довгий період конкретному орендарю і задовольнятися низьким рівнем орендної плати.

Законодавством визначається, що ставка орендної плати за користування землею не може бути нижчою за 3 % від нормативної грошової оцінки земельних ділянок. Але як показують дослідження, не в усіх областях країни орендарі дотримуються цієї норми. Найнижчий розмір орендної плати (1,4 % від нормативної грошової оцінки) сплачується у Закарпатській області, а найбільший (3,9 %) – у Полтавській області. Жодної угоди оренди земельних часток (паїв) із орендною ставкою менше 3% не укладено у

Черкаській, Харківській, Рівненській, Житомирській та відповідно Полтавській областях.

Оптимальною, з урахуванням ринкової кон'юнктури та аграрної практики, що склалась в Україні, фахівці вважають вартість оренди землі на рівні 8 % від НГО, строк дії договору – 7 років [8]. Порівняно з 2001 р. у 2014 р. розмір орендної плати збільшився у гривневому еквіваленті майже в дев'ять разів і склав в середньому 663 грн. (табл.4). Домінування натуральної форми виплати орендної плати (сільськогосподарською продукцією), питома вага якої складає 55,7 %, обумовлено, на мою думку, наявністю у потенційних орендодавців підсобних господарств. Але за останні роки спостерігається зменшення частки натуральної форми виплати орендної плати (у 2001 р. її частка становила 77,4 %).

Розвиток орендних земельних відносини має дуже важливе значення для соціально-економічної сфери України. Це пояснюється насамперед визнанням в країні пріоритетне значення земель сільськогосподарського призначення серед інших категорій земель, наявності мораторію на відчуження земельних часток (паїв), а тому даний сектор економіки потребує особливої уваги. Окремі науковці зауважують, що для селян орендна плата за землю є додатковим, подекуди і основним, джерелом доходів, від якого в сучасних умовах відмовитись просто нереально. На мою думку, такі судження є дещо перебільшеними. Так, орендна плати займає дуже незначну частку у структурі доходів сільського населення. За даними рис. 6 видно, що у порівнянні із середньомісячною номінальною заробітною платою у сільському господарстві розмір орендної плати за земельний пай дуже малий і з кожним роком дедалі меншає. Якщо у 2000 р. співвідношення між орендною платою та середньомісячною номінальною заробітною платою становило $1/3$, то у 2014 р. вже $1/11$.

Динаміка плати за оренду земельних ділянок і земельних часток (паїв) в Україні

Назва показника	2001 р.		2008 р.		2014 р.*	
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%
Загальна сума виплат, згідно з укладеними договорами оренди:	1589	100	2438	100	11373	100
у тому числі:						
у грошовій формі	222	13,9	460	18,9	4734	41,6
у натуральній формі (продукцією)	1230	77,4	1866	76,5	6336	55,7
відробіткова (послуги)	138	8,7	112	4,6	301	2,6
Плата за 1 га на рік, грн.	140	-	140	-	664	-
За земельний пай	560		560		2656	

Джерело: розроблено за даними Держгеокадастру України і власних розрахунків

**- без урахування АР Крим*

Для аналізу купівельної спроможності селян мною було застосовано "Індекс Біг-Мака" – неофіційний показник, який публікує журнал "The Economist". Цей показник вимірює паритет купівельної спроможності між двома валютами й відображає ринковий курс обміну валюти на основі різниці певного продукту (як еталон приймається середня ціна бутерброда "бігмака" в США). "Індекс Біг-Маку" щільно пов'язаний з індексом паритетом купівельної спроможності, а той насамперед залежить від економічного розвитку країни (стану її платіжного балансу, конкурентоспроможності національних товарів на світовому ринку). Було визначено [9], що індекс якщо і не є точним, але все одно дає найбільш точні цифри.

В Україні орендна плата є значно нижчою порівняно з розвиненими країнами. Розмір орендної плати повинен зростати з підвищенням ефективності аграрного виробництва та зростанням економічного становища орендарів, оскільки головним критерієм земельної власності є дохід, який можна з неї отримати.

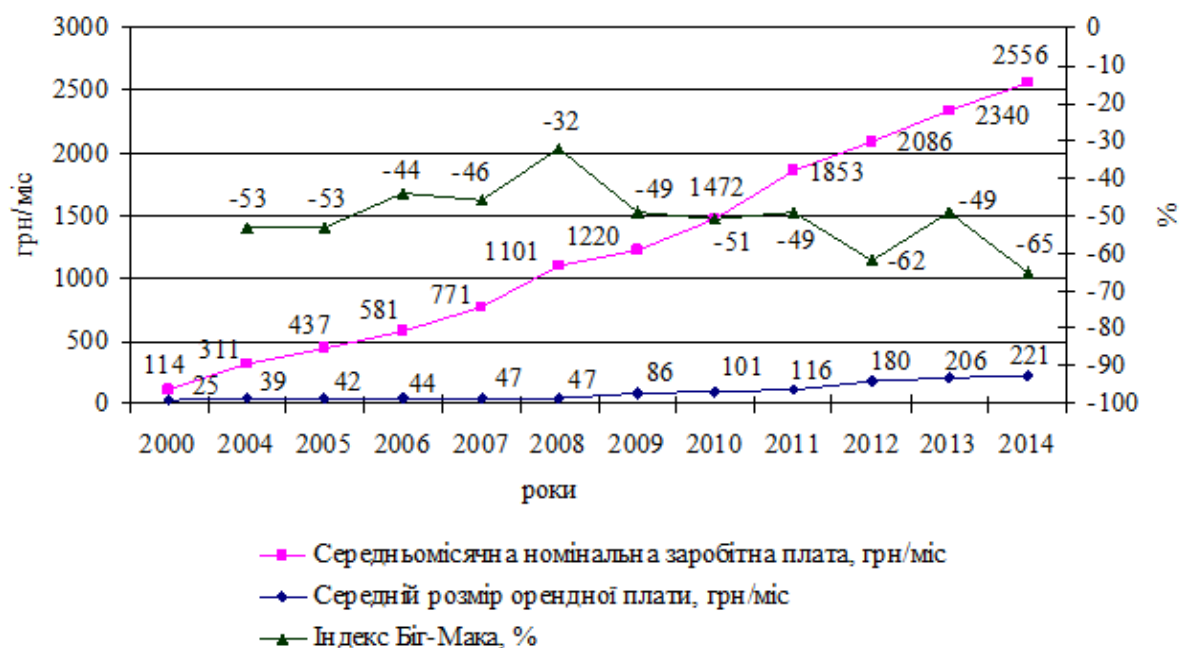


Рис. 5. Динаміка плати за оренду земельних ділянок та середньомісячної номінальної заробітної плати

Джерело: розроблено за даними Держгеокадастру України, Держкомстату України та журналу The Economist

Організовані в результаті трансформування аграрного сектору господарські структури забезпечили позитивні зрушення у виробництві сільськогосподарської продукції. Основні показники економічної ефективності виробництва сільськогосподарської продукції в сільськогосподарських підприємствах України наведені у табл. 5.

Таблиця 5

Економічна ефективність виробництва сільськогосподарської продукції в сільськогосподарських підприємствах України

Показники	1995-1999 рр.	2005 р.	2010 р.	2014 р.
Прибуток, збиток – від реалізації сільськогосподарської продукції, млрд. грн.	-1,7	12,5	12,7	32,4
у т.ч. продукції:				
рослинництва, млрд. грн.	0,7	9,0	11,4	28,7
тваринництва, млрд. грн.	-2,3	0,3	1,4	3,7
Рівень рентабельності – всього, %	-18,4	6,8	21,1	11,2
у т.ч. рослинництва, %	15,8	7,9	26,7	11,1
тваринництва, %	-44,3	5,0	7,8	11,5

Джерело: розроблено за даними Держгеокадастру України

2.2. Аналіз ефективності використання земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах регіону

Термін «ефективність» походить від латинського слова «ефект», що в перекладі означає результат певної дії. Тобто ефективність – це результативність певного процесу (дії), яка вимірюється співвідношенням між здобутим результатом і витраченими на його досягнення ресурсами.

Вчені виділяють такі види ефективності: економічний, технологічний, екологічний і соціальний. Проте ефективність є комплексним поняттям, яке включає всі вищеперераховані аспекти, а оскільки підприємництво є діяльністю, спрямованою на отримання прибутку, то акцентувати увагу потрібно на економічному аспекті ефективності. Ефективність використання земель сільськогосподарського призначення на сьогоднішній день є складним і багатогранним питанням, оскільки для її підвищення необхідно врахувати інтереси власника землі, землекористувача, працівників підприємства, суспільства та держави. Причому не завжди ці інтереси збігаються.

Земля є одним із головних ресурсів життєдіяльності суспільства. Вона слугує територіальною основою для усіх видів діяльності людини, є виробничим фактором багатьох галузей. В умовах земельної реформи, яка сьогодні має справді глобальний масштаб та глобальне значення, земля розглядається як один з головних інструментів подолання бідності, підвищення рівня життя кожного члена суспільства, та громад в цілому.

Земельні ресурси Тернопільської області є одним із найбільш вагомих економічних активів України, унікальних за своїми властивостями. Вони мають забезпечити функціонування економіки області у перехідному періоді та стати надійною основою соціально – економічного розвитку після завершення періоду структурного реформування.

У сільському господарстві земля є не лише матеріальною умовою його функціонування, а й активним чинником виробництва. При цьому, результати виробництва залежать безпосередньо від родючості ґрунтів,

фізико-хімічних і біологічних процесів, що відбуваються в ґрунті. Землю необхідно вважати найважливішою продуктивною силою, без якої неможливий процес сільськогосподарського виробництва. Вона є предметом праці та створює умови для вирощування сільськогосподарських культур. З іншого боку, вирощуючи сільськогосподарські культури, людина використовує механічні, фізичні, хімічні та біологічні властивості ґрунту для досягнення практичної мети – отримання врожаю. У цьому випадку земля стає знаряддям праці. Об'єднуючи у собі ознаки предмета і знаряддя праці, земля, таким чином, стає особливим, специфічним засобом сільськогосподарського виробництва, його основним виробничим ресурсом.

Ґрунтовий покрив Тернопільської області різноманітний за своїми генетичними ознаками, фізико-хімічними та водно-фізичними властивостями, умовами залягання. Звичайно, розробляти заходи по підвищенню родючості до кожної ґрунтової відміни, а також проводити планування по господарствах, районах важко і навряд чи доцільно, оскільки близькі по генетичних і агрономічних властивостях, а також по рівню одержуваної врожайності ґрунти об'єднані в агровиробничі групи, які мають певну закономірність як територіальну, так і по рельєфу, зволоженню і т.д.

Структура природно-ресурсного потенціалу Тернопільської області дещо відрізняється від аналогічної структури по Україні. Хоча і в Україні, і у Тернопільській області земельні ресурси займають найбільшу частку [2, с. 17]. На Тернопільщині частка земельних ресурсів набагато більша (табл. 6).

Тернопільська область має багаті земельні ресурси, її земельний фонд становить 1382,4 тис. га. Поширення родючих ґрунтів привело до високого рівня освоєння земельних ресурсів.

Понад 85% земельного фонду займають землі сільськогосподарських підприємств, орендарів, індивідуальних землекористувачів, які використовуються для ведення сільськогосподарського виробництва, підсобного господарства.

Структура природно-ресурсного потенціалу Тернопільської області

Територія	Потенціал природних ресурсів, %					
	Земельних	Лісових	Мінеральних	Водних	Фауністичних	Рекреаційних
Україна	44,4	4,2	28,3	13,1	0,5	9,5
Тернопільська область	75,0	4,7	1,2	13,6	0,2	5,3

Джерело: [2, с. 17]

Серед земель сільськогосподарського призначення переважають сільськогосподарські угіддя. Частка цих угідь у земельному фонді становить 75,7% (у середньому по Україні – 67,6%), що свідчить про високий рівень сільськогосподарської освоєності Тернопільської області.

Сільськогосподарські угіддя включають орні землі, багаторічні насадження, пасовища і сінокоси. Їх співвідношення на території Тернопільської області наочно ілюструє рис. 6.

Найвищу частку у сільськогосподарських угіддях займають орні землі (рілля) За цим показником (96,9%) область посідає одне з перших місць в Україні Частка орних земель є найбільшою в центральній і південній частинах області, дещо меншою – в північній і західній частинах. Ця частка в районах залежить від величини площ під багаторічними насадженнями, сінокосами і пасовищами.

Найбільші площі багаторічних насаджень є в південній частині, а пасовищ і сінокосів – у західній і північній частинах області.

Значна розораність ґрунтів і розчленування території призводять до збільшення площ ерозійних земель, а це веде до постійного скорочення сільськогосподарських угідь. Унаслідок природної і штучної ерозії з полів

області виноситься понад 20 млн. т ґрунту і 1 млн. т гумусу за рік. На ерозійних землях кожний рік недобирається значна частка врожаю сільськогосподарських культур.



Рис. 6 – Структура сільськогосподарських угідь Тернопільської області станом на 2013 р. Джерело: Побудовано автором на основі даних статистичного збірника [3]

На території області є деякий резерв для збільшення площі сільськогосподарських земель – це заболочені і перезволожені землі. Вони становлять понад 4,8 тис га і розташовані на заплавах, плоских межиріччях. В області тривалий час проводилися роботи із осушення цих земель, але в багатьох випадках таке осушення в долинах рік не було доцільним. Воно призвело до обміління русел рік, зниження води в колодязях, зникнення джерел [4].

В області є також землі, які зайняті різноманітними кар'єрами, а також відпрацьовані землі (землі, які використовувалися при розробці корисних копалин). Вони займають площу 3,4 тис га і в майбутньому їх можна використати для сільськогосподарського виробництва.

Виступаючи головним засобом виробництва, земля має ряд особливостей, які відрізняють її від інших засобів сільськогосподарського

виробництва. В міру розвитку продуктивних сил засоби виробництва кількісно збільшуються та якісно змінюються. Застарілі чи зношені засоби замінюються новими, технічно досконалішими й економічно вигіднішими.

Зауважимо, що земельна площа є базовим ресурсом, а саме він визначає формування інших ресурсів. Розглянемо на прикладі таблиці 7 та рисунку 7 динаміку виробництва основних видів сільськогосподарських культур, які об'єктивно відображають потенціал земельних ресурсів.

Таблиця 7

Динаміка виробництва основних сільськогосподарських культур аграрними підприємствами Тернопільської області, тис. т

Культури	Роки					
	2000	2005	2010	2011	2012	2013
Сільськогосподарські підприємства						
Зернові культури	517,3	704,9	948,7	1471,0	1690,0	1753,9
Цукровий буряк (фабричний)	730,2	839,9	1352,0	1762,7	1705,1	785,1
Ріпак	10,8	24,5	95,2	104,8	101,9	154,3
Соняшник	0,9	1,2	13,2	21,9	22,8	29,6
Картопля	15,2	25,0	56,6	82,5	122,9	123,0
Овочі	7,8	7,4	14,9	27,2	24,9	18,6

Як свідчать розрахунки, проведені в таблиці 2 в 2013 р. у порівнянні з 2000 р. в області спостерігається зростання валового збору в розрізі усіх сільськогосподарських культур. Зокрема, валовий збір зернових культур збільшився в 3 рази.

Слід відмітити, що дані таблиці 7 та рисунка 7 дають змогу проаналізувати лише динаміку зміни обсягів виробництва окремих видів сільськогосподарської продукції і зовсім не відображають причини зміни цих обсягів. Загальновідомо, що обсяг виробництва рослинницької продукції залежить від площ посіву культур і урожайності сільськогосподарських культур, забезпеченості підприємств мінеральними, органічними добривами, сортового складу насіння тощо. Посівні площі і урожайність здійснюють

безпосередній вплив на обсяг виробництва продукції і знаходяться з ним у функціональній залежності. Всі інші фактори опосередковано впливають на обсяги виробництва продукції.

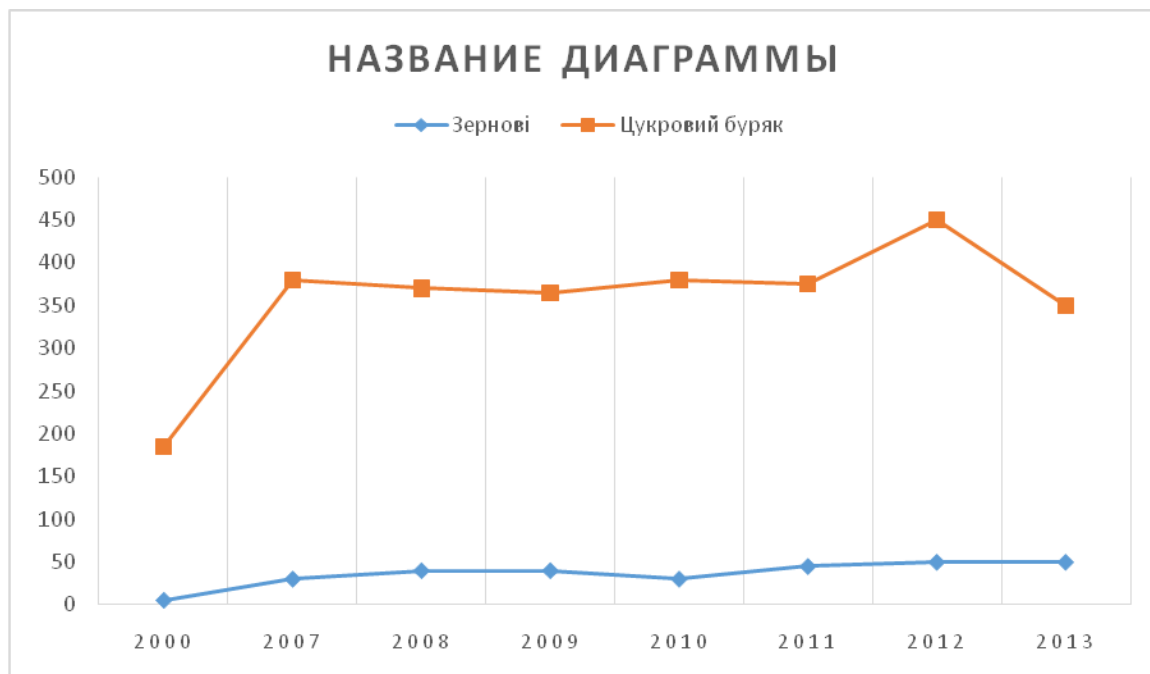


Рис. 7 – Динаміка урожайності основних сільськогосподарських культур у всіх категоріях господарств Тернопільської області.

Джерело: Побудовано на основі даних статистичного збірника [3]

Велике значення для нормального розвитку виробництва в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області має правильно обґрунтована структура посівних площ. В першу чергу вона впливає на культуру землеробства і на його інтенсивність. Динаміку розміру посівних площ основних сільськогосподарських культур в досліджуваному регіоні та їх структуру, яка відображає специфіку регіональної системи землеробства розглянемо у табл. 8.

Динаміка складу і структури посівних площ сільськогосподарських культур у Тернопільській області (господарства всіх категорій)

Роки	Загальна посівна площа		в тому числі							
			зернові та зернобобові культури		технічні культури		картопля і овоче-баштанні культури		кормові культури	
	тис. га	%	тис. га	%	тис. га	%	тис. га	%	тис. га	%
2000	793,9	100,0	406,7	51,2	95,9	12,1	85,8	10,8	205,5	25,9
2005	695,1	100,0	451,1	64,9	79,9	11,5	67,6	9,7	96,5	13,9
2010	760,3	100,0	465,9	61,3	158,1	20,8	67,1	8,8	69,2	9,1
2011	778,3	100,0	468,9	60,3	165,3	21,2	77,0	9,9	67,1	8,6
2012	797,5	100,0	505,0	63,3	147,3	18,6	77,0	9,6	68,2	8,5
2013	798,3	100,0	493,9	62,0	164,8	20,6	74,6	9,3	65,0	8,1

Дані з таблиці 8 свідчать, що у 2013 р. загальна посівна площа під сільськогосподарськими культурами в усіх категоріях господарств становила 798,3 тис. га, що на 4,4 тис. га (на 0,6%) більше порівняно з 2000 р. Землеробство області сьогодні характеризується значними змінами в структурі посівних площ. Слід відмітити збільшення частки посівів зернових та зернобобових у загальній посівній площі з 51,2% у 2000 р. до 62% у 2013 р., технічних культур з 12,1% до 20,6% відповідно. Разом з тим за досліджуваний період збільшилися посівні площі під кормовими культурами та картоплею і овоче-баштанними культурами. Основними причинами, що зумовили таку зміну в структурі посівних площ є насамперед стрімке скорочення поголів'я тварин у сільськогосподарських підприємствах, що супроводжується зменшенням посівних площ під кормовими культурами. Крім того, господарства області переорієнтувалися на вирощування лише високорентабельної продукції, до якої насамперед слід віднести зернові культури. Все це в кінцевому підсумку не дуже сприяє ефективному використанню земельних ресурсів, оскільки не дозволяє в повній мірі використовувати потенціал землі через неможливість використовувати в повній мірі сівозміни.

У сільському господарстві земля – це основний і незамінний ресурс сільськогосподарського виробництва, одна з найважливіших складових ресурсного потенціалу аграрних формувань, який, крім землі, включає трудові ресурси, основні та оборотні засоби. Найвний ресурсний потенціал, якісні його параметри та раціональне поєднання в процесі господарської діяльності є вихідною передумовою виробництва конкурентоспроможної продукції. У таблиці 9 проаналізовано показники ефективності та інтенсивності використання земельних ресурсів підприємствами області за останні чотири роки.

Таблиця 9

Аналіз земельно-ресурсного потенціалу Тернопільської області та ефективність його використання

Показники	Роки				Відхилення (+,-)
	2010	2011	2012	2013	
Загальна земельна площа	1382,4	1382,4	1382,4	1382,4	-
Площа сільськогосподарських угідь, тис. Га	1048,7	1048,4	1048,2	1046,4	-2,3
в т.ч. рілля	854,1	854,3	855,1	855,6	1,5
Посівна площа, тис. га	760,3	778,3	797,5	798,3	38,0
Валова продукція сільського господарства, млн. грн	5825,6	7295,0	7949,3	8051,4	2225,8
Чистий прибуток (збиток), млн. грн	637,5	1005,2	790,4	77,1	-560,4
Коефіцієнт освоєння землі	0,76	0,76	0,76	0,76	-
Коефіцієнт розораності	0,81	0,81	0,81	0,82	0,01
Коефіцієнт використання ріллі	0,89	0,91	0,93	0,93	0,04
Відсоток посівної площі від площі землі в обробітку	89,0	91,1	93,3	93,3	7,3
Одержано в розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь:					
валової продукції, тис. грн	555,5	695,8	758,4	769,4	213,9
чистого прибутку (збитку), тис. грн	60,8	95,9	75,4	7,4	-53,4
Одержано в розрахунку на 100 га ріллі:					
зерна	147,6	220,4	253,0	260,5	112,9
картоплі	97,3	146,0	150,0	141,0	43,7
Продуктивність праці в сільськогосподарських підприємствах, тис. грн	149,1	209,0	233,7	237,1	88,0

З даних таблиці 9 можна зробити висновок що в досліджуваному регіоні в розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь господарствами області у 2013 р. одержано 769,4 тис. грн валової продукції, що на 213,9 тис. грн більше порівняно з 2010 р. та 7,4 тис. грн чистого прибутку, що на 53,4 тис. грн менше порівняно з 2010 р. За аналізований період спостерігається тенденція до збільшення обсягів виробництва окремих видів продукції в розрахунку на 100 га ріллі. Зросла також і продуктивність праці в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області. Збільшення обсягів виробництва продукції – головний напрям зміцнення економіки підприємства.

Основним завданням у сільському господарстві є забезпечення більш повного задоволення зростаючих потреб населення у продуктах харчування, а промисловості – у сировині. Досягнення цієї мети можливе лише за умови зміцнення матеріально-технічної бази, послідовної інтенсифікації виробництва, поліпшення його розміщення і спеціалізації, удосконалення орендних відносин, підвищення рівня використання сільськогосподарських угідь та інших виробничих ресурсів.

Стан сільськогосподарських угідь свідчить, що їх рівень не відповідає сучасним вимогам, потребуючи невідкладних заходів поліпшення якісного стану та підвищення родючості.

2.3. Оцінка ефективності використання земельних ресурсів на регіональному рівні

Земля завжди була, є і буде обмеженим ресурсом. На основі використання земельних ресурсів формується продовольча, виробнича, експортна, природно-ресурсна та інфраструктурна складові збалансованого соціально-економічного розвитку країни. Наявний земельно-ресурсний потенціал, якісні його параметри та раціональне поєднання в процесі господарської діяльності є вихідною передумовою виробництва конкурентоспроможної сільськогосподарської продукції. У сучасних складних економічних умовах державі важко забезпечити розвинене й просте відтворення родючості земельних угідь. Забезпечити останнє зможе тільки економічно сильний землевласник або землекористувач. Тому, на сучасному етапі розвитку продуктивних сил регіональний підхід стає одним із визначальних для розкриття еколого-економічної сутності земельно-ресурсного потенціалу певної території та пошуку шляхів підвищення ефективності його використання, насамперед, на регіональному рівні.

Згідно наведених цифрових даних, можна відмітити, що загальна площа сільськогосподарських угідь Тернопільської області станом на 01.01.2015 р. склала 1046,2 тис.га. Таким чином, високопродуктивні сільськогосподарські угіддя займають 75,7% території області, що свідчить про високий рівень сільськогосподарської освоєності земель (по Україні загалом сільськогосподарські угіддя складають 68,8% її площі) і значний потенціал для розвитку аграрної галузі.

За результатами проведеного аналізу, можна відмітити також тенденцію до збільшення кількості орних земель за рахунок залучення до обробітку 1,1 тис. га перелогів, площа яких у 2014 р. складала 3,3 тис. га, а площа ріллі, відповідно – 856,1 тис.га (62 %) [10]. Проте, згідно з чинними нормами, площа розораності земель на рівні 60-80 % у загальній площі вважається несприятливою, виходячи із необхідності дотримання

екологічних принципів, 25– 60 – умовно сприятливою і менше 25 % – сприятливою [7; 9].

Висока розораність небажана, як з екологічної, так і з економічної точок зору, адже вона різко знижує природний потенціал території, робить її одноманітною і вузькоспеціалізованою. Таким чином, сучасне використання земельних ресурсів Тернопільської області не відповідає вимогам раціонального екологоорієнтованого землекористування, оскільки присутнє порушення екологічно допустимого співвідношення площ ріллі, природних кормових угідь і багаторічних насаджень, що негативно впливає на стійкість природних ландшафтів до техногенного навантаження.

На кінець 2014 р. у користуванні сільськогосподарських підприємств у Тернопільській області було 525,1 тис. га земель (38,0 % від їх загальної кількості), лісгосподарських підприємств – 151,2 тис.га землі, підприємств промисловості, транспорту і зв'язку – 24,9 тис.га землі. Значну групу землекористувачів області становлять громадяни, які в 2014 р. мали у власності та користуванні 479,0 тис. га земель (34,6 % від загальної площі земель області) [2]. При цьому, на продуктивність земель впливає багато природних та антропогенних факторів. Так, особливості рельєфу Тернопільщини спричиняють поширення водної ерозії ґрунтів, якій піддається більше третини ґрунтів області. Близько 2 % сільськогосподарських угідь розташовані на схилах крутизною понад 10°, що потребує вилучення їх із сільськогосподарського використання.

Несприятливою природною властивістю ґрунтів даного регіону є їх кислотність. За даними агрохімічної паспортизації, проведеної Тернопільською філією ДУ «Держґрунтохорона» в 2014 р., 29,2 % обстежених земель мали кислу реакцію ґрунту. Тому, інтенсивність і структура природокористування на даний час має бути обмежена і узгоджена з природоохоронними принципами і нормами діяльності на певних територіях [6; 8].

Для нинішнього етапу розвитку аграрної галузі України характерною є також діяльність потужних аграрних холдингів з доволі вузькою спеціалізацією галузі рослинництва, в основному зорієнтованого на виробництво зерна пшениці озимої, кукурудзи, соняшнику, сої та ріпаку. Агрохолдинги контролюють близько 9,0 млн. га орних земель, або 25 % сільськогосподарських угідь [5]. До того ж у структурі посівних площ різко скоротилась площа кормових культур, у т.ч. багаторічних трав, що є стабілізаторами родючості ґрунтів та підтримання балансу органічної речовини у ґрунті.

Така незбалансована структура посівних площ спричиняє дегуміфікацію ґрунтів, неконтрольований розвиток водної і вітрової ерозії, виснаження родючості ґрунтів, що супроводжується загалом деградацією земель сільськогосподарського призначення та зниженням продуктивності агроєкосистем. Так, якщо посіви соняшнику або кукурудзи розміщуються на схилах більше 3°, то втрати ґрунту і гумусу становлять 125150 т/га і більше, тобто є катастрофічними для агроландшафту [11]. Компенсація цих негативних явищ потребує значних додаткових коштів, промислових ресурсів та енергії, що знижує конкурентоздатність сільськогосподарської галузі. Загалом, займаючи 2,5 % сільськогосподарських угідь держави, Тернопільська область у 2015 р. за попередніми даними виробила 3,4 % валової продукції сільського господарства, у т.ч. рослинництва – 3,4 %, тваринництва – 3,3 %. У 2014 р. в Тернопільській області одержано валової продукції аграрного сектору (в постійних цінах 2010 р.) на суму 8165,4 млн. грн., що на 11,9 % менше, ніж у 2013 р. (табл. 10). При цьому, на 100 га сільськогосподарських угідь у 2015 р. було вироблено 841,1 тис. грн. валової сільськогосподарської продукції, що на 166,9 тис. грн., або на 24,8 % перевищує середній показник по Україні.

**Виробництво валової продукції сільського господарства в
Тернопільській області, млн. грн.***

Показники	Роки		2015р. до 2014р., у %
	2015	2014	
Усі категорії господарств			
Продукція сільського господарства	8165,4	9169,4	89,1
у тому числі			
продукція рослинництва	5807,7	6847,4	84,8
продукція тваринництва	2357,7	2322,0	101,5
Вироблено продукції			
на 1 особу, грн..	7620	8557	89,0
на 100 га сільськогосподарських угідь, тис. грн.	841,1	947,4	88,8

**Джерело: [12]*

Проаналізувавши виробництво основних видів сільськогосподарської продукції рослинництва в розрахунку на одну особу у 2015 р., в порівнянні з 2014 р., варто відмітити його зменшення практично по всіх культурах, крім плодів та ягід, по збору яких відбулося зростання на 8,2 % (табл. 11).

Таблиця 11

**Виробництво основних видів сільськогосподарської продукції
рослинництва в Тернопільській області в розрахунку на одну особу, кг***

Сільськогосподарські культури	Роки		Відношення 2015 р. до 2014 р., у %
	2015	2014	
Зернові культури	2059	2474	83,2
Цукрові буряки (фабричні)	680	1618	42,0
Картопля	869	1197	72,6
Овочі	239	253	94,5
Плоди та ягоди	66	61	108,2

**Джерело: [12]*

Проте, якщо проаналізувати зміни показників урожайності основних сільськогосподарських культур, які вирощуються в Тернопільській області, протягом останніх років, то загалом прослідковується стійка тенденція до її

збільшення, що є свідченням покращення економічної ефективності використання ресурсного потенціалу сільськогосподарських угідь Тернопільської області (табл. 12). Так, у 2015 р. відбулося збільшення урожайності майже по всіх основних сільськогосподарських культурах, порівняно з 2010 р., а по таких культурах, як соняшник і плоди та ягоди зростання досягло 95,9 і 282,4 %, відповідно. Проте, у 2015 р. порівняно з 2010 р. варто відмітити зниження показників урожайності таких сільськогосподарських культур, як соя та кормові коренеплоди на 3,6 та 16,6 %, відповідно.

Таблиця 12

Динаміка показників урожайності основних сільськогосподарських культур у всіх категоріях господарств Тернопільської області протягом 2010–2015 рр., ц/га*

Сільськогосподарські культури	Роки						Відношення 2015 до 2010 р., %
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
Зернові та зернобобові культури – всього (у вазі після доробки)	27,7	41,0	43,9	46,7	55,4	49,7	179,4
Цукрові буряки (фабричні)	256	332	412	299	465	441	172,3
Соняшник	12,3	17,1	19,0	22,3	21,7	24,1	195,9
Соя	16,9	16,7	20,4	20,3	24,2	16,3	96,4
Ріпак – всього	18,1	19,9	23,5	26,1	33,7	31,8	175,7
Картопля	145	190	195	191	202	160	110,3
Овочі – всього	200	221	235	222	238	221	110,5
у т.ч. овочі відкритого ґрунту	193	212	225	210	226	206	106,7
Кормові коренеплоди, включаючи цукрові буряки на годівлю худоби	295	287	303	292	301	246	83,4
Кукурудза на силос і зелений корм	248	265	318	329	334	277	111,7
Однорічні трави на сіно	25,1	25,9	28,8	32,3	34,5	32,2	128,3
Багаторічні трави на сіно	28,4	28,6	31,9	35,5	37,0	37,3	131,3
Плоди та ягоди	32,4	47,2	77,2	100,2	116,4	123,9	382,4

*Джерело: [12]

Слід відмітити те, що існує суттєва різниця у величині показників урожайності та їх зміні за роками між сільськогосподарськими підприємствами і господарствами населення. Так, сільськогосподарські підприємства досягли у 2015 р. вищих на 49–96 % показників урожайності таких культур, як зернові та зернобобові, цукрові буряки, соняшник та однорічні трави на сіно. Протилежна ситуація спостерігається за показниками урожайності овочів та кормових коренеплодів, де відмічаємо на 65-88 % більші показники у господарствах населення, ніж у сільськогосподарських підприємствах [4]. По інших культурах значення показників урожайності різняться менш суттєво. Проаналізовані показники вказують на переорієнтацію сільськогосподарських підприємств на інтенсифікацію виробничої діяльності і вкладення коштів у вирощування культур, які дають гарантовані прибутки, питання впровадження сівозмін і вирощування кормових культур їх мало цікавить. Дане припущення підтверджується і динамікою зміни показників урожайності основних сільськогосподарських культур в Тернопільській області. Так, темпи зростання урожайності таких сільськогосподарських культур, як зернові та зернобобові, цукрові буряки, соняшник, ріпак, однорічні трави і плоди та ягоди у 2015 р порівняно з 2010 р. є набагато вищими у сільськогосподарських підприємствах, порівняно з господарствами населення. При цьому, варто відмітити значне зростання показників урожайності плодів та ягід за період 2010-2015 рр., як у сільськогосподарських підприємствах (з 11,1 до 137,8 ц/га), так і у господарствах населення (з 38,4 до 119,9 ц/га) [4]. Основні результати діяльності сільськогосподарських підприємств в галузі рослинництва Тернопільської області представлено у вигляді наступної таблиці (табл. 13).

Основні економічні результати виробництва сільськогосподарськими підприємствами Тернопільської області основних видів продукції рослинництва в 2015 р.*

Види продукції	Чистий дохід від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, млн. грн.	Фінансовий результат від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, млн. грн.	Рівень рентабельності (збитковості) виробництва сільськогосподарської продукції та послуг, %	Рівень рентабельності (збитковості) виробництва сільськогосподарської продукції та послуг у 2014, %
Рослинництво і тваринництво	8982,5	2601,0	40,8	21,1
Рослинництво	7662,2	2313,6	43,3	23,4
Зернові та зернобобові культури	4294,9	1249,4	41,0	27,2
Насіння соняшнику	485,8	191,7	65,2	42,9
Ріпак	1119,9	401,8	55,9	32,5
Цукрові буряки (фабричні)	212,2	66,3	45,4	6,6
Картопля	111,1	22,4	25,3	-5,2
Овочі відкритого ґрунту	14,0	2,9	26,6	6,9

*Джерело: [3]

Як свідчать цифрові дані подані у таблиці, в 2015 р., порівняно з 2014 р., спостерігається покращення економічних показників діяльності сільськогосподарських підприємств у галузі виробництва рослинницької продукції. Найкращі показники економічної ефективності підприємства отримали у галузі виробництва цукрових буряків (зростання рівня рентабельності на 38,8 %), картоплі (зростання на 30,5 %) ріпаку (зростання на 23,4 %), насіння соняшнику (зростання на 22,3 %). Найвищий рівень рентабельності спостерігається у галузі виробництва насіння соняшнику (середній показник в області сягає рівня 65,2 %), що пов'язано із сприятливою ціновою ситуацією на світовому ринку даного виду

сільськогосподарської продукції. Таким чином, досягнення високого рівня ефективності використання природно-ресурсного потенціалу області є необхідним фактором для забезпечення самодостатності регіону через узгодження загальнодержавних інтересів та економічних пріоритетів з регіональними і місцевими; раціонального розміщення продуктивних сил, реалізації переваг територіального поділу праці; створення нової системи управління різними секторами економіки; стимулювання надходження фінансових ресурсів, приватних інвестицій у райони, які забезпечують зростання економіки регіону; активізації розвитку депресивних районів [1]. Проте, економічне зростання повинно опиратися на екологічні фактори впливу і при оцінці загальної ефективності використання природно-ресурсного потенціалу регіону необхідно враховувати вплив господарської діяльності на стан навколишнього природного середовища в довготривалій перспективі, а також якість життя населення, яке проживає на даній території.

Висновки до другого розділу

Підсумовуючи результати проведення земельної реформи та аналізу використання земель сільськогосподарського призначення можна відмітити позитивні зміни:

а) земля передана у власність селян і збережена за ними, а власник може вільно розпоряджатися нею на свій розсуд: створити власне господарство, передати в оренду й одержувати орендну плату, передати спадкоємцям;

б) земля належить селянам і збережена від привласнення групами підприємців;

в) існуюча в Україні фрагментація власності та землекористування не представляє на сьогодні великої загрози для ведення крупно товарного сільськогосподарського виробництва, оскільки 64,4 % розпайованих земель знаходяться в оренді;

г) простежується тенденція до зростання середньомісячної заробітної плати у сільському господарстві та розмірів орендної плати, але, нажаль, з одночасним знеціненням гривні;

д) у структурі договорів оренди за строком їх дії зростає питома вага довгострокової оренди, а короткострокова оренда терміном дії до трьох років практично зникла.

Сучасна техногенна інтенсифікація сільського господарства, нераціональне використання земельних угідь, недосконала техніка та технологія обробітку землі та виробництва сільськогосподарської продукції, недотримання науково обґрунтованих систем землеробства, недотримання сівозмін, внесення недостатньої кількості органічних добрив, невиконання природоохоронних, меліоративних, протиерозійних та інших заходів призвели до деградації земель, втрати ґрунтової родючості. Результати досліджень свідчать, що економічна ефективність використання землі в аграрних підприємствах Тернопільського регіону пролягає через урожайність, продуктивність праці і прибутковість використаної одиниці площі. Однак збільшення матеріально-грошових і трудових витрат на одиницю земельної площі не завжди забезпечує адекватне підвищення рівня ефективності виробництва. Досліджувані фактори не лише сприяють підвищенню урожайності культур, але й зумовлюють збільшення рівня витрат виробництва на одиницю продукції, хоча загалом одиниця земельної площі дає найбільший прибуток у тих підприємствах, які характеризуються найвищими показниками інтенсивності матеріальних вкладень.

З дослідження випливає, що для підвищення ефективності використання земельних ресурсах у господарствах області необхідно

збільшувати врожайність сільськогосподарських культур, продуктивність тварин та знижувати собівартість продукції. Звідси випливає, що основним напрямом підвищення економічної ефективності використання земельних ресурсів є послідовна інтенсифікація сільськогосподарського виробництва.

Адже, як правило, збільшення врожайності і продуктивності пов'язане із ростом витрат на 1 га посіву та 1 гол. худоби, а при комплексному використанні ресурсів вихід продукції зростає більшою мірою і її собівартість знижується. Тому всі фактори інтенсифікації є й шляхом підвищення ефективності використання землі.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1 Проблеми обліку землі та земельних відносин в аграрному секторі економіки

Найважливішим і незамінним засобом виробництва у галузі сільського господарства є земля. Впроваджуючи аграрну реформу, фізичним особам – жителям села було виділено земельні ділянки, якими вони можуть розпоряджатися на свій розсуд. Але, як свідчить практика, для забезпечення ефективності використання приватизованих ділянок потрібний зовсім інший підхід - ринковий.

Становлення ринкових відносин в аграрному секторі економіки України передбачає формування цивілізованого ринку сільськогосподарських земель. Проте через мораторій на продаж землі сільськогосподарського призначення в Україні відсутній ринок земельних ресурсів. Виходячи з цього, аграрні формування для ведення бізнесу вимушені брати земельні ділянки сільськогосподарського призначення в оренду у дрібних власників, які з певних причин не в змозі самотійно їх обробляти.

Сільськогосподарські підприємства орендують земельні ділянки для забезпечення власного сільськогосподарського виробництва, що і зумовлює формування системи розрахунків з власниками земельних паїв по нарахуванню та сплаті орендної плати. Для забезпечення дієвості цієї системи і прийняття відповідних управлінських рішень особливо важливим є питання відображення у бухгалтерському обліку розрахунків з власниками земельних ділянок по їх оренді.

В новоутворюваних аграрних формуваннях підставою для взяття на облік земельних ділянок є установчі документи, де відображені зобов'язання засновників щодо формування статутного капіталу внесками до

підприємства, включаючи вартість земельних ділянок. Засновник подає копію та оригінал належного йому Державного акта на право власності на землю. Копія акта зберігається на підприємстві і слугує первинним документом для аналітичного обліку внесків засновників, а оригінал подається до органу Державного агентства земельних ресурсів разом із установчими документами підприємства для переоформлення землі у власність юридичної особи.

За документами, що підтверджують внесення до статутного капіталу підприємства вартості земельної ділянки, засновники і учасники повинні здійснити їх відповідне переоформлення та отримати від відповідного органу Державного агентства земельних ресурсів Державний акт на право власності на землю. Після цього внесена ділянка землі переходить у власність сільськогосподарського підприємства (юридичної особи). При цьому в обліку дебетують рахунок 10 «Основні засоби» субрахунок 101 «Земельні ділянки» та кредитують рахунок 461.

Земельні ділянки, що передаються до статутного капіталу, оцінюються відповідно до діючого законодавства.

На вартість прийнятої від засновників земельної ділянки згідно з Державним актом на право власності на землю, у бухгалтерському обліку дебетують рахунок 46 «Неоплачений капітал» субрахунок 461 «Формування статутного фонду внесками земельних ділянок» та кредитують рахунок капітал, сформований внесками земельних ділянок» (в господарських товариствах, приватних підприємствах), або 402 «Пайовий капітал» аналітичний рахунок «Пайовий капітал, сформований внесками земельних ділянок» (в кооперативах).

На відповідних аналітичних рахунках організують аналітичний облік в окремому реєстрі на підставі прийнятих від засновників копій Державних актів на право власності на землю.

Облік поставленої на баланс землі по рахунку 101 організують в реєстрі на зразок Земельно-шнурової книги за кількісними та якісними параметрами в розрізі видів угідь.

Купівля підприємством земельної ділянки в інших юридичних чи фізичних осіб оформляється відповідним договором, при цьому дебетують рахунок 15 «Капітальні інвестиції» субрахунок 152 «Придбання (створення) основних засобів» та кредитують рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями» субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Після отримання від відповідного органу Державного агентства земельних ресурсів Державного акту на право власності на землю, земельна площа, яка перейшла у власність покупця відображається кореспонденцією: дебет субрахунку 101 та кредит субрахунку 152. Амортизація на земельні ділянки не нараховується.

Роботи з поліпшення земель є витратами і списуються в дебет рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» субрахунок «Інвестиції в поліпшення земельних ділянок». По завершенню робіт дебетують рахунок 109 «Інші основні засоби» та кредитують рахунок 152.

Після поліпшення земель, понесені витрати підлягають амортизації відповідно до чинного законодавства. При цьому кредитують рахунок 131 «Знос основних засобів» та дебетують рахунки 91 «Загальновиробничі витрати» чи 23 для віднесення цих сум на аналітичні рахунки з обліку витрат на окремі культури.

Якщо підприємство продаватиме належну йому земельну ділянку, то в обліку кредитують субрахунок 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» та дебетують субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». Вартість ділянок списують з кредиту рахунку 101 в дебет рахунку 972 «Вартість реалізованих необоротних активів».

Заставні земельні ділянки обліковують на окремих аналітичних рахунках рахунку 101 «Земельні ділянки» з одночасними записами на

позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані»(по кожному факту застави).

Продаж заставлених земельних ділянок відображають за порядком, наведеним вище.

На сьогодні діє накладений Земельним Кодексом мораторій на продаж земельних часток (паїв) та землі, отриманої на підставі земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення.

Передача землі в оренду оформляється відповідним договором. При передачі землі в фінансову оренду (викуп з розстрочкою) необхідно дебетувати рахунок 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» та кредитувати рахунок 101. В міру отримання орендних платежів в межах погашення вартості земельної ділянки дебетуватимуть субрахунок 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» та кредитуватимуть субрахунок 181. При цьому по кредиту рахунку 742 необхідно враховувати всю суму отриманих за цей же період платежів з фінансової оренди землі.

Передача землі в операційну оренду не передбачає її списання з балансу. Отримані від операційної оренди доходи відображають по кредиту рахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів».

Дооцінка вартості землі здійснюється за рішенням Уряду і відображається по дебету субрахунку 101 та кредиту рахунку 411 «Дооцінка основних засобів».

У разі ліквідації підприємства земля розподіляється між засновниками відповідно до чинного законодавства та статуту підприємства. Аналітичні дані для цього беруть із субрахунків 401 та 402.

Виходячи з того, що на сьогодні діє мораторій на продаж-купівлю земельних ділянок, оренда є найбільш дієвим механізмом функціонування обмеженого ринку земель сільськогосподарського призначення. Якщо для ефективного господарювання на землі недостатньо земельної площі, увласників аграрних формувань з'являється інтерес до розвитку орендних відносин. Власники земельних ділянок, не маючи можливості її обробляти

самостійно, здають землю в оренду, щоб отримувати дохід у вигляді орендної плати, а сільгосппідприємство додаткові площі сільськогосподарських угідь.

Взяття на облік орендованих земельних ділянок проводиться на підставі укладених в установленому порядку Договорів оренди землі з кожним власником Державного акту на право власності на землю. В договорі оренди землі в обов'язковому порядку передбачають кількісні та якісні характеристики взятої в оренду землі. Разом з договором оренди землі в орендаря для організації обліку зберігаються копії Державних актів на право власності на землю по кожному орендодавцю.

Земля, взята в оренду згідно з Державними актами, оцінюється відповідно до витягу з технічної документації про нормативну грошову оцінку земельної ділянки і обліковується на позабалансовому Взяття на облік оренди земельних ділянок у осіб, що мають на них Державний акт на право власності, здійснюється на підставі укладених в установленому порядку договорів оренди з кожним окремо власником землі. Додатком до договору оренди є завірена копія Акту на передачу землі у власність та Акт обстеження якісних характеристик земельної ділянки на дату її передачі в оренду.

Орендовані земельні ділянки обліковуються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». За необхідності до даного синтетичного рахунка можуть відкриватися відповідні субрахунки.

Аналітичний облік орендованих земельних ділянок організовується в розрізі орендодавців у спеціальному реєстрі.

Щоб визначити орендну плату, сільгосппідприємства використовують нормативну грошову оцінку земельних ділянок. Слід додати, що нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь станом на 1 січня поточного року індексується на відповідний коефіцієнт, який щорічно визначається центральним органом виконавчої влади з питань земельних ресурсів.

Згідно з Указом Президента від 02.02.02 р. № 92/2002 і внесених наступних змін, орендна плата за землю встановлена в розмірі не менше 3 % вартості земельної ділянки і повинна поступово збільшуватися залежно від результатів господарської діяльності та фінансово-економічного стану орендаря.

Як відомо, в економіці відбуваються інфляційні процеси. З метою відповідності нормативної грошової оцінки землі реаліям економічного стану проводиться її індексація. Коефіцієнт індексації використовується для індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення.

Звідси, розмір орендної плати за землю визначається з урахуванням індексів інфляції, якщо інше не передбачене договором оренди. Тобто орендна плата, включаючи невикрачену, підлягає обов'язковій індексації на дату її виплати, виходячи з рівня інфляції.

Нараховується орендна плата в грошовому вимірнику, а виплачуватися може у трьох формах: грошовій, натуральній і відробітковій (надання послуг орендодавцю). Найчастіше за оренду землі платять грошима та продукцією.

Форми орендної плати, види продукції або послуг, які надаються як плата за оренду, та строки внесення цієї плати визначаються в договорі оренди земельної площі. Такий договір укладається на основі типової форми, затвердженої наказом Держкомзему від 17.01.2000 р. №5 і за бажанням сторін може бути посвідчений нотаріально.

Аналітичний облік орендної плати рекомендується вести у Відомості нарахування та виплати орендної плати за майно та землю. У цьому документі зазначається сума нарахованої орендної плати за землю, а також заборгованість перед орендодавцями.

Для розрахунків з орендодавцями щодо виплати орендної плати, господарства можуть використовувати і Розрахунково-чекову книжку. Вона виписується індивідуально на кожного орендодавця відповідно до Відомості. Розрахунково-чекова книжка видається на руки орендодавцям

після реєстрації в Журналі реєстрації виданих і повернутих розрахунково-чекових книжок довільної форми.

Якщо розрахунки здійснюються в натуральній формі або шляхом виконання робіт (надання послуг), чеки заповнюють керівники підрозділів підприємства, відповідальні за відпуск продукції або надання послуг. Заповнений чек (із зазначенням суми, що підлягає сплаті) відривається і додається до видаткових документів. Наприкінці місяця матеріально відповідальні особи подають до бухгалтерії разом із матеріальними звітами чеки на суму виплаченої орендної плати. На підставі цих чеків роблять відповідні записи у Відомості та на рахунках бухгалтерського обліку. Корінці чеків, які залишаються в розрахунково-чековій книжці власників-орендодавців, є підтвердженням здійснених розрахунків з орендної плати.

При відпуску готової продукції у рахунок виплати орендної плати оформляється Товарна накладна, а при виконанні робіт (наданні послуг) Акт виконаних робіт довільної форми.

При нарахуванні суми орендної плати за користування земельними ділянками дебетують рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунок 913 «Витрати по оренді земельних ділянок» та кредитують рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» субрахунок 672 «Розрахунки за іншими виплатами», аналітичний облік по рахунку 672 відкривають в розрізі власників Актів на право власності на землю та Договорів оренди земельної площі.

У випадку, коли договором оренди землі передбачається, що орендодавець має компенсувати орендару витрати, понесені на поліпшення землі, то ці суми списують на дебет рахунку 672 з кредиту рахунку 152.

У випадку втрати якісних характеристик орендованих земель з вини орендаря, останній має відновити родючість угідь або компенсувати втрати орендодавцю при розірванні договору оренди. Нарахована орендодавцю компенсація обліковується по дебету рахунку 952 «Інші фінансові витрати» в

кореспонденції з кредитом рахунку 672. Якщо орендатор застрахував такі ризики, то компенсації проводяться за рахунок страхового відшкодування.

Наразі проблематичними є питання обліку відумерлої спадщини, поділу спадщини на землю, визначених на карті під'їзних доріг. Ці питання можна буде вирішувати, коли повноцінно запрацює ринок землі.

Для контролю і аналізу ефективного використання земельних площ, до позабалансового синтетичного рахунку 01 доцільним є відкриття субрахунків першого – четвертого порядків, а також аналітичних рахунків (рис.1).

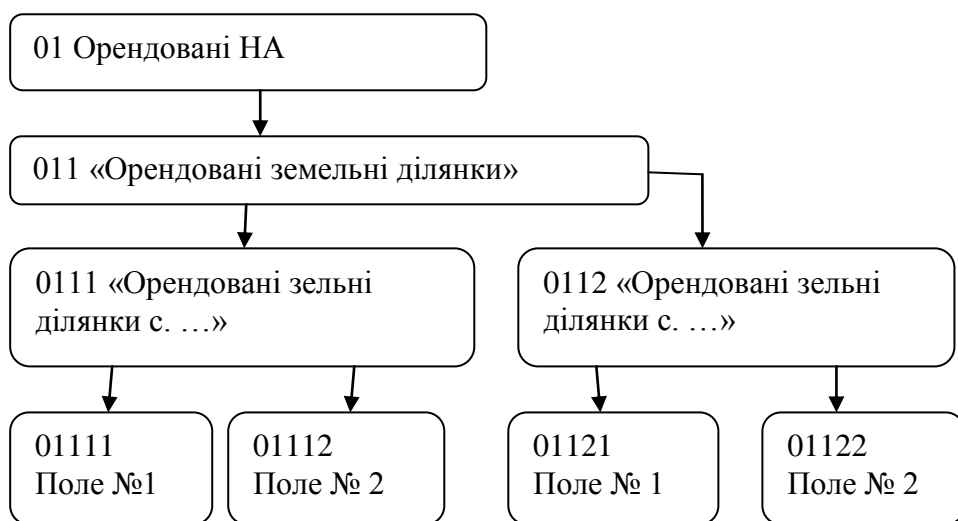


Рис. 8. Рахунки для обліку орендованих земельних ділянок

Джерело: авторська розробка

До субрахунка «Поле №__» необхідно відкрити аналітичні рахунки по власниках конкретних земельних ділянок. Щодо самого Державного акту на право власності на землю, то його ідентифікація має бути тільки за відповідною серією і номером. Коли цей документ ідентифікується ще й за прізвищем, ім'ям та по батькові власника, це призводить до лишніх витрат часу і коштів.

Жук В.М. вважає, що предмет та об'єкти аналітичного обліку земельного капіталу доцільно згрупувати у п'ять категорій: облік земель за термінами користування; облік кількості земель за видами

угідь; облік якісного стану земельних угідь; облік особливо цінних земель; показники для оцінки земель [4].

Земельні ресурси підлягають як бухгалтерському обліку, так і статистичному. Інформацію про земельні ресурси систематизують у довідковій інформації ф. №50 с.-г. «Землекористування протягом звітного року». Відомості про орендовані земельні ділянки та розміри платиза них також знаходять своє відображення у ф. №4 с.-г. «Заключний звіт про підсумки сівби під урожай», де зазначають загальний розмір сільськогосподарських угідь у користуванні підприємства, а також вказують площу орендованих підприємством земель, кількість укладених договорів, кількість засновників підприємства та площу земельних часток, що перебувають у користуванні господарства.

Бухгалтерський облік як інформаційна система здатен посилити ефективну основу управління земельними ресурсами як на рівні держави, так і на рівні окремого суб'єкта господарювання. Забезпечити вирішення цих проблем, реалізацію законодавчих норм можна лише за умови визнання землі активом та об'єктом бухгалтерського обліку, розробки і впровадження обліково – інформаційного забезпечення земельних відносин.

3.2. Методика оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку

Беручи за основу досвід розвинутих країн, більшість науковців розглядають земельну реформу складовою частиною переходу України до цивілізованих ринкових відносин в економіці. Саме це дасть змогу сформувати прозорий ринок земель сільськогосподарського призначення, що допоможе: реалізувати конституційні права власникам земельних ділянок та підвищити добробут сільських жителів; припинити тіньовий рух земельних ділянок сільськогосподарського призначення та ввести його в законні рамки; поліпшити кредитування та інвестиційний клімат галузі; забезпечити захист

ґрунтів та цивілізоване землекористування [2, с. 40]. Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. У сільському господарстві земля – найважливіший господарський засіб, без якого неможливий процес виробництва. Організовуючи облік земельних ділянок на підприємствах, слід враховувати основні особливості землі як об'єкта бухгалтерського обліку (рис. 9).

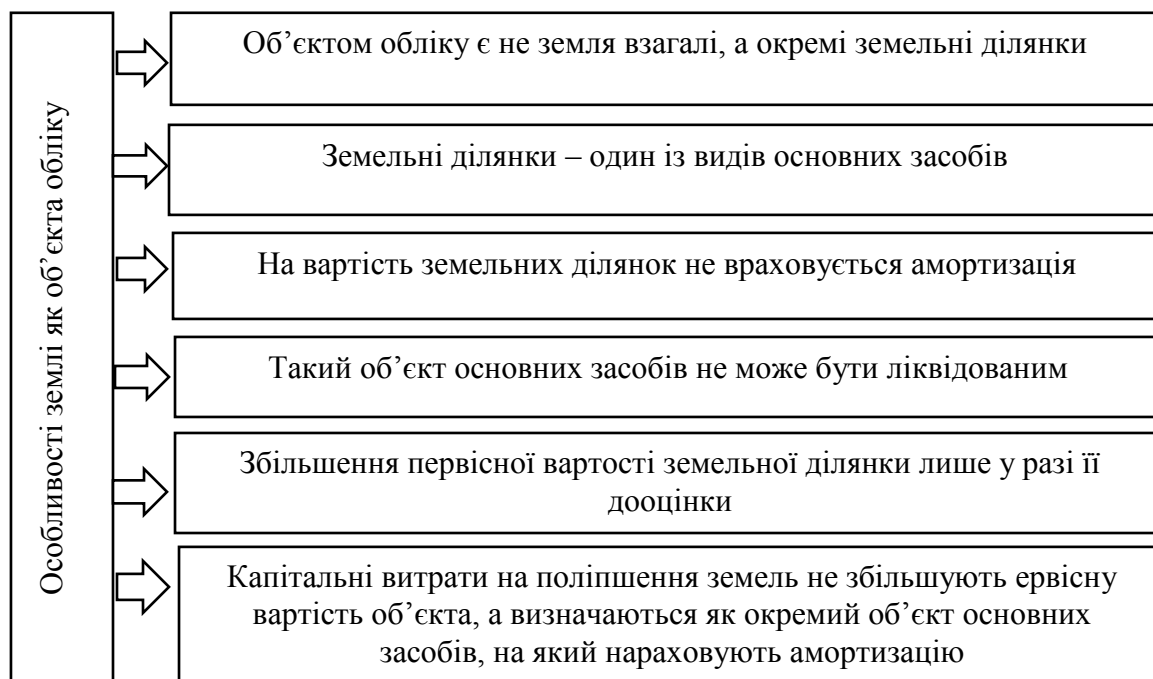


Рис. 9. Особливості землі як об'єкта обліку

Земля в аграрній сфері функціонує одночасно і як предмет, і як засіб праці. Тому до неї, як і до будь-якого засобу виробництва, є неприпустимий підхід безвартісного ресурсу. Відповідно до Законів України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та «Про оцінку земель» земля як об'єкт обліку обов'язково повинна мати грошову (експертну) оцінку, її вартість та право користування нею неодмінно повинні знайти відображення в бухгалтерському обліку. Зарахування земельних угідь на баланс сільськогосподарських формувань вимагає чіткого й достовірного інформаційно-облікового відображення, що забезпечується завдяки таким об'єктам обліку земельних ділянок і земельних відносин (рис. 10)



Рис. 10. Об'єкти бухгалтерського обліку

Крім перелічених об'єктів балансового бухгалтерського обліку, важливе значення має облік орендованих земель, які слід відображати на позабалансовому обліку. З цією метою, як стверджує Л. Суліменко, слід використовувати рахунок 01 «Орендовані необоротні активи», аналітичний рахунок «Орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення». Підставою для позабалансового відображення земельних ділянок є договори їх оренди. Для належної організації обліку і контролю орендованих земель доцільно розробити реєстр обліку орендованих земельних ділянок у розрізі орендодавців за термінами дії та розміром

орендної плати [11, с. 268]. Дуже важливою проблемою, яка постає перед обліком землі і земельних відносин є удосконалення нормативно-правової бази цієї ділянки обліку, яка б мала бути чіткою, зрозумілою і доступною, передусім для аграріїв-практиків. Проте ні у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку і звітності, ні у вітчизняних облікових стандартах немає чіткої законодавчої регламентації обліку земельних ділянок, що мають різне цільове призначення, а також прав користування ними, віднесення їх до балансу підприємств та організацій різних форм власності.

Як стверджує С. Остапчук, «сьогодні існує два шляхи формування ефективної методології бухгалтерського обліку, яка б дозволила залучити землі сільськогосподарського призначення до економічного обороту та забезпечила пріоритетне висвітлення цінності земельного капіталу підприємств аграрної галузі:

- а) внесення змін до МСФЗ;
- б) розробка власного галузевого стандарту [8, с. 73].

Тому я поділяю думку вчених-економістів про необхідність розробки і введення в дію національного стандарту з обліку землі і земельних відносин у сільськогосподарських формуваннях, який обов'язково має враховувати специфіку сільськогосподарського виробництва, поєднавши передовий зарубіжний і особливості національного досвіду. Цей правовий акт, на мою думку, має охоплювати як економічну, так і екологічну підсистеми, які мають бути нерозривно пов'язані з національними інтересами.

Наступною суттєвою проблемою на шляху правильної організації бухгалтерського обліку землі в сільськогосподарських підприємствах є достовірність даних про кількість земельних угідь за їх видами. Тому важливим кроком у вирішенні цього питання є обов'язкове проведення інвентаризації земель сільськогосподарського призначення, наявних у всіх суб'єктів господарювання. Відповідно до пункту 1.4 Методичних рекомендацій з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та

незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств рекомендується здійснювати інвентаризацію необоротних активів, в тому числі й земельних ділянок, що три роки. Крім того, її доцільно здійснювати в розрізі видів сільськогосподарських угідь (рілля, пасовища, сіножаті, ліси, водойми, землі запасу тощо) з одночасною перевіркою наявності установчих документів, договорів оренди, прав власності або сертифікатів та інших документів, що засвідчують право власності чи користування земельними ділянками. Проте слід зауважити, що таких термінів і таких умов на практиці ніхто не дотримується, а проводять інвентаризацію формально, лише на папері.

Одночасно в ході інвентаризації слід враховувати й якість земель, тобто, крім придатних земель для сільськогосподарського виробництва, виділяти особливо цінні землі, вказувати малопродатні, непридатні землі під сільськогосподарські угіддя, порушені землі. Результати проведених інвентаризацій необхідно відображати у формах річної фінансової звітності, додатках до річної фінансової звітності, у формах статистичного спостереження, зміст яких доцільно розширити і конкретизувати низкою показників [4, с. 118].

Звичайно, всі ці заходи вимагають значних фінансових затрат і витрат часу. Щоб якось ці витрати зменшити, до проведення інвентаризаційних робіт доцільно залучати студентів випускних курсів аграрних вузів. Відповідно до Земельного кодексу України суб'єкти земельних відносин, до яких належать фізичні та юридичні особи, можуть мати право власності на землю, тобто право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками, та право користування землею, що може бути постійним, тобто без обмеження строку, й тимчасовим – за договором оренди [5].

Незважаючи на те, що в Україні діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, який вкотре продовжено, на цей раз до січня 2018 року, земля, як і будь-який інший економічний актив, має бути достовірно оцінена.

Оцінка землі знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку не лише у разі безпосереднього здійснення цивільно-правових угод, пов'язаних із земельними ділянками в ринковому середовищі (купівлі-продажу, передачі в оренду, успадкування, зарахування до статутного капіталу, примусового вилучення), а й під час обрахунку податку на землю, для визначення загальної вартості об'єкта нерухомості – будівлі із земельною ділянкою, у разі формування інвестиційної політики та реорганізації сільсько-господарського підприємства, економічного обґрунтування ефективного і раціонального використання земельних ділянок, страхування об'єктів нерухомості тощо.

Саме тому грошова оцінка має стати підсумковим етапом комплексу техніко-економічних заходів щодо оцінки засобів підприємства, який дасть змогу з достатнім ступенем вірогідності встановити ціну землі певної якості [1, с. 69]. Оціночну вартість землі сьогодні визначають за установленою методикою вартісної оцінки земель з урахуванням коефіцієнтів її функціонального використання. Таку оцінку проводять експерти з питань оцінки земельної ділянки. Порівняння вартості землі в Україні та країнах світу, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції, відображено на рис. 11.

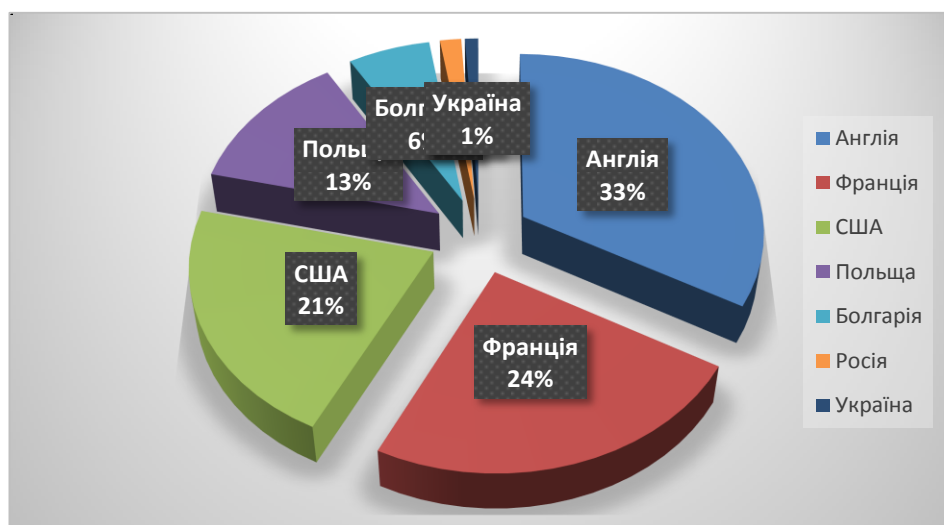


Рис. 11. Порівняльний аналіз вартості землів країнах світу

Як бачимо, незважаючи на високі ґрунтові якості землі і сприятливі для виробництва сільськогосподарської продукції кліматичні умови, середня вартість 1 га сільськогосподарських угідь у нашій державі є однією з найнижчих у світі. Звичайно, така вартість є заниженою. Тому, на мою думку, необхідно переглянути та удосконалити методику визначення нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь для формування ринкової ціни агроугідь.

3.3. Документальне відображення земельних ділянок у системі обліку

Земля сільськогосподарського призначення є одним із основних ресурсів України в сучасній та майбутній геополітиці. Природно-земельний потенціал нашої держави становить 6% території Європи, з яких 42,8 млн га сільськогосподарські угіддя із найкращими властивостями. Ефективне використання цього потенціалу неможливе без включення землі в економічний оборот, без структурної системи ефективного та помірною використання земельних ресурсів. Останнє передбачає як належне нормативно-правове забезпечення, так і дієвий облік і контроль.

Важливість облікового забезпечення державного управління земельними ресурсами доведена часом та практикою господарювання у розвинених країнах [31, с. 357].

З метою узагальнення принципів бухгалтерського обліку важливо сформулювати цілі і завдання обліку земельних ділянок.

Метою бухгалтерського обліку земельних ділянок є надання відомостей про землю, необхідних для зовнішніх користувачів, з метою задоволення запитів суспільства щодо стану цієї частки національного багатства, кредитної та інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств та запитів внутрішніх користувачів для управлінських рішень,

спрямованих на забезпечення раціонального і ефективного використання земель.

Виходячи з мети, завдання бухгалтерського обліку земельних ділянок можуть бути такими:

- забезпечення документального оформлення і своєчасного відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження, трансформації, продажу земельних угідь, а також інших операцій із землею;

- створення умов та інформаційної бази для систематичного контролю за збереженням і поліпшенням якісних властивостей ґрунту, ефективністю використання земельних ділянок підприємства;

- контроль своєчасності і повноти відображення в облікових регістрах усіх господарських операцій, пов'язаних з наявністю і якістю земельних ділянок, а також щорічними вкладеннями в капітальне поліпшення земель;

- забезпечення об'єктивною інформацією для заповнення форм бухгалтерської звітності;

- контроль правильності сплати земельного податку і відображення цього в обліку.

Відображення земельних ресурсів як об'єктів бухгалтерського обліку насамперед вимагає належної побудови облікової політики конкретного сільськогосподарського підприємства. Організація облікової політики розкриває особливості обраних способів та прийомів відображення господарських процесів. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [8] та Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства [4] основні положення облікової політики визначає керівництво підприємства і оформляє його у вигляді наказу. Серед основних елементів облікової політики найбільш важливими для обліку земельних ресурсів є: затвердження правил документообігу і технології обробки облікової інформації та складання регістрів, аналітичного і синтетичного обліку, розробка робочого плану рахунків, організація системи

внутрішньогосподарського обліку та звітності, порядок проведення інвентаризації тощо.

Підставою для відображення господарських операцій з землею в аналітичному та синтетичного обліку є первинні документи, які складаються на підставі юридичної документації (наприклад, договорів оренди; договорів про відчуження земельних ділянок: купівлі-продажу, міни, дарування тощо; актів на право користування та право володіння; державних актів на право приватної власності на землю; актів про придбання ділянок при проведенні земельних торгів; рішення суду, яким було вирішено спір щодо прав власності на земельну ділянку; звітів про експертну оцінку земельних ділянок, заключень агрохімічних служб). Проте проведений аналіз існуючого стану документального відображення операцій з землею в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області свідчить про відсутність належного первинного обліку, що спричинено як відсутністю нормативного забезпечення та спеціалізованих типових форм первинних документів з обліку землі, так і порушенням облікової дисципліни бухгалтерськими службами.

Операції з надходження земельних ресурсів в сучасних умовах, згідно з діючим законодавством, оформляються “Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” (форма № ОЗСГ-1). Між тим, існуюча форма не передбачає розкриття деталізованої інформації щодо конкретних характеристик окремих земельних ділянок. Наприклад, це стосується відомостей про права користування ділянками (частками) – (власність, оренда або суборенда) та вид правовстановлюючого документу, кількість угідь, їх родючість, тип ділянки, місце розташування, конфігурація, кадастровий номер, наявність на ділянках певних забудов, додаткові дані про експлікацію, плани меж, діючу систему сівозмін (останні 3-5 років). Крім того, при надходженні земельної ділянки на підприємство в уніфікованій формі № ОЗСГ-1 не можуть бути заповнені такі реквізити, як устаткування,

рік побудови (випуску), норми амортизаційних відрахувань, залишкова вартість та ін.

Тому О.Ф. Ярмолук [12] пропонує ввести спеціалізований документ – “Акт приймання-передачі земельної ділянки (паю)”, який розкриватиме як характеристики самої ділянки, так і надаватиме всі відомості щодо придбання та подальшої її експлуатації (реквізити підприємства, що передає земельну ділянку, та підприємства, що її одержує; категорія земель за цільовим призначенням та вид угідь; якість ґрунтів; місцезнаходження ділянки; дані про затрати на поліпшення; інформація про того, за ким закріплено ділянку; з якого моменту вона вводиться в експлуатацію на даному підприємстві; її балансова та нормативна грошова вартість та наказ або договір, на підставі якого відбувається оприбуткування чи передача земельної ділянки), а також склад комісії, що підписує цей документ.

На мою думку, зазначену форму документа доцільно застосовувати при зарахуванні об'єктів до складу земельних ділянок та введення їх в експлуатацію в результаті надходження за договорами купівлі, обміну, дарування тощо. Акт приймання-передачі земельної ділянки має стати основою для здійснення подальших записів в облікових реєстрах підприємства та в Земельній кадастровій книзі. Тому вважаємо за потрібне складати зазначений документ у присутності двох сторін щонайменше у двох примірниках, один з яких залишатиметься після підписання в бухгалтерії підприємства, що передає ділянку, другий – в бухгалтерії підприємства-одержувача. При необхідності складатиметься третій примірник акта, який разом із відомостями про сівозміни та планом меж ділянки, копією експлікацій надаватиметься агрономічній службі, зацікавленій в такій інформації.

Оскільки в сільськогосподарських підприємствах велика кількість операцій проводиться із земельними частками (паями), доцільно буде використовувати зазначений акт одночасно й при прийманні-передачі земельних паїв. У цьому випадку об'єктом обліку буде не конкретна ділянка,

виділена в натурі, а умовна частка землі. Тому в документі не будуть вказані реквізити місця знаходження паю, кадастрового номера, бонітету ґрунтів, якісних характеристик, а замість даних підприємства, що передає, будуть зазначені паспортні дані фізичної особи, яка здійснює передачу частки (паю).

Окремої уваги заслуговує така господарська операція, як переведення земельних угідь із одного виду в інший. З огляду на це, пропонується запровадити в обліку додатковий документ – “Акт переведення земельних ділянок”. Застосування зазначеного документа допоможе уникнути дублювання записів в актах прийому- передачі земель та інвентарних картках, оскільки проведення такої операції вимагатиме оформлення як факту вибуття зі складу певного виду угідь, так і факту прийому до іншої категорії земель.

Акт переведення земельних ділянок міститиме інформацію про причини зміни категорії угідь, їх кадастрові показники, оцінку і вид земельної ділянки за попередніми даними, якісну характеристику ділянки в момент переведення та аналогічні відомості після переводу угідь з одного виду в інший. При цьому зазначену форму слід оформляти одночасно із рішенням місцевих органів влади про переведення земельних ділянок з одного виду угідь в інший.

Для узагальнення інформації по кожній земельній ділянці відкривається “Інвентарна картка обліку основних засобів” (форма № ОЗ-6), яка є основним реєстром аналітичного обліку основних засобів. Ведення аналітичного обліку в інвентарних картках полегшує роботу щодо систематизації відомостей про стан та використання об’єктів обліку в господарській діяльності. Проте, як і у випадку з актом приймання-передачі основних засобів, зазначені інвентарні картки варто спеціалізувати для обліку земельних ділянок та часток. Науковцями Інституту аграрної економіки була запропонована приблизна форма Інвентарної картки обліку земельних ділянок [1, с. 216]. Проте з метою забезпечення кадастрового обліку та контролю за наявністю і рухом земельних ресурсів варто

розширити кількість показників, які б відображали специфіку обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в нових умовах господарювання.

В інвентарній картці О.Ф. Ярмолюк [12] пропонує виділити шість підрозділів, за якими накопичуватиметься облікова інформація:

а) відомості про придбану земельну ділянку або пай (місце розташування ділянки, її розміри, якість, вартість, кадастровий та інвентарний номер);

б) умови вибуття земельної ділянки (паю): підстава для вибуття, підтверджуюча документація, кореспонденція рахунків;

в) дані про поліпшення (вид здійснених робіт, акт виконаних робіт, сума витрат на поліпшення);

г) порядок переоцінки земельної ділянки: індексація вартості земель на певну дату, дооцінка або уцінка (наприклад, внаслідок погіршення якісних параметрів ділянки або внаслідок інфляції);

д) відомості про переведення земель з одного виду угідь в інший (причини переведення, вид угідь до та після переведення);

е) коротка характеристику об'єкта (бонітет, характеристика за агротехнічним паспортом, наявність права на сервітут тощо).

Вважаю, що заповнювати інвентарні картки обліку земельних ділянок доцільно в бухгалтерії підприємства в одному примірнику на підставі актів приймання-передачі та супроводжувальних документів (кадастрового плану, правовстановлюючих документів на землю та ін.) для окремої ділянки або паю в розрізі інвентарних номерів, які зберігаються за земельною ділянкою увесь період її експлуатації на підприємстві. Переведення земель з одного виду в інший буде відображатись в інвентарній картці на основі зазначеного акта трансформації земельних ділянок.

Інвентарний список земель складається матеріально-відповідальною особою, яка відповідає за цільове використання угідь, і застосовується для пооб'єктного обліку кожної ділянки. Дані, мають бути ідентичними записам

в інвентарних картках обліку земельних ділянок. Основні реквізити: номер та дата інвентарної картки, категорія земель та вид угідь, площа, кадастровий та інвентарний номер, балансова вартість, бал ґрунту, причина вибуття та документ (що його підтверджує).

Для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів застосовується “Опис інвентарних карток по обліку основних засобів” (форма № ОЗ-7), за заповнення та зберігання якого відповідає бухгалтерія підприємства. При вибутті основних засобів у даному описі роблять записи, а відповідну картку прикладають до акта на списання основних засобів. Для систематизації інвентарних карток земельні ділянки в описах пропонуємо групувати за категоріями земель та за видами угідь, що значно полегшить здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Оскільки землі стали об’єктом бухгалтерського обліку і віднесені до складу основних засобів, то по них слід проводити інвентаризацію. Інвентаризації повинні підлягати усі землі, що належать підприємству (власні ділянки, орендовані та ті, які належать на правах користування) [1].

Також доцільним є доповнити для аграрних формувань фінансову звітність даними про земельні ресурси сільськогосподарського призначення та показниками ефективності їх використання:

– ступінь господарського використання землі, яка розраховується діленням площі сільськогосподарських угідь на всю земельну площу господарства;

– показник рівня розораності, що визначається як частка від ділення площі ріллі на загальну земельну площу сільськогосподарських угідь підприємства; – питома вага інтенсивних культур.

Порядок відображення вибуття земельних ділянок та паїв в аналітичному обліку теж має свої особливості, що відображаються в окремих первинних документах. Так, при передачі об’єкта основних засобів іншому суб’єкту господарювання (наприклад, при продажу, оренді, обміну, безкоштовній передачі, внеску до статутного капіталу іншого підприємства)

заповнюють форму № ОЗСГ-1, а в обліку земельних ресурсів – слід застосовувати пропоновану форму “Акта приймання-передачі земельної ділянки (паю)”. При вибутті земельних ділянок інвентарні картки вилучаються з картотеки та робляться відповідні відмітки в описі інвентарних карток [74].

Списання основних засобів оформляють “Актом на списання основних засобів” (форма № ОЗСГ-3). Однак, тут слід зазначити випадки ймовірного списання земельних ділянок. Земля, як природний ресурс, не може бути амортизована, а тому основна причина її вибуття зі складу основних засобів на підприємстві – передача іншому суб’єкту, що оформляється Актом приймання-передачі земельної ділянки; списання ж з балансу можливе лише в тому випадку, коли використання даної ділянки (як активу) в подальшому є неможливим, наприклад, внаслідок аварій, екологічних катастроф, стихійних лих (затоплення). Оскільки такі випадки є поодинокими, в обліковому процесі раціонально використовувати запропонований Акт переведення земельних ділянок.

Для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової інформації застосовується “Картка обліку руху основних засобів” (форма № ОЗ-8), яка заповнюється на підставі даних інвентарних карток відповідних груп основних засобів та звіряється з даними синтетичного обліку основних засобів. З нашого погляду, застосування даної картки не є обов’язковим для всіх підприємств, оскільки в ній відбувається дублювання попередньо здійснених записів в інших документах.

Аналітичні дані в журналі-ордері № 4 А с.-г. відображаються за кожним синтетичним рахунком та субрахунком на підставі первинних документів за наступними даними: залишок на початок місяця, обороти по дебету і кредиту, залишок на кінець місяця. Така узагальнена схема обліку земельних ділянок та паїв в сумовому виразі у журналі-ордері є не оптимальною з точки зору здійснення аналізу використання землі в сільськогосподарському підприємстві. Тому пропонуємо внести певні

поправки до діючої форми журналу-ордеру № 4 А с.-г. Для цього слід перетворити праву частину документа у відомість до журналу-ордера № 4 А с.-г. – виключити колонку “Оборот по кредиту” (оскільки такі відомості надані у лівій частині реєстру) та розділити графу “Оборот по дебету” на кілька частин (ймовірні кореспондуючі рахунки та суму разом). Таким чином, в журналі-ордері № 4 А с.- г. будуть всебічно відображені операції з вибуття земельних ділянок по кредиту рахунку 101 “Земельні ділянки” та зафіксовані дані про надходження земель (придбання, безоплатне одержання, як внесок до зареєстрованого капіталу і т.д.).

Документація більшою мірою розкриває зміни в кількісних параметрах, при цьому якісні характеристики представлені лише як супроводжувальна інформація. Порядком аналітичного обліку земель в наукових установах, підприємствах та організаціях УААН, затвердженому постановою Президії УААН [9] для узагальнення та систематизації даних про кількісний та якісний стан земель, пропонується вести Книгу кількісного та якісного обліку земель. Зазначена Книга розподіляє земельні ресурси за термінами користування, розкриває фізичні та економічні показники ґрунту, економічну та нормативну грошову оцінку земель, визначає особливо цінні землі, класифікує землі за функціональним призначенням та відображає кількість земель за видами угідь.

Ведення книги кількісного та якісного обліку земель забезпечить відображення натуральних та грошових показників по кожному виду угідь. Проте складання зазначеної форми документа в сільськогосподарських підприємствах матиме певні труднощі, оскільки значна частина показників, що характеризують продуктивність земель, може бути вписана лише після додаткового обстеження ґрунту спеціалістами-землевпорядниками. Окрім того, оцінка земель, представлена в розділі п'ятому “Показники оцінки земель”, узагальнюється за видами угідь, а не за конкретними земельними масивами, що ускладнює проведення аналізу ефективності їх використання. Тому О.Ф. Ярмолук [74] пропонує запровадити в аналітичному обліку

спрощену форму книги обліку земельних ресурсів, яка дозволить розкрити кількісні та вартісні показники земельних ділянок за двома основними критеріями: ділянки, що беруть участь у виробництві сільськогосподарської продукції, та ділянки, що тимчасово вилучені з виробництва.

Виходячи із переліку можливих господарських операцій з землею та кола завдань, що стоять перед бухгалтерським обліком окремого підприємства, загальну процедуру бухгалтерського обліку земельних ресурсів можна представити у вигляді схеми (рис. 12).

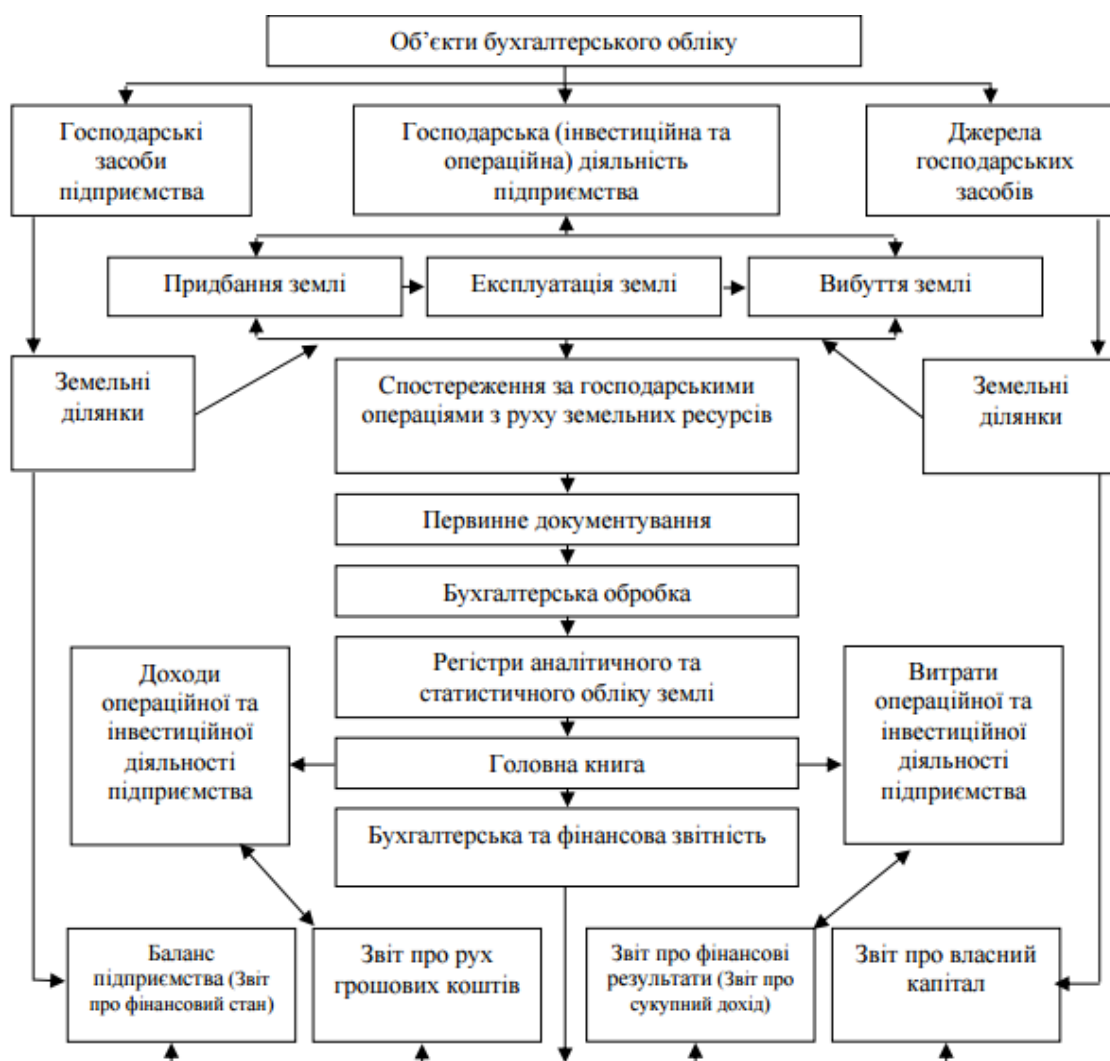


Рис. 12. Загальна схема обліку земельних ресурсів

Дана схема включає в себе послідовність дій, пов'язаних з реєстрацією господарських операцій з руху земель, групуванням їх у регістрах

аналітичного та синтетичного обліку, формуванням звітних показників та проведенням аналізу ефективності використання земельних ресурсів.

Висновки до третього розділу

Основні напрями вдосконалення обліку земельних відносин в Україні полягають в правовому закріпленні переходу прав власності на землю за користувачами, що сприятиме раціональнішому її використанню і відображенню в обліку. Держава має сприяти формуванню повноцінного земельного ринку, що становитиме систему оцінки земельних ділянок і визначення ціни землі.

Також необхідно розвивати інфраструктуру земельного ринку, зокрема створення земельного банку для поліпшення обігу земельних ділянок, та покращення інвестиційного клімату.

Земельні ділянки виступають специфічним об'єктом власності, а тому потребують особливої уваги та індивідуально розроблених підходів з бухгалтерських питань. Так, на мою думку, є необхідним ідентифікування Державних актів на право власності на землю тільки за серією і номером.

Регулювання напрямків використання земельно-ресурсного потенціалу в сільськогосподарській галузі з метою подальшого його розвитку має стати першочерговим завданням держави і бути спрямоване на забезпечення збалансованого та ефективного використання всіх категорій земель, на охорону земель шляхом нормативно-правового забезпечення, адміністративного та економічного впливу. Одночасно з цим кожне аграрне формування повинно ефективно використовувати землю, підвищувати її родючість, не допускати ерозії ґрунтів, заболочування, заростання бур'янами і т.д.

Узагальнюючи сказане вище, можна сформулювати пропозиції по організації ефективного використання та охорони земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, а також відтворення і підвищення їх родючості:

а) необхідно розробити та впровадити стратегічні напрямки збереження і відтворення земельних ресурсів на регіональному рівні з врахуванням локальних факторів впливу;

б) розробити і реалізувати проекти землеустрою в напрямку удосконалення землекористування, забезпечення відновлення і збереження корисних властивостей земель сільськогосподарського призначення;

в) удосконалити систему моніторингу земельних ресурсів з метою попередження та ліквідації негативних соціально-економічних наслідків антропогенних впливів;

г) забезпечити можливість впливу місцевих органів влади на землекористувачів з метою усунення порушень в галузі використання і охорони земель сільськогосподарського призначення.

Проведена оцінка повинна стати одним з важелів нового економічного механізму, який буде забезпечувати збалансоване використання та відтворення земельних ресурсів. Науково обґрунтоване вивчення та практичне дослідження ефективності землекористування можуть стати надійною базою для розробки землеохоронних заходів, які б уповільнили негативний вплив на землекористування.

Запровадження спеціалізованих форм документів та дотримання вимог облікової дисципліни щодо обліку землі дозволить підвищити достовірність первинної документації, посилити контроль за використанням земель, надати повну інформацію для проведення економічної оцінки та аналізу господарської діяльності окремого підприємства.

У подальшому поглибленого дослідження вимагає розробка раціональної системи обліку, а також рекомендацій з удосконалення механізму оцінки земельних ресурсів у бухгалтерському обліку.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами проведеного нами наукового дослідження ми прийшли до наступних висновків:

1. Низький рівень організації обліку земель, призводить до неправильного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку і неефективного їх використання. Причиною цьому є відсутність у державі оптимальної методики обліку земельних ресурсів. В той же час, земельні ділянки виступають специфічним об'єктом власності підприємства і вимагають до себе особливої уваги та індивідуально розроблених підходів з бухгалтерських питань.

2. Відсутність спеціалізованих форм первинних та зведених документів з відображення операцій, пов'язаних з обліком і використанням земельних ресурсів робить дослідження в цій області знань актуальними. Тому подальшим напрямом дослідження є розробка практичних пропозицій щодо вдосконалення існуючих форм первинних документів та зведених реєстрів.

3. Земельні ресурси сільськогосподарського призначення, як об'єкт бухгалтерського обліку, – це вид активів з довготривалим строком використання, інвентарним об'єктом якого є окрема ділянка з фіксованими межами, площею та місцем розташування, що має кількісну, якісну та конкретну грошову оцінку і підпорядковується загальним методологічним підходам щодо відображення її в обліку. Аналіз існуючого стану обліку землі дає підстави стверджувати про необхідність удосконалення діючої методики організації бухгалтерського обліку.

4. До позитивних результатів проведення земельної реформи в країні можна віднести:

а) земля передана у власність селян і збережена за ними, а власник може вільно розпоряджатися нею на свій розсуд: створити власне господарство, передати в оренду й одержувати орендну плату, передати спадкоємцям;

б) земля належить селянам і збережена від привласнення групами підприємців;

в) існуюча в Україні фрагментація власності та землекористування не представляє на сьогодні великої загрози для ведення крупно товарного сільськогосподарського виробництва, оскільки 64,4 % розпайованих земель знаходяться в оренді;

г) простежується тенденція до зростання середньомісячної заробітної плати у сільському господарстві та розмірів орендної плати, але, нажаль, з одночасним знеціненням гривні;

д) у структурі договорів оренди за строком їх дії зростає питома вага довгострокової оренди, а короткострокова оренда терміном дії до трьох років практично зникла.

5. Сучасна техногенна інтенсифікація сільського господарства, нераціональне використання земельних угідь, недосконала техніка та технологія обробітку землі та виробництва сільськогосподарської продукції, недотримання науково обґрунтованих систем землеробства, недотримання сівозмін, внесення недостатньої кількості органічних добрив, невиконання природоохоронних, меліоративних, протиерозійних та інших заходів призвели до деградації земель, втрати ґрунтової родючості.

6. Результати досліджень свідчать, що збільшення матеріально-грошових і трудових витрат на одиницю земельної площі не завжди забезпечує адекватне підвищення рівня ефективності виробництва.

7. Підвищення ефективності використання земельних ресурсів у господарствах області необхідно здійснювати через врожайність сільськогосподарських культур, продуктивність тварин та собівартість продукції. Основним напрямом практичної реалізації програми є послідовна інтенсифікація сільськогосподарського виробництва.

8. Вдосконалення обліку земельних відносин в Україні потребує правового закріплення переходу прав власності на землю за користувачами, що сприятиме раціональнішому її використанню і відображенню в обліку.

Держава має сприяти формуванню повноцінного земельного ринку, що становитиме систему оцінки земельних ділянок і визначення ціни землі.

9. Необхідно розвивати інфраструктуру земельного ринку, зокрема створення земельного банку для поліпшення обігу земельних ділянок, та покращення інвестиційного клімату. Так, як земельні ділянки виступають специфічним об'єктом власності, тому потребують індивідуального підходу бухгалтерських рішень (ідентифікування Державних актів на право власності на землю тільки за серією і номером).

Узагальнюючи сказане вище, можна сформулювати пропозиції по організації ефективного використання та охорони земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, а також відтворення і підвищення їх родючості:

а) необхідно розробити та впровадити стратегічні напрямки збереження і відтворення земельних ресурсів на регіональному рівні з врахуванням локальних факторів впливу;

б) удосконалити систему моніторингу земельних ресурсів з метою попередження та ліквідації негативних соціально-економічних наслідків антропогенних впливів;

в) забезпечити можливість впливу місцевих органів влади на землекористувачів з метою усунення порушень в галузі використання і охорони земель сільськогосподарського призначення.

г) провести справедливую ринкову оцінку земельних ресурсів, що сприятиме збалансованому використанню та відтворенню земельних ресурсів.

д) розробити спеціалізовані форми бухгалтерських документів з обліку землі, які дозволять підвищити достовірність облікової інформації, посилити контроль за використанням земель, надати повну інформацію для проведення економічної оцінки та аналізу господарської діяльності окремого підприємства.

Список використаної літератури

1. Аграрна реформа в Україні: сучасний стан і основні тенденції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.razumkov.org.ua/additional/analytical_report_NSD17_ukr.pdf
2. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / В.С. Білорусько, М.І. Беленкова; за ред. В.С. Білоуська. – К.: Мета, 2002. – 240 с.
3. Белінська С. М. Методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3915>.
4. Беседа О.Л. Відображення в обліку земель сільськогосподарського призначення та витрат на їх поліпшення/ О.Л. Беседа// Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2011. – Вип. 3. – С. 153-157.
5. Бичек М., Лугін М. Індекс Біг-Мака та його економічне значення / М. Бичек, М. Лугін [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.universum.kiev.ua/index.php/2009-09-18-12-57-46/2013-01-31-11-59-48/86-2013-03-02-12-51-07.html>
6. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК / за ред. Ю.Я. Лузана і В.М. Жука. – К., 2004. – Т. 2: Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів Мінагрополітики та ДПА України. – 2004. – 496 с.
7. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко та ін.]; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – К.: Вища освіта, 2003. – 800 с.
8. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / За заг. ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с.
9. Горбач, Л.М. Природно-ресурсний та економічний потенціал регіону: поняття та особливості / Л.М. Горбач, Н.В. Вишнеvsька // Фінансова

- система України. Збірник наукових праць. – Острог: Видавництво Національного університету “Острозька академія”, 2008. – Випуск 10. – Ч.3. – С. 88–95.
- 10.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.
- 11.Данкевич А. Є. Світовий досвід оренди земель/ А. Є. Данкевич// Економіка АПК. – 2007. – № 3. – С. 138-144.
- 12.Держгеокадастр ініціює приведення умов користування державними землями до ринкових реалій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : URL : <http://land.gov.ua/derzhheokadastr-initsiiuie-pryvedennia-umov-korystuvannia-derzhavnyumu-zemliamy-do-rynkovykh-realii/>. – Назва з екрана.
- 13.Дерій В. А. Бухгалтерський облік землі в Україні та за кордоном/ В. А. Дерій// Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – №5. – С.14-15.
- 14.Добровольська Н. Аналіз ефективності використання земель сільськогосподарського призначення України та Німеччини / Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. [Тернопіль, 30 березня 2017 р.]. – Тернопіль: Крок, 2017. – С.113-116.
- 15.Добровольська Н. Глобальні проблеми аграрного сектору України / Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 15-17 квітня 2016 р.]. – Тернопіль: Астон, 2016. – С.73-75.
- 16.Добровольська Н. Експортний потенціал аграрної науки / Збірник тез доповідей укладено за матеріалами доповідей виголошених на студентській науковій конференції «Науково-дослідна робота

- студентів: Формування особистості майбутнього вченого, фахівця високої кваліфікації» конференції [Тернопіль, 15 квітня 2015 р.]. – Тернопіль: Астон, 2015. – С.40-43.
- 17.Добровольська Н., Лешун М. Інноваційно-інвестиційний потенціал України в аграрній сфері / Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 20 жовтня 2016 р.]. – Тернопіль: Вектор, 2016. – С. 109-111.
- 18.Довкілля Тернопільщини за 2014 рік: статистичний збірник / за ред. Грищук Т.М. – Тернопіль: ГУС в Терноп. обл., 2015. – 143 с.
- 19.Економічний довідник аграрника / [В.І. Дробот, Г.І. Зуб, М.П. Кононенко та ін.] ; под ред. Ю.Я. Лузана, П.Т. Саблука. – К. : Преса України, 2003. – 800 с.
- 20.Економічні результати сільськогосподарського виробництва у 2015 році (попередні дані): експрес-випуск / за ред. Грищук Т.М. – Тернопіль: ГУС в Терноп. обл., 2016. – 3 с.
- 21.Єрмаков О.Ю. Розвиток регіонального ринку оренди сільськогосподарських земель /О.Ю. Єрмаков, А.В. Кравченко // Економіка АПК. – 2007. – № 6. – С. 10-14.
- 22.Жук В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://socrates.vsau.edu.ua/repository/getfile/6146.pdf>.
- 23.Жук В. М. Система державної реєстрації об'єктів нерухомості: стан та перспективи /В. М. Жук, Ю. М. Осадча // Облік і фінанси АПК. – 2005. –№ 3. – С. 53–59.
- 24.Жук В. М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В. М. Жук // Агроінком.– 2011. – № 7–9. – С. 116–121.
- 25.Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В.М. Жук – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648

26. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16.07.1999 р. №996-XIV Закон України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
27. Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.2003 № 1378-IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
28. Збір урожаю сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду за 2015 рік: : статистичний бюлетень / за ред. Савчук В.І. – Тернопіль: ГУС в Терноп. обл., 2016. – 107 с.
29. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
30. Ільчак О. В. Бухгалтерський облік сільськогосподарських земель: вимоги міжнародних стандартів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://konf.amsfo.com.ua/buxgalterskijoblik-silskogospodarskix-zemel-vimogi-mizhnarodnix-standartiv/>.
31. Ільчак О.В. Облік використання земельних ділянок в сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2013_12_19_20_kampodilsk/sekcija_6_20_13_12_19_20.
32. Інтернет ресурс. Режим доступу: http://www.irp.te.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=34:2009-09-27-18-08-45&catid=9:2009-09-20-15-10-26.
33. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 6 [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
34. Калетнік Г.М. Перспективи розвитку земельних відносин та ринку землі в Україні / Г.М. Калетнік, С.В. Козловський, В.М. Ціхановська // Агросвіт. – 2012 . – № 12 . – С. 2-6.

- 35.Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения / Кенэ Ф., Тюрго А. Р. Ж., Дюпон де Немур П. С.; пер. с франц., англ., нем. – М. : Эксмо, 2008. – 1199 с.
- 36.Кропивко, М.Ф. Організація та планування комплексного розвитку агропромислового виробництва і сільських територій в умовах децентралізації владних повноважень / М.Ф. Кропивко // Економіка АПК. – 2014. – № 7. – С. 109–121.
- 37.Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с
- 38.Мартин А. Г. Стан земельних відносин як стримуючий фактор розвитку продуктивних сил України / А. Г. Мартин, Т. О. Євсюков // Матеріали міжнародної наукової конференції, (20 березня 2009 р., м. Київ) : У 3-х частинах / РВПС України НАН України. – К. : РВПС України НАН України, 2009. – Ч. 3 – С. 289-292.
- 39.Мельник, Л.Г. Екологічна економіка / Л.Г. Мельник. – [3-тє вид., випр. і допов.]. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2006. – 367 с
- 40.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.
- 41.Методичні рекомендації з організації обліку та оцінки землі підприємствами АПК / заред. А. М. Третяка, В. М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 135–206.
- 42.Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств: рекомендовані листом Міністерства
- 43.Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства: наказ Міністерства аграрної політики

- України від 17.12.07 р. № 921 [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
44. Морозов, В.В. Геоінформаційні системи в агросфері: Навч. посібник / В.В. Морозов, К.С. Лисогоров, Н.М. Шапоринська. – Херсон: Вид-во ХДУ, 2007. – 223 с.
45. Національна доповідь щодо завершення земельної реформи / за наук. ред. Л.Я. Новаковського. – К.: Аграр. наука, 2015. – 48 с.
46. Назербаєва І. Земля та операції землею в бухгалтерському та податковому обліку / І. Назербаєва // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2003. – Вип. 3. – С.167-173.
47. Облік у селянському (фермерському) господарстві (посібник) / за ред. М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ, 2001. – 403с.
48. Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН: практ. посіб. / [А.М. Третяк, В.К. Ярмолицький, В.М. Жук, В.М. Другак]. – К.: Аграрна наука, 2006. – 276 с.
49. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин [колективна монографія] / [В. М. Жук, Ю. С. Бездушна, Б. В. Мельничук, Н. Л. Жук, С. М. Остапчук]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 238 с.
50. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі : навч. посіб. / В.П. Шило, В.В. Сопко, С.В. Ільїна, В.Н. Васьков. – К. : Кондор, 2011. – 268 с
51. Остапчук Т.П. Концептуально-методологічні основи оцінки земельних ресурсів / Т.П. Остапчук // Вісник Запорізького національного університету. – 2011. – №4 (12). – С. 54-62.
52. Остапчук С. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/standartizaciya-buhgalterskogo-obliku-zemel-silskogospodarskogo-priznachennya.html>.

53. Остапчук С.М. Розширення змістовності земель сільськогосподарського призначення як об'єкта обліку [Електронний ресурс] / С.М. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1152/35/>
54. 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 світ2000, 2005. – 308 с.
55. Правдюк Н.Л. Особливості земель сільськогосподарського призначення як об'єкта бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П. // Збірник наукових праць ВНАУ, серія: економічні науки, 2012. – №1 (56). – С. 221-227. – Режим доступу: <http://repository.vsau.org/getfile/6174.pdf>
56. Петренко Ж.А. Ефективність використання землі в умовах нових організаційних агроформувань: автореф. дис. канд. екон. наук / Ж.А. Петренко. – Х. – 2009. – 20 с.
57. Петрова О. О. бухгалтерський облік і оцінка земельних ресурсів : дис. канд. екон. наук : 08.00.12 / Олена Олексіївна Петрова. – Новосибірськ. – 2003. – 194 с.
58. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?artid=366774&catid=36349>
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. №242. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

61. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.
62. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція) [Електронний ресурс] : закон України [прийнято Верхов. Радою 12 лютого 2015 р. № 191-VIII]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/191-19>
63. Про оцінку земель: Закон України від 11. 12. 2003 р. №1378-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – №15. – Ст. 229.
64. Про схвалення Стратегії розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року [Електронний ресурс] : Розпорядження [схвалено Кабінетом Міністрів України 17.10.2013 р. № 806-р]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/806-2013-%D1%80>
65. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК [Текст] / В.М. Жук, А.М. Третяк, Ю.С. Рудченко та ін.; під ред. А.М. Третяка, В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 135-206.
66. Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування / за ред. В.М. Жука, І.Б. Садовської // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №5 .– С.71-162.
67. Руденко В.П. Географическое разнообразие природно-ресурсного потенциала регионов Украины : монография / Руденко В.П. – Красноярск: КГТЭИ, 2007. – 168 с.
68. Саблук П.Т. Земельна реформа: терниста дорога від старту до фінішу / П.Т. Саблук // Урядовий кур'єр. – 2004. – № 5. – С. 10-15.
69. Саблук П. Т. Проблеми економічних реформ в аграрному секторі і завдання обліку в їх вирішенні / П. Т. Саблук // Проблеми формування ринкової економіки : зб. наук. праць. Спец. вип. Проблеми

- трансформації бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в системі міжнародних стандартів. – К. : КНЕУ, 2001. – С. 44–51.
70. Системи ведення сільського господарства Тернопільської області. – Тернопіль: ТІ АПВ. – 2004. – 343 с.
71. Сільське господарство Тернопільської області за 2013 рік: [стат. збірник]. – Тернопіль: Головне управління статистики у Тернопільській області, 2014. – 216 с.
72. Сільське господарство Тернопільської області за 2014 рік. Статистичний збірник / за ред. Кирича В.Г.. – Тернопіль : Тернопільське ГУС, 2015. – 216 с.
73. Сидорук, Б.О. Оптимізація частки енергомістких сільськогосподарських культур в структурі посівних площ регіону / Б.О. Сидорук // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1 (56). – С. 114 – 120.
74. Суліменко Л.А. Особливості бухгалтерського обліку земельних ділянок у фермерських господарствах / Л.А. Суліменко, О.В. Нечипорук // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2012. – №2 (18). – С. 264-270.
75. Тараріко, О.Г. Збалансоване управління природно-ресурсним потенціалом агросфери України за принципами конвенцій Ріо / О.Г. Тараріко, О.В. Сиротенко, Т.В. Ільєнко, Т.Л. Кучма // Агроекологічний журнал. – 2015. – №1. – С. 21–38.
76. Тернопільщина-2015: статистичний бюлетень / відп. за вип. Грищук Т.М. – Тернопіль: ГУС в Терноп. обл. 2016. – 55 с.
77. Трансформація аграрного сектору економіки до ринкових умов господарювання: презентація роботи № 17 / [П. Т. Саблук, П. І. Гайдучий, А. С. Даниленко та ін.] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kdpunt.gov.ua/sites/default/files/prezentaciya_r17i.pdf
78. Ходаківська О. В. Розвиток земельних відносин у сільському господарстві / О. В. Ходаківська [Електронний ресурс] : (Круглий стіл

25 червня 2015 р.). – Режим

доступу: <http://imfgroup.com.ua/uk/2015/06/26>

79. Ярмолюк О. Ф. До питання щодо обліку землі / О. Ф. Ярмолюк // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3-5. – С. 165-169.

80. The Big Mac index – Interactive currency-comparison tool [Electronic resource] // The Economist. – Available from : <http://www.economist.com/content/big-mac-index>