

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

**Іщук Оксана Ігорівна**

**Облік і аналіз якості та ефективності використання  
земель сільськогосподарського призначення/  
accounting and analysis of quality and efficiency of  
agricultural land use**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

**Магістерська робота**

**Виконала студентка групи**

**ОПЗзм-21**

**О.І. Іщук**

-----

**Науковий керівник:**

**д.е.н. доцент А.М. Ужва**

-----

**Магістерську роботу допущено до захисту:**

**“ ” \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ р.**

**Завідувач кафедри**

**\_\_\_\_\_ Р.Ф.Бруханський**

**ТЕРНОПІЛЬ - 2018**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЛЕЮ.....</b>	<b>7</b>
1.1.Поняття організаційно-економічного механізму ефективного використання землі.....	7
1.2.Економіко-правова сутність прав користування землею та її облікова складова.....	13
1.3.Місце прав користування землею серед об'єктів бухгалтерського обліку...	23
Висновки до розділу 1.....	31
<b>РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ.....</b>	<b>32</b>
2.1.Нормативно-методичне забезпечення обліку прав користування землею сільськогосподарського призначення.....	32
2.2.Документальне забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення.....	40
2.3.Землі сільськогосподарського призначення як об'єкт обліку та оподаткування.....	55
2.4.Облік оренди земель сільськогосподарського призначення.....	69
Висновки до розділу 2.....	84
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГО- СПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ.....</b>	<b>85</b>
3.1.Соціально-економічні та екологічні показники ефективності використання земель державної власності.....	85
3.2.Грошова оцінка сільськогосподарських угідь як економічна основа оцінки ефективності їх використання.....	92
3.3.Комплексне оцінювання економічної ефективності використання сільськогосподарських земель державними інституціями.....	100
Висновки до розділу 3.....	112
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....</b>	<b>113</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>117</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Землі сільськогосподарського призначення є визначальною, невід’ємною і незамінною складовою агропромислового виробництва. За експертними оцінками, земельні активи, з якими працює аграрний сектор економіки України, оцінюються від 0,8 до 1,2 трлн грн. Однак в Україні ці активи повноцінно не задіяні в економічному обігу.

За існуючих економічних умов вітчизняні сільськогосподарські підприємства використовують землі здебільшого на правах постійного користування й оренди. Проте і це не знаходить належного відображення в системі бухгалтерського обліку суб’єктів господарювання. Діюче нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку як в Україні, так і на міжнародному рівні не розкриває специфіки бухгалтерського обліку прав користування землею, що суттєво ускладнює його організацію на практиці. Проблема недостатнього правового та методичного забезпечення обліку землекористування є одним із чинників, що стримує повне розкриття потенціалу сільськогосподарських земель та їх включення до економічного обігу. Як наслідок, підприємство не може використовувати такі права в якості застави для залучення додаткових коштів, привабливості інвестицій тощо. Адже іпотечний ринок працює з активами, які відображаються у фінансовій звітності.

Зважаючи на недосконалість екологічного і земельного нормативно-правового регулювання особливо актуальною стає проблема збереження, раціонального використання та охорони земель сільськогосподарського призначення в Україні. Негативні тенденції, що спостерігаються у процесі використання сільськогосподарських земель вимагають нових підходів, щодо регулювання землекористування і створення економічних стимулів раціонального використання земельних ресурсів. Відсутність належних організаційно-економічних механізмів зумовлює погіршення стану використання земельних ресурсів. Забезпечити високу ефективність сільськогосподарського виробництва можна тільки через здійснення ефективної

аграрної реформи, яка зводиться до формування досконалих організаційно-економічних механізмів ефективного використання ресурсів.

Теоретико-методичні засади обліку прав користування землею досліджували українські науковці, зокрема: І.М. Белова, Р.Ф. Бруханський, Ю. С. Бездушна, Н. О. Голуб, В. М. Жук, І. В. Замула, Я. П. Іщенко, Є. В. Калюга, Г. Г. Кірейцев, Н. М. Малюга, Т. П. Остапчук, П.Р. Пуцентейло, П. Т. Саблук, Д. М. Трачова, О. Ф. Ярмолюк, а також зарубіжні вчені: С. Г. Вегера, О. М. Євстаф'єва, М. Харріс. Однак, не зважаючи на вагомі наукові напрацювання, окремі питання обліку та оцінки прав користування землями сільськогосподарського призначення залишилися відкритими, що і визначає актуальність подальших досліджень.

**Мета і завдання дослідження.** Метою роботи є поглиблення теоретико-методичних та організаційних положень і вивчення рекомендацій щодо формування та імплементації організаційно-економічних механізмів підвищення ефективності використання землі в сільськогосподарських підприємствах, а також рекомендацій щодо удосконалення обліку та оцінки прав користування землями сільськогосподарського призначення задля створення передумов включення земельного капіталу до економічного обігу, формування інформаційної складової, необхідної для реалізації контролю раціонального використання земельних ресурсів і підвищення конкурентоспроможності аграрної галузі національної економіки.

Реалізація мети дослідження зумовлює визначення наступних завдань:

- 1) узагальнити теоретичні підходи щодо визначення понять «організаційного» та «економічного механізму»;
- 2) обґрунтувати напрями та шляхи раціонального використання земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах;
- 3) ідентифікувати права користування земельними ділянками серед об'єктів бухгалтерського обліку;
- 4) критично оцінити теоретичні засади оцінки вартості прав користування земельними ділянками для цілей бухгалтерського обліку;

5) уточнити методичні засади бухгалтерського обліку прав оренди земель сільськогосподарського призначення;

б) удосконалити документальне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з правами користування землею.

**Об'єктом дослідження** є операції з правами користування земельними ділянками і наукові підходи до включення їх в економічний обіг через відображення в системі бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретико-методичних та організаційних засад і практичних аспектів облікового відображення економічного обігу прав користування землею.

**Методи дослідження.** У процесі розв'язання наукового дослідження використовувалися загальнонаукові методи пізнання. Історичний метод, ретроспективний аналіз і метод систематизації задіяно в процесі критичного розгляду теоретичних засад оцінки вартості прав користування земельними ділянками для відображення в бухгалтерському обліку. Для удосконалення нормативно-методичного забезпечення обліку прав постійного користування землею державних сільськогосподарських підприємств використовувався системний підхід, методи аналізу та синтезу, імітаційного моделювання та групування. Методичні засади бухгалтерського обліку прав оренди земель сільськогосподарського призначення уточнено за допомогою анкетування, графічного методу, статистичного зведення та методу причинно-наслідкового зв'язку.

**Наукова новизна отриманих результатів дослідження** полягає в комплексному обґрунтуванні наукових засад побудови та імплементації організаційно-економічних механізмів ефективного використання землі у сільськогосподарських підприємствах та у поглибленні теоретико-методичних та організаційних положень і розробленні практичних рекомендацій із удосконалення обліку та оцінки прав користування землями сільськогосподарського призначення.

**Практичне значення одержаних результатів** спрямовані на підвищення ефективності використання землі у сільськогосподарських підприємствах, зростання її інвестиційної привабливості, розв'язання соціальних, економічних і екологічних проблем. Результати дослідження є в частині пропозицій щодо порядку відображення прав оренди земель сільськогосподарського призначення в обліку, а також щодо розкриття інформації про права користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення у формах фінансової та статистичної звітності.

**Апробація результатів магістерської роботи.** Основні положення магістерської роботи знайшли відображення в науковій тезі, а також обговорювались та були позитивно оцінені на науково-практичній конференції: Цифрова економіка: тренди та перспективи.

Іщук О.І., Белова І.М. Відображення в обліку земель сільськогосподарського призначення. Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 281-287.

**Структура та обсяг магістерської роботи.** Основний зміст магістерської роботи викладений на 133 сторінках комп'ютерного тексту. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 140 найменувань, містить 12 таблиць, 25 рисунків.

## РОЗДІЛ 1

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЛЕЮ

#### 1.1 Поняття організаційно-економічного механізму ефективного використання землі

Основні теоретичні доробки у сфері формування організаційно-економічного механізму у 90-ті роки ХХ століття пов'язано з такими базовими макро та мікро економічними аспектами, такими як фінансування, страхування, оподаткування, управління, регулювання. Велику увагу цьому питанню приділили М.Дем'яненко, П.Стецюк, В.Алексійчук, С.Навроцький, В.Кашин, В.Іонов, С.Мочерний [33].

Визначення організаційно-економічного механізму як стратегічної гри на основі взаємодії економічних суб'єктів, опису того, як можуть діяти суб'єкти господарювання і відповідних результатів належить лауреатам Нобелівської премії з економіки (2007 р.) Лео Гурвіцу, Роджену Майерсону, Еріку Маскіну за «основоположний вклад у теорію економічних механізмів». [50].

Організаційно-економічний механізм, за Лео Гурвіцом, задає множину виборів економічних суб'єктів, кожний із яких пов'язується з якимось результатом. У цьому сенсі механізм формує систему стимулів і наближається до поняття «економічний інститут». Цим учений намагається формалізувати поняття інституту на основі поняття організаційно-економічного механізму й усунути розрив між інституціональною теорією і теорією організаційно-економічного механізму. Проте інститут не може бути окремим механізмом. Л.Гурвіц зосереджує увагу на значенні інтеграції економічної теорії й теорії інститутів на розв'язанні проблем інституціонального проектування реформ: ефективний дизайн надбудов існуючих інститутів, нових інститутів, правил і механізмів примусу дотримання їх повинен містити у своїй основі аналіз поведінки людей у межах певних стимулів або механізмів [102].

Економічний енциклопедичний словник дає визначення економічному механізму або механізму використання економічних законів як комплексу

заходів, спрямованих на подолання конфліктно-антагоністичних форм розвитку суперечностей (які пронизують закони), формування науково обґрунтованої системи управлінської діяльності різних суб'єктів (держави, національних органів тощо) на рівні об'єктів, окремих явищ і процесів, передусім через реалізацію форм економічної політики й використання правових та адміністративних важелів регулювання економіки країни [41].

Ю.Лисенко та П.Єгоров тлумачать організаційно-економічний механізм, як систему формування цілей і стимулів, що дають змогу перетворити у процесі трудової діяльності рух (динаміку) матеріальних та духовних потреб членів суспільства на рух засобів виробництва і його кінцевих результатів, спрямованих на задоволення платоспроможного попиту споживачів [64].

Позитивним фактором такого визначення організаційно-економічного механізму є те, що він розглядається як система, тобто сукупність елементів, які перебувають у відносинах і зв'язках один з одним, а також утворюють певну цілісність, єдність [58].

Т.Л.Мостенська тлумачить зміст категорії «економічний механізм» як механізм реалізації економічної політики держави, який за допомогою використання державних важелів регулювання спрямовує дію ринкових законів у необхідному для держави напрямі, або це механізм впливу державного регулювання на дії ринкових законів з метою досягнення поставлених цілей [80].

Господарський механізм, за С.В.Мочерним, це система управління економікою шляхом використання економічних законів, вирішення суперечностей суспільного способу виробництва, реалізації власності, а також розвитку людини та узгодження її інтересів з інтересами колективу, класу, суспільства [81].

Вчені економісти-аграрники П.Т.Саблук, М.Й.Малік і В.А.Валентинов визначають такі основні методологічні принципи господарського механізму:

- 1) рівноправність та різноманітність форм власності й господарювання;
- 2) пріоритетність розвитку сільського господарства;
- 3) еквівалентність міжгалузевого обміну;



- 4) державне регулювання АПК;
- 5) самостійність господарських суб'єктів;
- 6) економічна відповідальність, зацікавленість, ризик;
- 7) соціальна захищеність сільських трудівників.

Земельні ресурси, як складова природно-ресурсного потенціалу країни є унікальним об'єктом, на який спрямовані інтереси всіх членів суспільства, оскільки земля є універсальним фактором суспільного життєзабезпечення. Рівень їх використання та відтворення визначається характером впливу на них суб'єктів господарювання.

Організаційно-економічний механізм, за Ю.Лузаном [65], є способом забезпечення реалізації вимог об'єктивних законів у процесі суб'єктивної людської діяльності. Цей механізм охоплює широкі надбудовні відносини (політичні, ідеологічні, морально-етичні, правові тощо), що активно впливають на базис. Самостійними об'єктами у складі організаційно-економічного механізму є наступні сфери: державно-правова; господарсько-правова; адміністративно-виконавча; державного та господарського управління; самоврядування.

Організаційно-економічний механізм ефективного використання земельних ресурсів – це сукупність взаємопов'язаних інструментів і методів впливу та регулювання економічної й соціальної стабілізації сільського господарства та агропромислового комплексу в цілому з метою втілення економічної політики держави щодо стимулювання економічного зростання суб'єктів господарювання і збільшення зайнятості сільського населення.

Складовими цього механізму є регуляторні, економічні та організаційні елементи (рис. 1.1.).

Організаційно-економічний механізм є способом забезпечення реалізації вимог дії об'єктивних законів у процесі господарської діяльності. Він задає правила економічної гри, орієнтуючи діяльність і поведінку суб'єктів у напрямі реалізації визначених цілей. Очевидно, що організаційно-економічний механізм значно ширший за сферу дії економічних законів та конкретних форм їх прояву, оскільки охоплює, крім базисних, і надбудовні відносини – політичні,

ідеологічні, морально-етичні, правові й інші [65, с 4]. Економічний механізм формується з урахуванням інтересів, впливу на них, управління інтересами та через інтереси, реалізації економічних інтересів, сукупність яких становить рушійну силу суспільного розвитку.



Рис. 1.1. Архітектура організаційно-економічного механізму ефективного використання землі в сільськогосподарських підприємствах

Організаційно-економічний механізм – це механізм реалізації на практиці об’єктивних аграрних відносин. Його дія поширюється на всі агроформування незалежно від їх розмірів і форм власності. Цим він створює однаково рівні умови для всієї системи агробізнесу.

У Земельному кодексі України (гл. 35) законодавчо закріплено зміст економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель (ст. 205) і плати за землю (ст. 206) [44]. Економічне стимулювання раціонального використання та охорони земель включає:

- 1) пільгове кредитування і оподаткування громадян та юридичних осіб, які

здійснюють за власні кошти заходи, передбачені загальнодержавними та регіональними програмами використання і охорони земельних ресурсів;

2) виділення коштів державного або місцевого бюджету громадянам та юридичним особам для відновлення попереднього стану земель, порушених з вини інших осіб;

3) звільнення від плати за земельні ділянки, що перебувають у стадії сільськогосподарського освоєння або під час поліпшення їх стану згідно з державними та регіональними програмами;

4) компенсацію з бюджетних коштів зниження доходу землевласників і землекористувачів внаслідок тимчасової консервації деградованих і малопродуктивних земель, що стали такими із вини інших осіб [131].

Організаційна складова господарського механізму констатує міжгосподарські зв'язки у процесі здійснення виробничо-трудої діяльності, управління, ціноутворення, грошового обігу, фінансово-кредитних зв'язків маркетингової діяльності, інфраструктурного забезпечення, координуючи таким чином відносини економічних агентів.

Стимулюючим важелем економічного механізму, який одночасно відноситься й до джерел фінансування землеохоронних заходів є встановлення вищих цін на екологічно чисту продукцію. Ведення екологічно безпечного землеробства та створення екологічно чистої продукції вигідно вирізнятиме продукт підприємства на ринку серед інших товарів і послуг, а охорона природних ресурсів може стати важливою складовою рекламної кампанії фірми, приверне більше споживачів, сприятиме зміцненню зв'язків із громадськістю.

Становлення повноцінного ринку землі – важлива передумова раціонального використання земельних ресурсів і підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. В умовах ринкових відносин відбувається постійний рух земельних ресурсів, їх переміщення від одного власника до іншого. Зміна власника землі може відбуватися тільки через систему ринкового механізму, купівлю-продаж [60].

У статті 206 Земельного кодексу України зазначено: користування землею є платним, і це є ефективним стимулятором раціонального використання та охорони земельних ресурсів [44].

За умов сучасних аграрних трансформацій багато уваги приділяється ринку землі. Останній слід визначати, як сукупність юридично-правових і економічних відносин, що виникають між суб'єктами такого ринку в процесі обігу земельних ділянок: їх оренди, обміну, купівлі-продажу, застави, дарування, спадкування. Унікальні властивості землі, як товару обумовлюють специфіку ринку земель. В даному випадку конкурентоспроможність землі визначається її родючістю та місцезнаходженням; низьку еластичність пропозиції товару-землі, яку не можна збільшити навіть за умов значного підвищення цін на землю формує її просторова обмеженість; попит на земельні ділянки створюється під впливом багатьох факторів (економічних, соціально-демографічних, природно-кліматичних), що спричиняє підвищення або падіння цін [118].

Основними принципами формування і функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення слід вважати: свободу власності і діяльності (надання вільного вибору форм господарювання на землі, напряму спеціалізації, збуту продукції та розподілу доходів), повне право власності (надання права розпоряджатися землею на розсуд землевласника: купівля-продаж, дарування, міна, спадкування тощо), самофінансування, економічну відповідальність (компенсація збитків), конкуренцію по земельному ринку, державне регулювання (оподаткування, державні програми, антимонопольні заходи) [61, с.4.].

Українське земельне законодавство важко назвати цілісним і послідовним, зважаючи на велику кількість протиріч між окремими законодавчими і нормативними актами. Можливість неоднозначного трактування тих чи інших норм законодавства, ускладненість різноманітних процедур, значна тривалість процесу оформлення прав на землю призводять до того, що інтереси інвесторів, місцевих громад і окремих громадян не забезпечуються повною мірою.

Для більшості інвесторів можливість реалізації права на землю в Україні залишається обмеженою, а результатом цього стає те, що іноземні інвестори, які би хотіли інвестувати кошти в економіку України, нашоувхуються на штучно створені перепони й обирають в якості об'єктів інвестування інші країни.

Досі не розроблений єдиний для всієї України Порядок проведення земельних торгів та організації аукціонної діяльності, що посприяв би зменшенню корупції та забезпеченню прозорості процесу продажу земель, а також унеможливив би зловживання з боку органів державної влади і місцевого самоврядування. Такий Порядок необхідно розробити та прийняти як закон, адже порядок отримання в оренду вільних земельних ділянок для розміщення об'єктів є дуже складним. Підготовчий процес у цьому разі може тривати від восьми місяців до двох років.

Формування цивілізованого ринку землі в Україні має відбуватися не під впливом командно-адміністративних методів, а з використанням відповідних ринкових механізмів. Держава повинна не тільки забезпечувати контроль над додержанням законності з боку учасників ринку, а й створювати сприятливе середовище для успішного функціонування всіх елементів ринку як цілісного механізму. Спроби держави регулювати ринок не ринковими методами лише гальмуватимуть його розвиток.

## **1.2. Економіко-правова сутність прав користування землею та її облікова складова**

У площині господарської діяльності право користування землею є предметом вивчення не лише для дослідників юриспруденції як правова категорія, але і для представників економічної науки, зокрема як об'єкт обліку і контролю на підприємстві. Зважаючи на беззаперечний вплив правових засад господарської діяльності на побудову бухгалтерського обліку, зауважимо, що визначення економіко-правової сутності прав користування землею є важливим

кроком у виробленні та обґрунтуванні підходів до відображення їх у обліку – на рахунках та у звітності.

Поняття «власність» відображає правову категорію, яка може з'являтися тільки після формування суспільного інституту «прав людини». Поняття «власність на землю» виникло на початковому етапі розвитку людства, і його поява диктувалася об'єктивною необхідністю впорядкувати процес розподілу життєвих земельних благ. При цьому жодної правової основи в нього тоді ще не існувало. Мова йшла про природні об'єкти власності, зокрема земельні, які належали людині, з тих причин, що це було визнано або встановлено суспільством [132, с. 160].

В українському законодавстві право власності на землю включає три правомочності: володіти, користуватися і розпоряджатися (рис. 1.2).

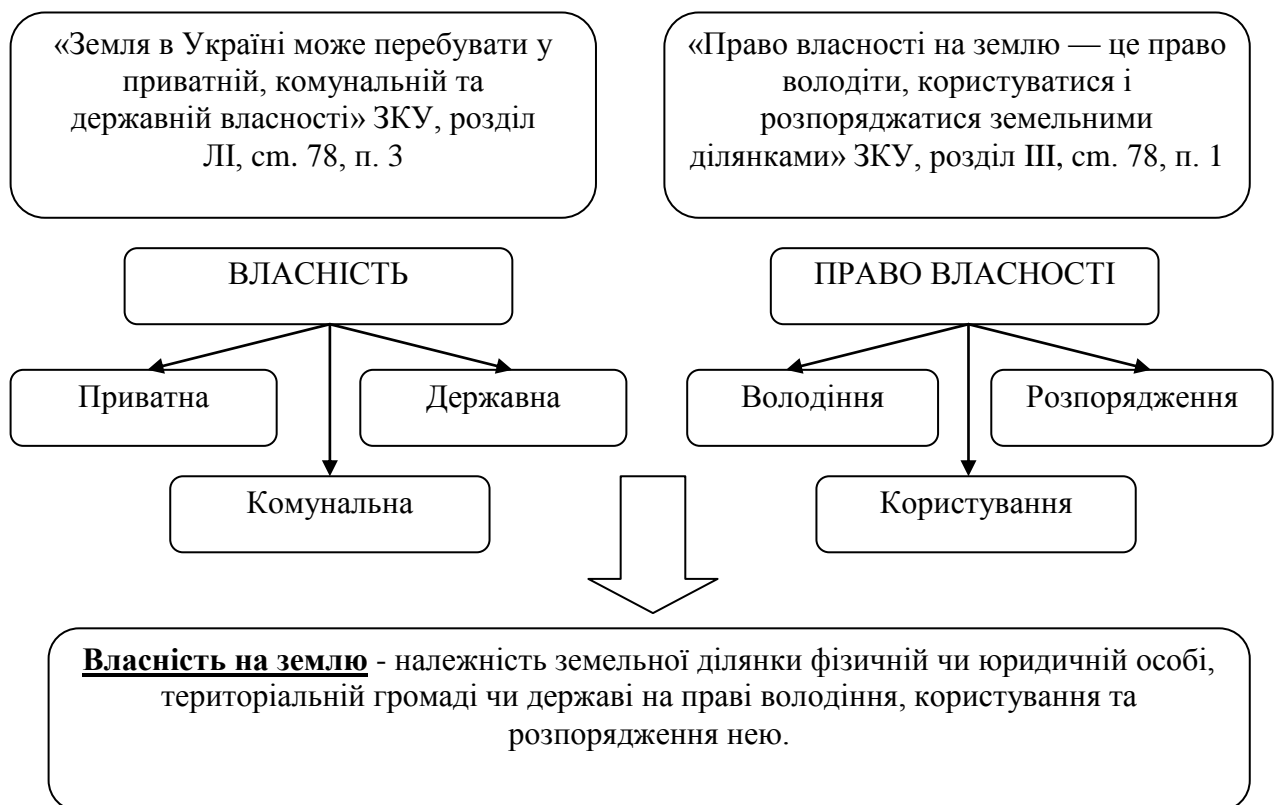


Рис. 1.2. Складові права власності на землю [87, с. 16].

Кожній із цих правомочностей притаманні свої властивості, які неминуче впливають із того об'єктивного змісту, який суспільство вкладає у використовувані терміни (рис. 1.3).

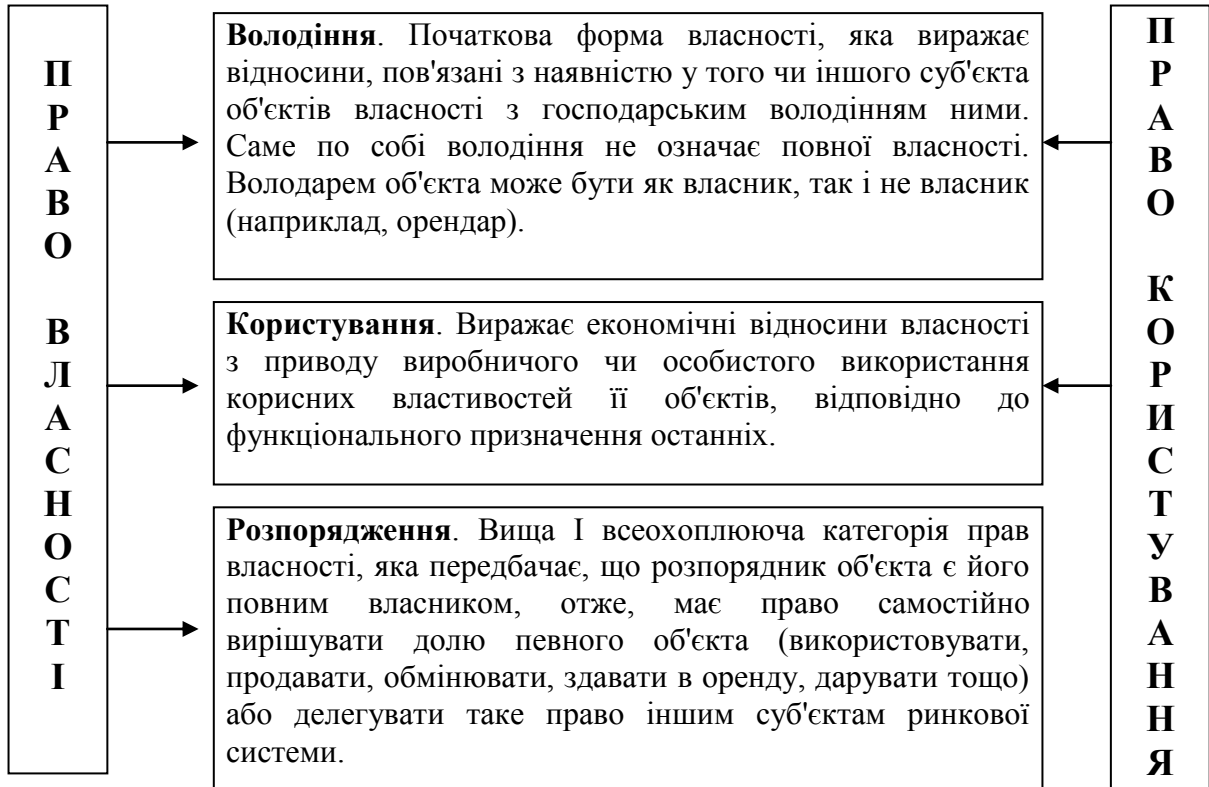


Рис. 1.3. Складові права власності та користування землею [42, с. 26].

Право «володіння» впливає з об'єктивної дійсності (природне право, що не потребує законодавчого визнання) або з рішень відповідного суспільного органу. Відтак праву володіння властивий пасивний характер.

Право «користуватися й розпоряджатися» передбачає вибір суб'єктом наступних варіантів дій:

- 1) самому використати це право, отримуючи за це дохід;
- 2) передати його іншій особі, отримуючи за надану послугу відповідну оплату (дивіденди);
- 3) не використовувати самому і не передавати іншому суб'єкту.

Тому право «користуватися і розпоряджатися» земельною ділянкою як об'єктом земельної власності розглядається як активне, оскільки воно вимагає обов'язкового використання, окрім природного, ще й людського капіталу. Право «користуватися та розпоряджатися» своїм людським капіталом виникає за бажанням людини використовувати землю для одержання земельних благ [132, с. 163].

В дійсності володіння земельною ділянкою може бути реалізоване в результаті приватного договору чи навіть заволодіння земельним об'єктом чужої власності «у явочному порядку» з мовчазної згоди власника, що особливо часто відбувалося у стародавню і середньовічну епохи, коли хлібороби захоплювали земельні ділянки, які не використовувалися їхніми безпосередніми власниками. Сьогодні це трапляється по відношенню до земельних ділянок власників земельних часток (паїв). На відміну від власника, чиє право у стабільному суспільстві може надовго відриватися від своєї економічної основи та існувати у вигляді «чистого права» і не вимагає від власника підтвердження цього титулу, володілець повинен постійно підтверджувати своє право конкретною участю у використанні об'єкта власності, тобто здійснювати процес «оволодіння дією», щоб не бути позбавленим свого права [38].

Якщо власність на землю – це оформлена правом економічна необхідність і можливість винятково, суверенно, безумовно розпоряджатися правами на земельну ділянку у своїх інтересах, то можливості володільца завжди обмежені інтересами власника. На цій підставі власник може бути названий «винятковим власником», а володілець – обмеженим чи умовним власником [38].

Право користування в об'єктивному значенні – це правові норми, які встановлюють порядок видобування корисних властивостей речей для задоволення потреб власника чи інших осіб.

Право користування у суб'єктивному значенні – це закріплена нормами права (тобто юридично забезпечена) можливість видобування корисних властивостей речі для задоволення потреб власника чи інших осіб [25].

Користування – певна поведінка особи щодо майна, «явище фактичного порядку» [27, с. 103].

Користування може бути платним і безоплатним, строковим і безстроковим, законним і незаконним (без достатніх правових підстав), а також розрізняється в залежності від об'єкта користування. Так, виділяють



користування землею, користування надрами, загальне природокористування тощо [25].

Право землекористування виступає як правомочність фізичної або юридичної особи щодо користування земельною ділянкою і є правовідношенням, що виникає у процесі використання земельних ресурсів. Воно дає його володарю можливість добування корисних властивостей конкретної земельної ділянки. Як правовідношення це право включає сукупність прав і обов'язків, пов'язаних зі здійсненням землекористування.

Землекористування сільськогосподарського призначення – об'єкт господарської діяльності конкретної фізичної (юридичної) особи, що становить собою земельну площу з визначеними межами і правовим режимом.

У зв'язку з тим, що стосовно земельних ділянок виникають численні права, зобов'язання та інтереси, різні суб'єкти земельних відносин можуть володіти певним набором прав, які поширюються як на всю земельну ділянку, так і на її частину. Ці права посвідчуються юридичними документами і визначаються чинним законодавством, що встановлює правові режими використання земель в Україні. Земельним кодексом України передбачено 4 основні правові режими використання землі (рис. 1.4.).

Правовий режим земель перебуває у прямій залежності від цільового призначення земель, функцій земель у суспільно-економічних відносинах як засобів виробництва, бази для розвитку галузей промисловості, місць проживання людей і розміщення природних об'єктів [88, с. 40]. Зміна цільового призначення земельної ділянки дозволяє власнику обрати інший правовий режим її використання.

Право користування може бути постійним (без заздалегідь встановленого строку) і тимчасовим (строкове) (табл. 1.1).

Таким чином, згідно із законодавством, основними ознаками права постійного користування землею є те, що:

- 1) на відміну від права власності на землю, відповідно до якого власнику ділянки належать правомочності щодо володіння, користування та розпорядження нею, право постійного користування землею охоплює лише дві

з зазначених правомочностей, а саме – правомочності щодо володіння і користування землею. Це означає, що постійний землекористувач може володіти і користуватися земельною ділянкою, але не може її відчужити шляхом продажу, дарування, міни, передачі у спадщину, а також він не має права передати земельну ділянку в оренду чи заставу;

2) право постійного користування земельною ділянкою є безстроковим, оскільки надається без заздалегідь встановленого терміну;

3) у постійному користуванні можуть перебувати лише землі державної та комунальної власності.



Рис. 1.4. Правові режими використання землі відповідно до Земельного кодексу України [87, с.15].

## Види прав користування земельною ділянкою [88, с. 43]

№	Категорія	Право постійного користування земельною ділянкою	Право оренди земельної ділянки
1	Визначення відповідно до Земельного кодексу	Право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку	Засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для провадження підприємницької та іншої діяльності
2	Набувачі права	Підприємства, установи та організації, що належать до державної та комунальної власності, та інші суб'єкти, визначені ст. 92 ЗКУ	Громадяни та юридичні особи України, іноземні громадяни і особи без громадянства, іноземні юридичні особи, міжнародні об'єднання і організації, а також іноземні держави
3	Строк	Безстроково	Не більше 50 років; для земель, що використовуються для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства, особистого селянського господарства – не менше 7 років
4	Документ, що засвідчує право користування	Підтверджується фактом проведення державної реєстрації в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно (за вимогою: Витягом з державного реєстру речових прав)	Підтверджується фактом проведення державної реєстрації в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно та Договором оренди землі

З економічної точки зору, право постійного користування – це право особи без обмеження терміну використовувати надану йому власником земельну ділянку. Особа, якій земельна ділянка надана в постійне (безстрокове) користування на підставі рішення державного або муніципального органу, має право самостійно використовувати ділянку в цілях, для яких вона була надана, включаючи зведення для цих цілей на ділянці будівель, споруд та іншого нерухомого майна; передавати з відома власника цю земельну ділянку в оренду або безоплатне користування.

Облікова складова економіко-правової сутності прав користування землею представляє собою їх фіксацію на рахунках бухгалтерського обліку, що створює передумови для сприйняття таких об'єктів як активу та дозволяє реалізувати різноманітні операції з ними в економічному середовищі (рис.1.5).



Рис. 1.5. Передумови включення прав користування землею до економічного обігу

Правовий статус передбачає закріплення виду власності на земельну ділянку, встановлення державних гарантій безперешкодної реалізації усього спектру прав власниками і землекористувачами. В той же час економічний вимір земельних відносин не буде повноцінним без їх фіксації в бухгалтерському обліку, що, відповідно, вимагає визнання земельних ділянок сільськогосподарського призначення та прав користування ними об'єктами обліку.

Прикладом операцій з правами користування землею, реалізація яких пов'язана з відображенням останніх в бухгалтерському обліку, є:

- 1) Продаж прав користування землею на ринку як товару;
- 2) Використання прав користування землею як банківської застави;
- 3) Внесення до статутного капіталу підприємства, дарування та ін.

У зв'язку із черговим продовженням мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення в Україні створюються економічні передумови для визнання прав користування землею важливим та ліквідним ресурсом. Це підтверджується намірами Уряду щодо створення нормативно-правових передумов залучення прав оренди землі до ринкового обігу.

Право оренди землі є правовим інститутом, покликаним об'єднати та узгодити інтереси власника і користувача щодо певної земельної ділянки, які закріплюються у договорі оренди землі як договірні зобов'язання двох сторін – орендодавця та орендаря землі. Крім цього, право оренди землі має ще одну юридичну властивість – обігоздатність, яка передбачає, що одна особа (орендар) може передати (продати) право оренди землі іншій особі.

Проте на ринок підприємства можуть вийти лише з активами, які відображаються у обліку – на рахунках та у звітності. Як наголошує В.М. Жук, «важливість того чи іншого активу підкреслюється саме окремим його відображенням у бухгалтерській звітності, оскільки бухгалтерський облік є своєрідною мовою бізнесу. Ігнорування цього призводить до знецінення земель сільськогосподарського призначення, а отже, і до зменшення її вагомості в економічному обороті» [48, с. 43-44].

Відповідно до ч. 5 ст. 93 Земельного кодексу України [51], право оренди земельної ділянки може відчужуватися, у тому числі продаватися на земельних торгах, а також передаватися у заставу, спадщину, вноситися до статутного капіталу власником земельної ділянки на строк до 50 років, крім випадків, визначених законом. До того ж ст. 15 Закону України «Про оренду землі» [115] передбачено з кінця 2008 року можливість передачі у заставу та внесення до статутного фонду права оренди земельної ділянки як істотну умову договору оренди.

Слід відмітити, що можливість застави права оренди землі визначається не тільки земельним законодавством, а й спеціальним законодавством про іпотеку. Згідно ст. 5 Закону України «Про іпотеку» [114], предметом іпотеки може бути право оренди чи користування нерухомим майном, яке надає

орендарю чи користувачу право будувати об'єкт нерухомого майна, володіти ним та відчужувати його.

Таким чином, повноцінне включення прав користування землею в економічний оборот (використання в якості товару, банківської застави) неможливе без виокремлення і посилення облікової складової економіко-правової сутності прав користування землею (рис. 1.6). Облікова складова, опираючись на правовий статус прав користування та їх економічні характеристики, сприймається нами як окрема інституціональна надбудова.

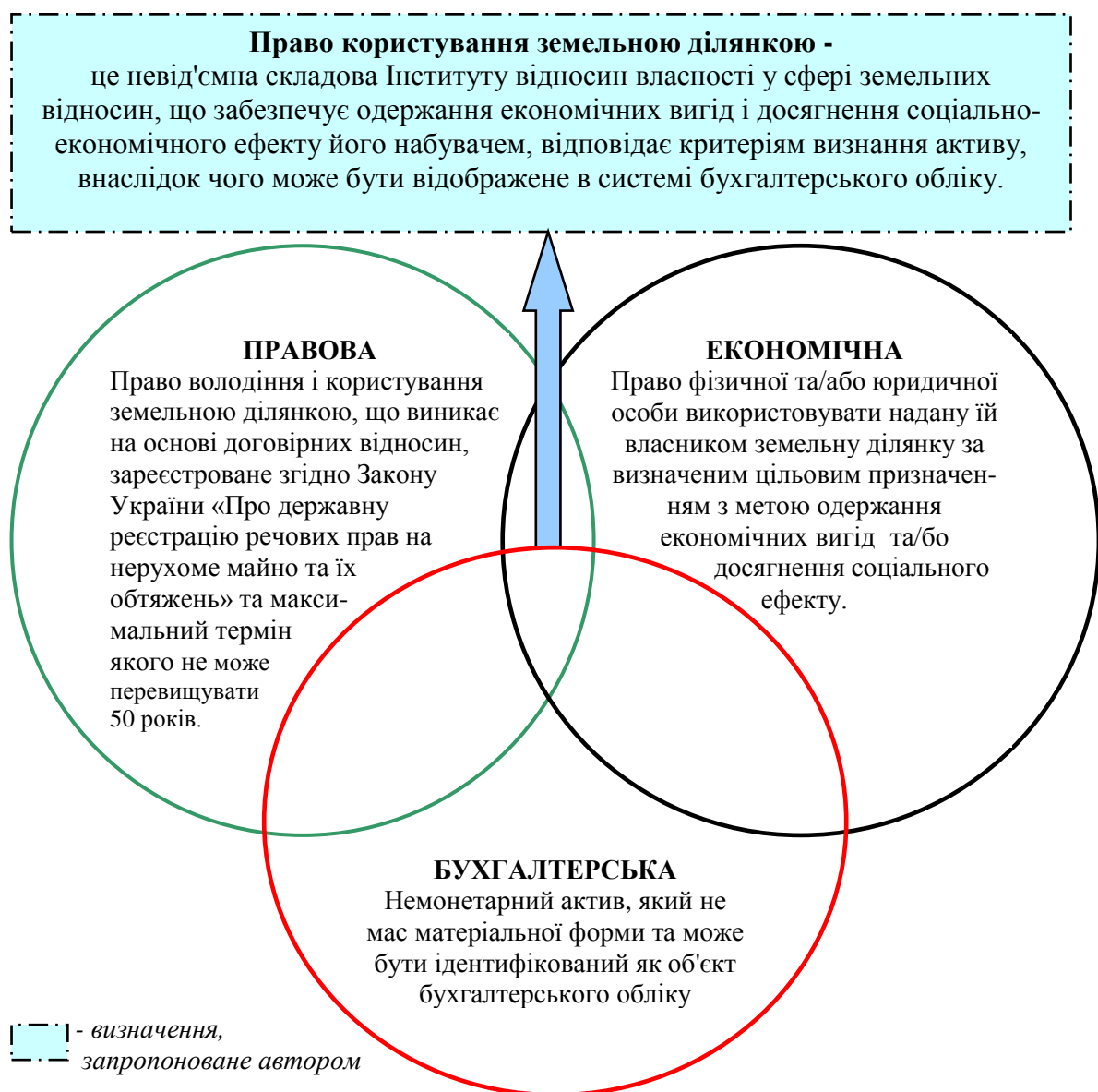


Рис. 1.6. Поглиблена економіко-правова сутність прав користування землею на перетині правової, економічної та бухгалтерської наук

Отже, право користування землею – це невід’ємна складова інституту відносин власності у сфері земельних відносин, що забезпечує одержання економічних вигід і досягнення соціально-економічного ефекту його набувачем, відповідає критеріям визнання активу, внаслідок чого може бути відображене в системі бухгалтерського обліку.

### **1.3. Місце прав користування землею серед об’єктів бухгалтерського обліку**

Всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності, зобов’язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність [105]. При цьому існує система критеріїв, які встановлюють межі предмета та визначають склад об’єктів бухгалтерського обліку.

Предметом бухгалтерського обліку є господарські операції, тобто дії, події, явища, які призводять до змін у структурі активів, зобов’язань та власного капіталу підприємства, а також стан та використання ресурсів у процесі господарської діяльності. Варто зазначити, що предметом бухгалтерського обліку виступають не власне фізичні об’єкти, а інформація про них, необхідна для здійснення управління. Відтак предмет бухгалтерського обліку, у спрощеному розумінні, – це інформація про факти господарської діяльності підприємства, які характеризують стан та процес використання ресурсів.

За визначенням, яке міститься в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [82], оборотними активами є грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу. Тому можна зробити висновок, що необоротними вважаються активи, які використовуються підприємством більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший, ніж рік).

Варто відмітити, що у наукових публікаціях окремі дослідники ототожнюють необоротні активи з довгостроковими активами. Наприклад, М.І. Кутер зазначає: «Необоротні (довгострокові) активи – це активи, корисні властивості яких, як очікується, будуть використовуватися підприємством протягом декількох років. З визначення випливає, що поняття довгострокових і необоротних активів слід розуміти як ідентичні» [63].

Згідно діючого законодавства України, права користування земельними ділянками є одним із об'єктів бухгалтерського обліку земельних відносин (рис. 1.7.).

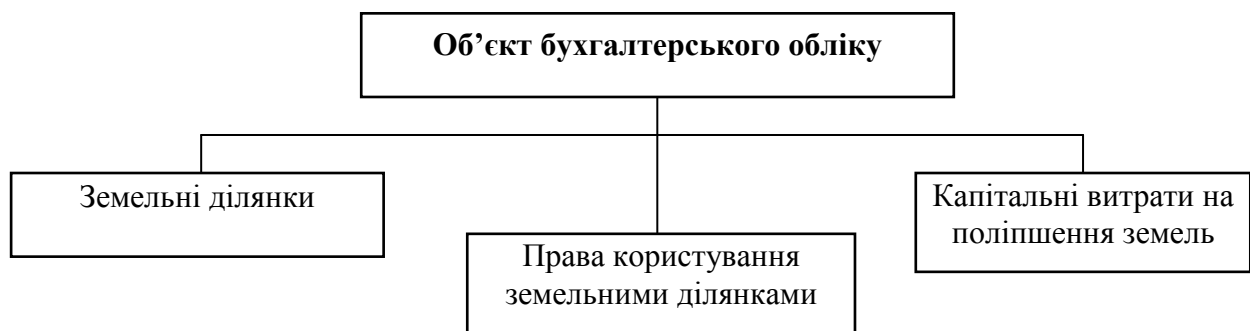


Рис. 1.7. Об'єкти обліку земельних відносин [88, с. 62].

На сьогодні вітчизняні аграрні формування використовують землі сільськогосподарського призначення як основний засіб виробництва на правах власності, постійного користування та оренди. В частині двох останніх прав, якщо з точки зору теорії бухгалтерського обліку вони беззаперечно визнаються нематеріальними активами, то з позиції практики їх облік породжує декілька дискусійних аспектів.

Зокрема, І. В. Замула вважає, що право постійного користування не має вартості та не може бути достовірно оцінене, що унеможлиблює відображення його в бухгалтерському обліку. Тому в обліку необхідно відображати не право, а земельну ділянку, яка знаходиться в постійному користуванні [43, с. 236].

Проте, відповідно до пункту 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [99], права користування земельними ділянками визнаються нематеріальним активом, і їх облік ведеться на субрахунку 122 «Права користування майном». У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів



[75] теж визначено порядок обліку прав користування земельною ділянкою як окремого об'єкта бухгалтерського обліку. На нашу думку, в бухгалтерському обліку доцільно відображати саме право користування як нематеріальний актив, адже юридично земельна ділянка належить власнику та тимчасово використовується суб'єктом господарювання на основі права, визначеного цивільно-правовою угодою між сторонами.

На думку В. М. Жука, останнім часом в Україні створюються правові передумови для масової постановки на баланси орендарів прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення. Облік таких прав організовується як облік нематеріальних активів [47].

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [99] нематеріальними вважаються немонетарні активи, які:

- 1) ·не мають матеріальної форми;
- 2) ·можуть бути ідентифіковані;
- 3) ·утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, у адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

Визначення нематеріального активу обумовлює його ідентифікованість, тобто можливість виділення його як окремого об'єкта обліку. Згідно МСБО 38 «Нематеріальні активи» [78], для цього необхідно, щоби було можливим визначення конкретних майбутніх економічних вигід, які відносяться до даного об'єкта. Здатність керівництва підприємства контролювати економічні вигоди, звичайно, впливає з юридичних прав. Разом з тим в МСБО 38 не визначено жорстких вимог до оформлення юридичних прав. Більше того, наголошується, що контролювати майбутні економічні вигоди можна і незрозумілим «іншим способом».

Як впливає з визначення нематеріальних активів, у МСБО 38 не передбачено критерію терміну використання нематеріальних активів. При визначенні строку корисного використання нематеріального активу за міжнародним стандартом необхідно враховувати багато факторів, зокрема

обмеження термінів юридичних прав на активи і можливість короткого терміну використання для тих активів, які швидко реагують на технологічні зміни.

Критерії визнання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку і звітності за МСБО 38 [78] включають:

- наявність великої ймовірності отримання економічних вигід, пов'язаних із даним активом;
- можливість надійної оцінки активу.

Визнання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку можливе лише за одночасного виконання зазначених умов. За відсутності хоча б однієї з них витрати, пов'язані з придбанням нематеріальних активів, повинні враховуватися як витрати звітного періоду [78].

Зіставивши перераховані умови приналежності облікового об'єкта до нематеріальних активів за МСБО 38 та П(С)БО 8, можна зробити висновок про те, що їх регламентації рівноцінні. Обидва стандарти передбачають необхідність ідентифікації об'єкта, відсутність його фізичної структури, здатність приносити економічні вигоди.

Разом із тим у визначенні, що наведене у МСБО 38 та у вітчизняному стандарті П(С)БО 8, відсутня вимога використання об'єкта для виробничих або управлінських потреб, а не для перепродажу, також не передбачається і часовий критерій віднесення об'єкта до нематеріальних активів.

Зважаючи на вищевикладене, право користування земельною ділянкою є об'єктом бухгалтерського обліку, який згідно класифікації, що наведена у міжнародних та вітчизняних бухгалтерських стандартах, належить до складу нематеріальних активів.

Право оренди відповідає всім критеріям визнання нематеріальних активів, що зазначені у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а тому підприємство-землекористувач, набувши право користування земельною ділянкою за договором оренди, має поставити його на облік у складі нематеріальних активів. Бухгалтерський облік прав користування земельними ділянками, у тому числі й права оренди, ідентифікованих як нематеріальні активи, ведеться щодо кожного об'єкта у групі «Права користування майном» (право

користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо) [44, 155]. Для обліку об'єктів даної групи призначений субрахунок 122 «Права користування майном».

Першим кроком ідентифікації права користування як об'єкта бухгалтерського обліку є його вартісна оцінка. Право користування земельною ділянкою оприбутковується на баланс за первісною вартістю. Відповідно до п. 11 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», при придбанні таких прав первісна вартість складається з ціни придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням [99]. Отримане право користування земельною ділянкою може бути відчужене, передане до зареєстрованого (статутного) капіталу іншого підприємства, в заставу тощо. В таких випадках вартістю отриманих чи переданих прав користування, яка відображається в обліку, є їх справедлива вартість, що також визначається на основі ринкової вартості прав користування земельною ділянкою.

Отже, при первинному укладанні договору про право користування з власником земельної ділянки вартість права користування земельною ділянкою, що підлягає відображенню в обліку, складається з плати (разової чи періодичної), визначеної за домовленістю сторін, та всіх витрат, пов'язаних із оформленням відповідного договору. Підсумовування всіх витрат представляє собою калькуляцію, тобто обчислення собівартості набуття підприємством права користування земельною ділянкою.

Калькуляцію вартості права користування не можна розглядати відокремлено від самої оцінки та документування. Застосування цих трьох елементів методу бухгалтерського обліку в їх сукупності формує перший етап ідентифікації права користування як об'єкта бухгалтерського обліку. Зокрема, укладений договір обумовлює необхідність проведення оцінки вартості права та виступає документальним підтвердженням операції з набуття права користування. Дані оцінки та інформація про витрати з укладання договору

дозволяють провести калькуляцію собівартості набуття підприємством права користування земельною ділянкою. Наведені аргументи дозволяють нам розглядати описані три елементи методу бухгалтерського обліку в їх сукупності.

Такі елементи методу бухгалтерського обліку, як бухгалтерські рахунки, подвійний запис, інвентаризація, на наш погляд, формують другий етап ідентифікації права користування як об'єкта бухгалтерського обліку, а тому їх теж слід застосовувати комплексно. Так, після визначення вартості права користування для цілей бухгалтерського обліку та отримання первинного документа, що засвідчує факт здійснення господарської операції (набуття права), бухгалтер здійснює бухгалтерський запис за дебетом субрахунку 122 «Права користування майном» та кредитом рахунка, що відображає відповідне джерело отримання активу (424 «Безоплатно одержані необоротні активи», 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»). Для періодичної актуалізації даних на рахунках бухгалтерського обліку на підприємстві проводиться інвентаризація – перевірка і документальне підтвердження наявності та стану, оцінки активів та зобов'язань. Інвентаризація – важливий елемент методу бухгалтерського обліку прав користування, адже облік останніх ведеться за кожним укладеним договором, у який можуть бути внесені зміни. Зазвичай велика кількість орендодавців та наявність декількох видів угод зумовлюють потребу в особливій увазі до актуальності облікових даних про наявні у підприємства права користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення.

Заключний етап ідентифікації права користування як об'єкта бухгалтерського обліку пов'язаний із відображенням інформації про такі активи в балансі та у фінансовій звітності підприємства. Дані фінансового чи управлінського обліку без відповідного групування й узагальнення ускладнюють процес прийняття рішень зовнішніми та внутрішніми користувачами, у зв'язку з чим існує потреба у підсумковому узагальненні та отриманні системи економічних показників, що характеризують використання

земель підприємством за звітний період. Не менш важливим є узагальнення даних про права користування і джерела їх утворення у грошовому вимірі на певну дату. Відтак для формування повного циклу обліку прав користування земельними ділянками останні повинні знайти відображення в балансі та у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Таким чином, ідентифікація права користування земельними ділянками як об'єкта бухгалтерського обліку передбачає застосування восьми основних прийомів формування облікової інформації (документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, бухгалтерські рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення, фінансова звітність), які в сукупності утворюють метод бухгалтерського обліку (рис. 1.8).

Отже, права користування земельними ділянками виступають об'єктом бухгалтерського обліку у складі нематеріальних активів, до яких можуть бути застосовані усі елементи методу бухгалтерського обліку. Спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку реєструється в документах. Дані документів за допомогою оцінки перетворюються в єдину порівнянну інформаційну сукупність, яка знаходить відображення на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису. Отримані дані на рахунках бухгалтерського обліку є основою для складання бухгалтерського балансу та інших форм звітності. Інвентаризація уточнює показники рахунків бухгалтерського обліку. Застосування всіх восьми елементів методу бухгалтерського обліку забезпечує повне і безперервне, об'єктивне та комплексне відображення прав користування землею в обліковій системі підприємства.



Рис. 1.8. Ідентифікація права користування земельними ділянками як об'єкта бухгалтерського обліку з використанням елементів його методу

## Висновки до розділу1

Дослідження теоретичних основ обліку та прав користування землею дозволяє зробити наступні висновки:

1. Існуючі підходи до трактування економіко-правової сутності прав користування землею не розкривають обліковий аспект таких прав. В результаті права користування землею не сприймаються суб'єктами господарювання як активи та об'єкти бухгалтерського обліку, з якими можна вчиняти відповідні правочини. Виокремлення облікової складової у понятті права користування землею, що передбачає відображення в бухгалтерському обліку операцій з такими правами з використанням його методів, доповнює соціально-економічний зміст цієї категорії. Право користування землею визначається у роботі як невід'ємна складова інституту відносин власності у сфері земельних відносин, що забезпечує одержання економічних вигод і досягнення соціально-економічного ефекту його набувачем, відповідає критеріям визнання активу, внаслідок чого може бути відображене в системі бухгалтерського обліку. Поглиблена економіко-правова сутність прав користування землею підтверджує необхідність відображення таких об'єктів у обліку та звітності підприємств.

2. Визнання прав користування земельними ділянками об'єктом бухгалтерського обліку передбачає ідентифікацію операцій із ними з використанням елементів методу бухгалтерського обліку, кожен із яких розкриває певну властивість (характеристику) об'єкта, слугуючи теоретичним підґрунтям для розробки і запровадження методичних підходів до обліку в практичній площині.

## РОЗДІЛ 2

### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

#### 2.1. Нормативно-методичне забезпечення обліку прав користування землею сільськогосподарського призначення

Аграрний сектор є важливою складовою економіки України, від функціонального стану якого прямо залежить продовольча безпека та незалежність держави, розвиток внутрішнього й зовнішнього ринків, а отже, і рівень життя населення.

За даними земельного обліку, загальна площа земель в Україні станом на 1 січня 2017 року становила 60,4 млн. гектарів, з яких загальна площа сільськогосподарських угідь – 41,5 млн га (68,8 % території України, з урахуванням території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя), в тому числі 32,5 млн га – площа ріллі. Для порівняння, у Польщі в сільськогосподарському виробництві задіяно вдвічі менші площі - 14 млн га; в Німеччині – 12 млн га; у Румунії - 9 млн гектарів.

У володінні та користуванні сільськогосподарських підприємств знаходилося 48,6 % загальної площі сільськогосподарських угідь, громадян - 36,7 %, інших користувачів - 14,7 % (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Розподіл сільськогосподарських угідь за землевласниками та  
землекористувачами у 2018 році [90]

	Усі сільськогосподарські угіддя, тис. га	У % до загальної кількості
<b>Усього земель</b>	<i>42726,4</i>	<i>100</i>
<i>Землі сільськогосподарських підприємств і громадян</i>	<b>36453,3</b>	<b>85,3</b>
1. Сільськогосподарські підприємства, у т.ч.:	<i>20746,9</i>	<i>48,6</i>
• державні	<i>937,0</i>	<i>2,2</i>
• недержавні	<i>19809,9</i>	<i>46,4</i>
2. Громадяни	<i>15706,4</i>	<i>36,7</i>
<i>Землі користувачів інших категорій</i>	<b>6273,1</b>	<b>14,7</b>

В Україні об'єктами обліку процесу землекористування є не лише земельні ділянки, але і права користування ними (право постійного користування, право оренди, емфітевзис).



Ю. М. Скосир, говорить що «розкриття інформації щодо права постійного користування земельною ділянкою в обліку підприємства слугує додатковим фактором цінності підприємства в умовах ринкових відносин та дає можливість повністю відобразити наявність ресурсів, що отримані у користування для здійснення господарської діяльності. Право постійного користування земельною ділянкою є особливим об'єктом обліку, який привертає до себе увагу неоднозначністю поглядів щодо його відображення» [129, с. 260].

На даний час в Україні земельні ділянки та обмежені речові права на них суб'єктами господарювання реально не враховуються і не відображаються в бухгалтерських балансах [47, с. 35].

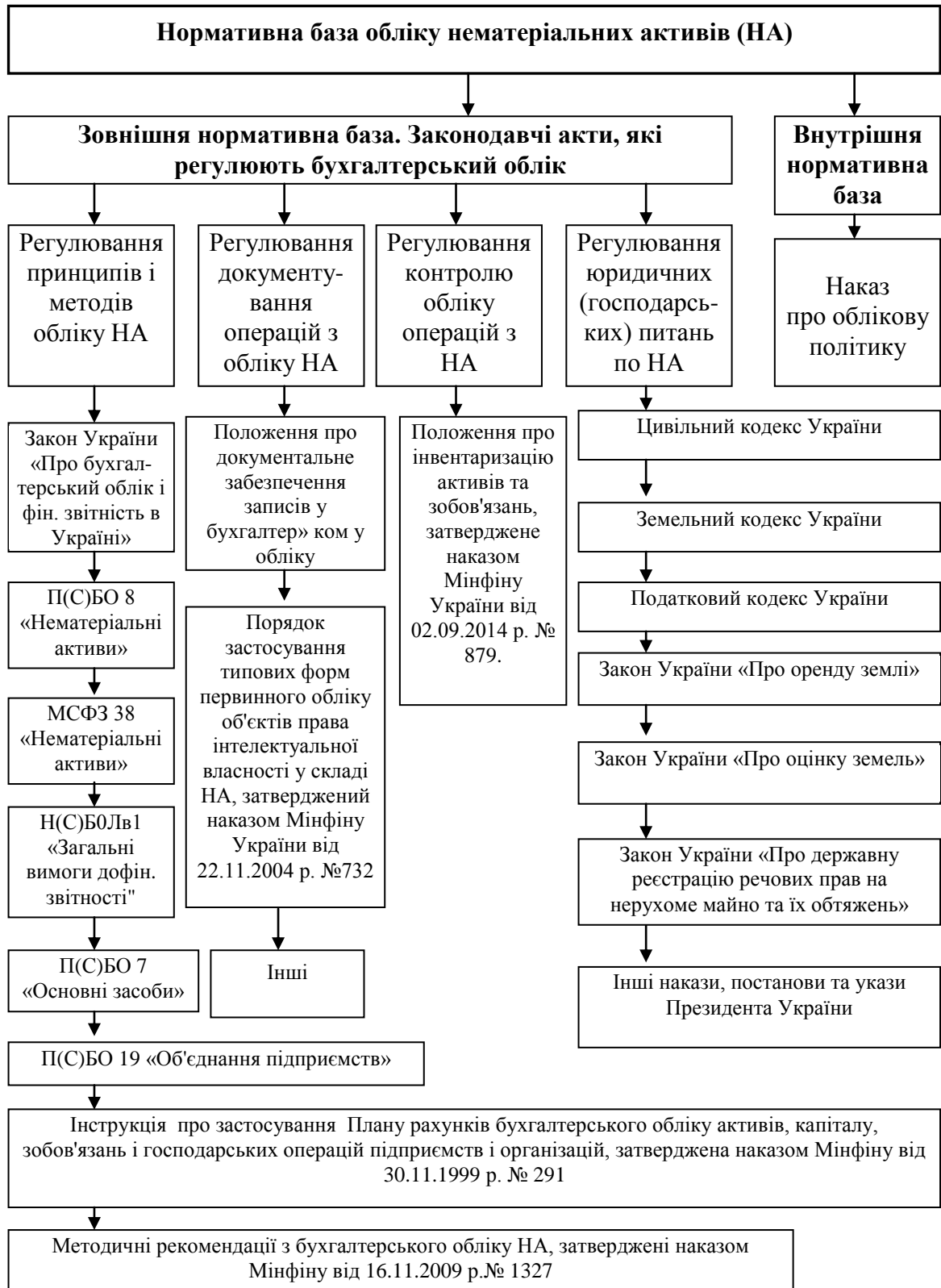
Господарська діяльність кожного підприємства регламентується системою нормативних актів, до яких належать закони, нормативні документи Кабінету Міністрів України, міністерств та відомств, а також внутрішні нормативні акти самих підприємств.

Проблема недостатнього правового та методичного забезпечення обліку землекористування є одним із чинників, що стримує повне розкриття потенціалу сільськогосподарських земель та їх включення до економічного обороту.

Права користування землею в бухгалтерському обліку входять до складу нематеріальних активів [99]. На рис. 2.1. перераховано основні нормативні акти, які регулюють облік нематеріальних активів.

Так, нормативну базу обліку нематеріальних активів поділяють на таку, що регулює бухгалтерський облік (включаючи первинний облік та інвентаризацію) і звітність, та таку, що регулює правовий аспект використання нематеріальних активів. Знання змісту цих нормативних документів необхідні при здійсненні певних операцій з нематеріальними активами та відображенні їх у системі бухгалтерського обліку.

Основним законодавчим актом, який стосується організації бухгалтерського обліку у нашій державі, є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [104], яким визначено мету, принципи і вимоги до складання фінансової звітності на підприємстві.



*Рис. 2.1.* Нормативно-правове забезпечення обліку нематеріальних активів прав користування землею [124, с 301]

З 1 січня 2013 року, згідно ст. 126 Земельного кодексу України [44], право власності, користування земельною ділянкою підлягає оформленню відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно

та їх обтяжень» [107]. Відтак права на користування земельною ділянкою виникають з моменту їх реєстрації у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно. Проте, згідно ст. 79 Земельного кодексу України, державна реєстрація речових прав на земельні ділянки здійснюється після державної реєстрації таких земельних ділянок у Державному земельному кадастрі.

Постановою Кабінету Міністрів України від 3 червня 2013 р. № 483 був затверджений «Порядок інформаційної взаємодії між кадастрами та інформаційними системами» [109], який визначає механізм обміну інформацією між кадастрами та інформаційними системами і перелік відомостей, обмін якими може здійснюватись у процесі такої взаємодії. До зазначеного переліку входять відомості про розподіл земель між власниками та користувачами (форма власності, вид речового права), які вносяться до Державного земельного кадастру відповідно до даних Державного реєстру прав.

Після отримання інформації від органу державної реєстрації прав, у порядку інформаційного обміну, кадастровий реєстратор перевіряє відповідність відомостей Державного земельного кадастру відомостям про земельну ділянку, внесеним до Державного реєстру прав, і у разі відповідності зазначених відомостей вносить інформацію про власників та користувачів земельної ділянки відповідно до даних про зареєстровані речові права у Державному реєстрі прав до Поземельної книги в електронній (цифровій) та паперовій формах. Таку перевірку відомостей здійснює і Державний реєстратор речових прав для підтвердження достовірності інформації, що забезпечить визнання та захист державою прав на земельну ділянку [107].

Як зазначає Жук В. М., в умовах ринкової економіки Земельний кадастр виконує головним чином роль інструмента бухгалтерського обліку й оподаткування у сфері землекористування [46, с. 75]. Отже, можна зробити висновок, що інформація, яка міститься в Земельному кадастрі та у Реєстрі прав, слугує джерелом достовірної та надійної інформації для збору даних про земельні ділянки та права користування ними на етапі їх оприбуткування і постановки на облік.

На підтвердження державної реєстрації земельної ділянки заявнику безоплатно видається Витяг з Державного земельного кадастру про земельну ділянку (замість Державного акта). Витяг містить усі відомості про земельну ділянку, права на неї, відомості про власника (користувача) земельної ділянки (крім персональних даних, які є інформацією з обмеженим доступом та не підлягають відображенню у відкритому доступі), внесені до Поземельної книги, складовою частиною якої є кадастровий план земельної ділянки [107].

Проведення державної реєстрації прав користування земельною ділянкою (за вимогою власника такого права) підтверджується Витягом із Державного реєстру прав, що формується на основі записів до зазначеного Реєстру відомостей про речові права, про об'єкти та суб'єктів таких прав. Даний документ формується державним реєстратором у електронній формі, що розміщується на веб-порталі Мін'юсту, та за бажанням заявника в паперовій формі на аркушах паперу форматом А4 без використання спеціальних бланків, з проставленням підпису та печатки державного реєстратора [107].

Документація про державну реєстрацію як земельних ділянок, так і вказаних прав на них є підставою для визнання земельних ресурсів і прав користування ними об'єктами бухгалтерського обліку та для проведення їх облікової оцінки.

Як стверджують Н. М. Малюга та І. В. Замула [69, с. 15-21], право постійного користування не має вартості та не може бути достовірно оцінене, що унеможлиблює відображення його у бухгалтерському обліку. Тому в обліку необхідно відображати не право, а земельну ділянку, яка знаходиться у постійному користуванні.

Схожу позицію висловлює Н. Волкова: «...доцільно розглянути питання щодо встановлення правил обліку земельних ділянок, отриманих суб'єктами господарювання в постійне користування або в оренду, на позабалансовому рахунку, а у власника – на балансі. Такий вибір слід зробити, виходячи зі ст. 134 Господарського кодексу, згідно з якою право власності є основним речовим правом у сфері господарювання, а також для того, аби уникнути ситуації, коли

одне й те саме майно буде обліковуватися у двох балансоутримувачів одночасно» [26].

Проте відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [99] право постійного користування земельною ділянкою визнається нематеріальним активом підприємства і зараховується на баланс за первісною вартістю з урахуванням витрат, передбачених пунктом 11 цього Положення (стандарту).

Згідно зі ст. 13 Закону України «Про оцінку земель» для відображення вартості права користування земельними ділянками у бухгалтерському обліку потрібно обов'язково проводити експертну грошову оцінку земельних ділянок. Первісну вартість безоплатно отриманого нематеріального активу формують із справедливої вартості такого активу на дату його отримання, яка дорівнюватиме експертній оцінці витрат, безпосередньо пов'язаних із отриманням нематеріального активу та доведенням його до стану, у якому він придатний для використання за призначенням [99].

Методологічний інструментарій, визначений бухгалтерським законодавством України, дозволяє відобразити права користування землею у складі нематеріальних активів. Так, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, передбачений рахунок 12 «Нематеріальні активи», до якого підприємство може відкрити субрахунки 121 «Права користування природними ресурсами» та 122 «Права користування майном» [94].

Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [99], бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

1) права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

2) права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

В бухгалтерському обліку кожен актив має своє джерело утворення – власний капітал чи зобов'язання. Між активами і джерелами їх утворення на підприємстві існує тісний взаємозв'язок, виражений формулою балансу (активи = власний капітал + зобов'язання). Оскільки право постійного користування надається державним підприємствам на безоплатній основі, то зобов'язання не може бути джерелом його утворення. Таким чином, джерелом утворення прав постійного користування землею як балансового активу в державних підприємствах є додатковий капітал. Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачений рахунок 42 «Капітал у дооцінках». Права постійного користування землею доцільно відображати на субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи», на якому відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб.

Право постійного користування земельною ділянкою надається підприємству на невизначений термін. У бухгалтерському обліку нематеріальні активи з невизначеним терміном використання не підлягають амортизації. Такий підхід міститься і в Податковому кодексі України [95], зокрема у ст. 138, де визначено 6 груп нематеріальних активів, щодо яких нараховується амортизація. Права постійного користування земельною ділянкою до переліку зазначених груп не входять.

Отже, на справедливу вартість безоплатно отриманих прав постійного користування земельною ділянкою при їх відображенні в обліку слід збільшувати додатковий капітал. При вибутті права постійного користування земельною ділянкою потрібно відобразити дохід від користування ним за дебетом субрахунка 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» та кредитом субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» на вартість додаткового капіталу, відображеного при оприбуткуванні безкоштовно отриманого нематеріального активу (права користування земельною ділянкою).

Рекомендований порядок бухгалтерського обліку операцій користування земельною ділянкою розкрито в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

## Порядок бухгалтерського обліку операцій користування земельною ділянкою

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Оцінка земельної ділянки	Сума, грн
		Дебет	Кредит		
<b>1. Отримання прав постійного користування земельною ділянкою</b>					
1.1	Відображено вартість права постійного користування земельною ділянкою, переданого державному підприємству безоплатно	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	Справедлива вартість	120000
1.2	Відображено витрати, пов'язані з державною реєстрацією прав на земельну ділянку	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Фактична сума понесених витрат	1500
1.3	Відображено право постійного користування земельною ділянкою у складі нематеріальних активів	122 «Права користування майном»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	Справедлива вартість з урахуванням витрат (п. 2)	121500
<b>2. Вибуття прав постійного користування земельною ділянкою</b>					
21	Збільшення доходу від безоплатно отриманих активів	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	-	120000
22	Відображено собівартість права, що отримане безоплатно	976 «Списання необоротних активів»	122 «Права користування майном»	-	121500
23	Списано дохід від права постійного користування землею на фінансовий результат	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	-	120000
24	Списано собівартість права на фінансовий результат	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	976 «Списання необоротних активів»	-	121500

Результати обліку прав постійного користування земельними ділянками, їх інвентаризації, вилучення (списання) з господарського обороту оформлюються типовими формами первинного обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [111].

Ефективне використання документів, рахунків і реєстрів обліку прав постійного користування можливе лише за умови, коли на підприємстві існує адекватна облікова політика за цим об'єктом.

## 2.2. Документальне забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати обов'язкові реквізити, перелічені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [96].

Як зазначають М. В. Кужельний та В. Г. Лінник, документація в бухгалтерському обліку виступає як спосіб первинного спостереження за всією виробничою та фінансово-господарською діяльністю. Лише документи можуть бути підставою для записів на рахунках бухгалтерського обліку, від їх якості значною мірою залежить якість бухгалтерського обліку [62, с. 163].

Багатогранність значення первинних документів в обліку розкрито на рис. 2.2.

Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [96].

Органами методологічного впливу розробляються та затверджуються типові форми первинних документів. Це дозволяє упорядкувати процес документування в бухгалтерському обліку та скорочує затрати часу бухгалтера на розробку бланків власних форм первинних документів. Варто зазначити, що останні можуть використовуватися підприємством за умови, що в них містяться обов'язкові реквізити. Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються в обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.



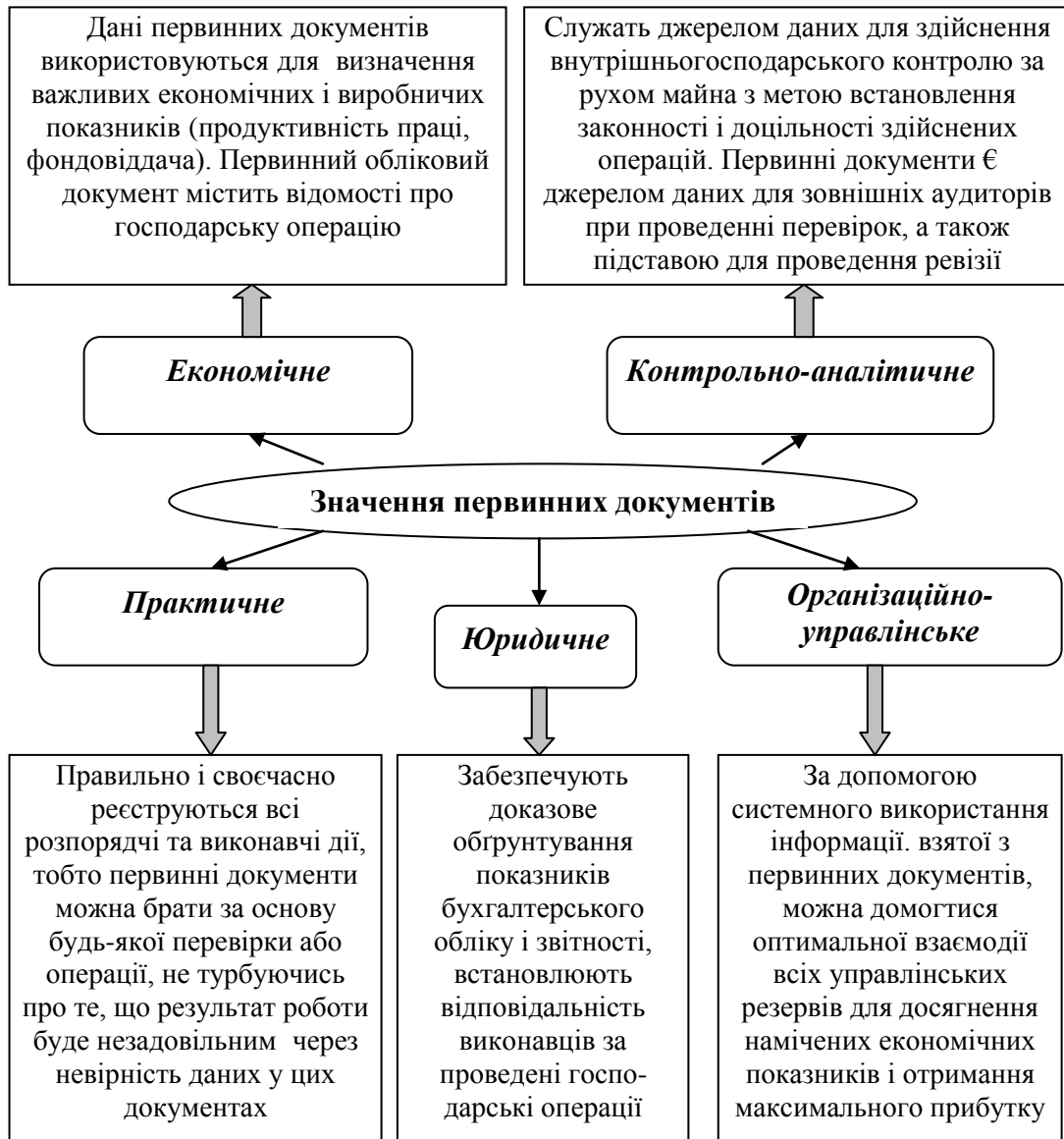


Рис. 2.2. Значення первинних документів в управлінні підприємством

Згрупований перелік основних вимог до формування первинних облікових документів представлено в таблиці 2.3.

Реквізитами первинного документа вважаються показники, які містяться в такому документі і характеризують зафіксовану в ньому господарську операцію. Відповідно до нормативно-правових вимог, такими є:

- 1) назва документа (форми);
- 2) дата складання;
- 3) назва підприємства, від імені якого складено документ;
- 4) зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;

5) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

б) особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Таблиця 2.3

## Вимоги до первинних документів [96]

Нормативний документ	Вимоги
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Складання у паперовій або в електронній формі
	Наявність усіх обов'язкових реквізитів
	Належне зберігання протягом встановленого строку
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Складання українською мовою. Поряд з українською мовою може застосовуватися інша мова
	Складання на бланках типових і спеціалізованих форм. Можливе застосування виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.
	Здійснення записів у документах тільки у темному кольорі засобами, які би забезпечили збереження цих записів протягом установленого строку зберігання документів та запобігли внесенню виправлень
	Обов'язкове прокреслення вільних рядків
	Електронний документ створюється з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити, такі як код підприємства з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операції, дані про документ, що засвідчує особу-отримувача і т.д. [96]. Це особливо важливо у процесі документування операцій із правами користування земельними ділянками, щодо яких не розроблено спеціалізованих форм первинних документів.

Право користування земельною ділянкою, набуте на підставі договору оренди, також підлягає відображенню у складі нематеріальних активів, якщо воно відповідає критеріям, що встановлені П(С)БО 8 [99].

Для відображення операцій з придбання, руху нематеріальних активів, ведення аналітичного обліку на підприємстві передбачено типові форми первинних документів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від

22.11.2004 р. № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [111], які можна адаптувати для обліку прав користування землею (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Існуючі типові форми первинних документів з обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів [111]

Назва первинного документа	Код форми	Умова складання
Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	типова форма № НА-1	Застосовується для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності. Складається приймальною комісією в одному примірнику при оформленні введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності. Заповнюється на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо). В акті подаються характеристика об'єкта права інтелектуальної власності, порядок його використання, особливості і переваги. Акт підписують члени комісії, які його складають, головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства.
Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	типова форма № НА-2	Застосовують для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності. Ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на підставі акта (типова форма № НА-1).
Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	типова форма № НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності (типова форма № НА-3) застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, яка призначається керівником підприємства для визначення доцільності списання об'єкта. Акт затверджується керівником підприємства. Перший примірник акта передається в бухгалтерію і є підставою для списання об'єкта, другий залишається в особи, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності.
Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	типова форма № НА-4	Складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації. При інвентаризації наявність об'єктів права інтелектуальної власності встановлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

Право оренди або право користування земельною ділянкою на основі договору емфітевзису за їх відповідності всім критеріям визнання у складі нематеріальних активів оприбутковується на баланс за первісною вартістю, що

включає справедливу вартість таких прав, визначену на підставі експертної грошової оцінки, та витрати, пов'язані з оформленням і державною реєстрацією договору.

Формування даних Акта оцінки передбачає використання окремих показників форми №1 «Баланс (Звіт про фінансові результати)», форми 50-сг. «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» та інформації, що міститься у договорі оренди.

«Акт оцінки вартості права оренди земельної ділянки» включає:

1. Базові показники для проведення розрахунку, а саме:

1) прибуток підприємства по галузі рослинництва (із форми 50-сг., середній показник за 3 останні роки);

2) площу земель сільськогосподарського призначення, що використовувалась підприємством для виробництва продукції рослинництва (із форми 50-сг., середній показник за 3 останні роки);

3) валюту балансу (із форми 1 «Баланс», середній показник за 3 останні роки);

4) дані нормативної грошової оцінки 1 га земель сільськогосподарського призначення (дані Держгеокадастру, середній показник за 3 останні роки);

5) вартість земель сільськогосподарського призначення, що перебувають у користуванні підприємства за даними нормативної грошової оцінки земель (розраховується на основі попередніх компонентів);

б) коефіцієнт, що відображає середню питому вагу земель сільськогосподарського призначення у структурі активу балансу підприємства (розраховується на основі попередніх компонентів).

2. Істотні умови договору оренди:

1) площу земельної ділянки сільськогосподарського призначення, яка передається підприємству;

2) термін оренди;

3) річну орендну плату за 1 га земель згідно договору.

В Акті обов'язково слід зазначити назву підприємства, код за ЄДРПОУ, підставу (договір оренди, договір емфітевзису) та кадастровий номер земельної

ділянки, що передається в оренду, право користування якою підлягає оцінці.

Акт заповнюється членами Комісії, яка здійснювала оцінку вартості права оренди земельної ділянки. Зазвичай склад такої комісії затверджується наказом керівника по підприємству. Акт оформляється у одному примірнику та засвідчується підписами голови комісії, членів комісії та особи, відповідальної за правильність проведеної та оформленої господарської операції.

У разі потреби та за рішенням Комісії «Акт оцінки вартості права оренди земельної ділянки» може містити додатки, в яких можлива до відображення інформація про опрацьовані джерела отримання даних про компоненти розрахунку вартості права тощо.

Постановку на баланс прав користування земельною ділянкою, набутих на правах оренди чи емфітевзису, оформляють із використанням типових форм первинних документів із обліку нематеріальних активів, які не розкривають специфіки прав користування як об'єктів обліку.

Інвентарний облік прав користування земельними ділянками доцільно вести у «Інвентарній картці» яка заповнюється в одному примірнику за кожним об'єктом права користування на підставі «Акта на оприбуткування прав користування земельною ділянкою до складу нематеріальних активів» [86, с. 121]. У картці подається інформація про об'єкт права користування. Інвентарні картки ведуться у бухгалтерії в одному примірнику. Зберігання цих документів організується в картотеках, де вони розміщуються за відповідними субрахунками і групами активів. Підставою для відміток про вибуття прав користування земельною ділянкою в інвентарній картці є «Акт на вибуття (ліквідацію) прав користування земельною ділянкою зі складу нематеріальних активів», після чого їх здають в архів для зберігання протягом 3-х років.

Зазвичай практика оренди земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення передбачає наявність значної кількості орендарів, тому їх облік доцільно організовувати шляхом складання «Інвентарного списку прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення у складі нематеріальних активів».

Інвентарний список оформляється на підставі Інвентарної картки та

містить інформацію про право користування земельною ділянкою в розрізі кожного орендодавця за списком, а саме:

- 1) номер, дату відкриття та дату закриття інвентарної картки;
- 2) інвентарний номер права оренди (користування);
- 3) П.І.Б., ПІН орендодавця;
- 4) підставу оприбуткування (назву документа, номер та дату складання);
- 5) кадастровий номер земельної ділянки (паю), що надана на праві користування;
- 6) площу земельної ділянки (паю), га;
- 7) первісну балансову вартість права користування земельною ділянкою, грн;
- 8) термін оренди (користування), на який передається земельна ділянка в користування згідно Договору оренди, років;
- 9) суму річної орендної плати, грн.;
- 10) підставу вибуття (назву номер та дату документа);
- 11) ПІБ відповідальної особи.

Інвентарний список оформляється в одному примірнику, заповнюється особою, відповідальною за використання права користування земельною ділянкою (із зазначенням ПІБ, посади) та посвідчується підписом із зазначенням дати його відкриття.

Ведення даного документа дозволить уникнути плутанини щодо даних про земельні ділянки (паї), надані в користування, та їх орендодавців, забезпечивши якісний інвентаризаційний облік таких об'єктів.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (стаття 10) [104] підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Інвентаризація є складовою методу бухгалтерського обліку, за її допомогою перевіряються і документально підтверджуються наявність, стан,

відповідність критеріям визнання і оцінка об'єктів права користування, а також порівнюються отримані дані з даними бухгалтерського обліку.

Відповідно до «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» [97] та Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів [111], при інвентаризації нематеріальних активів їх наявність установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування.

Підсумковим документом, що розкриває результати інвентаризації, є Інвентаризаційний опис. У випадку з інвентаризацією нематеріальних активів, зокрема прав користування землею, цей документ містить реквізити, що характеризують: вид та термін дії права, його вартість (первісну і залишкову), суму накопиченої амортизації та інші. Інвентаризаційний опис складається за об'єктами нематеріальних активів чи групами однотипних за призначенням і умовами використання об'єктів нематеріальних активів та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

Для систематизації на рахунках бухгалтерського обліку відомостей, що містяться у прийнятих до обліку первинних документах щодо операцій із земельними ділянками у складі нематеріальних активів, можуть застосовуватися реєстри синтетичного та аналітичного обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку».

З цією метою слід застосовувати:

1. Журнал 4, зокрема Розділ I «Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів» (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19), та розділ II «Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів» (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35);

2. Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій;

### 3. Відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів.

Аналітичний облік прав користування землею у складі нематеріальних активів слід вести у Відомості 4.3, в яку з реєстрів аналітичного обліку за попередній рік до граф 1 – 8 переносяться дані на початок поточного року. Протягом звітного року помісячно на підставі первинних облікових документів позиційним способом записуються до граф 1 – 8 дані про набуті права користування земельними ділянками, граф 9 – 11 – про переоцінку, зменшення і відновлення корисності нематеріальних активів, до граф 12 – 14 – про вибуття. На кінець кожного місяця наводиться сальдо вартості нематеріальних активів (графа 5) та їх зносу (графа 6) як результат підрахунків показників у цих графах на початок місяця, записів за поточний місяць у цих графах, а також у графах 9 – 14 з урахуванням відповідної суми амортизації з графи 8. При необхідності Відомість 4.3 продовжується додатковими аркушами аналогічного змісту і формату [77].

Схему документування обліку прав користування землею, рекомендовану для сільськогосподарських підприємств, представлено на рис. 2.3.

Важливе завдання з удосконалення облікового забезпечення холдингів – необхідність висвітлення та контролю за цільовим і продуктивним використанням земель сільськогосподарського призначення. Суть проблеми полягає в тому, що жодна з статистичної та інших форм звітності не забезпечує в повній мірі інформацією про використання сільськогосподарської землі (в кого і скільки у використанні землі, що на цій землі вирощується, які добрива вносяться і коли, в яких об'ємах тощо).

На сьогоднішній день інформацію про використання сільськогосподарських земель можна отримати з таких форм статистичних спостережень як:

- 1) форма державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств за 200\_\_ рік»;
- 2) форма державного статистичного спостереження № 2-ферм «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства»;
- 3) форма державного статистичного спостереження № 4-сг «Посівні площі



сільськогосподарських культур під урожай 200\_\_ року» (річна);

- 4) форми державних статистичних спостережень № 29-сг «Підсумки збору врожаю сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду на 1 грудня 200\_року» (річна) та № 29-сг (меліорація) «Збір урожаю сільськогосподарських культур на 1 грудня 200\_року» (річна);
- 5) форми державних статистичних спостережень № 2 - інвестиції (квартальна) «Капітальні інвестиції» та № 2 - інвестиції (річна) «Капітальні інвестиції».

Так, у формі № 50 сг земля відображається, зокрема, у підпункті «Б» довідки 2 «Землекористування протягом звітного року». Дані заповнюються на основі державних актів на право власності на земельну ділянку та на право постійного користування земельною ділянкою, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди і даних державного обліку земель.

До складу земель включаються землі, які були в користуванні підприємства протягом звітного року, з урахуванням тих, що взяті ним в оренду, але за мінусом земель, які здані ним в оренду іншим суб'єктам. За кодом 0450 показують загальну площу сільськогосподарських угідь підприємства, до яких належать рілля, перелоги, багаторічні насадження (сади, ягідники, виноградники та ін.), крім захисних, сінокоси, вигони і пасовища. За кодом 0451 із загальної площі сільськогосподарських угідь виділяється рілля.

У формі № 2-ферм наводяться дані про площу землі та площу водних об'єктів фермерського господарства.

У формі № 4-сг показуються фактичні розміри посіву сільськогосподарських культур на землях, що перебувають у володінні та користуванні підприємства згідно з чинним законодавством. За посіви на землях, що передані в найм (оренду) іншим землекористувачам, форму № 4-сг складає орендар за умови, що передання земельних ділянок здійснене та оформлене договорами найму (оренди) згідно з чинним законодавством. У формі № 4-сг обліковується весняна продуктивна площа, яка фактично зайнята посівами і з якої передбачається одержати врожай поточного року. При її визначенні повторний рахунок посівних площ не допускається.

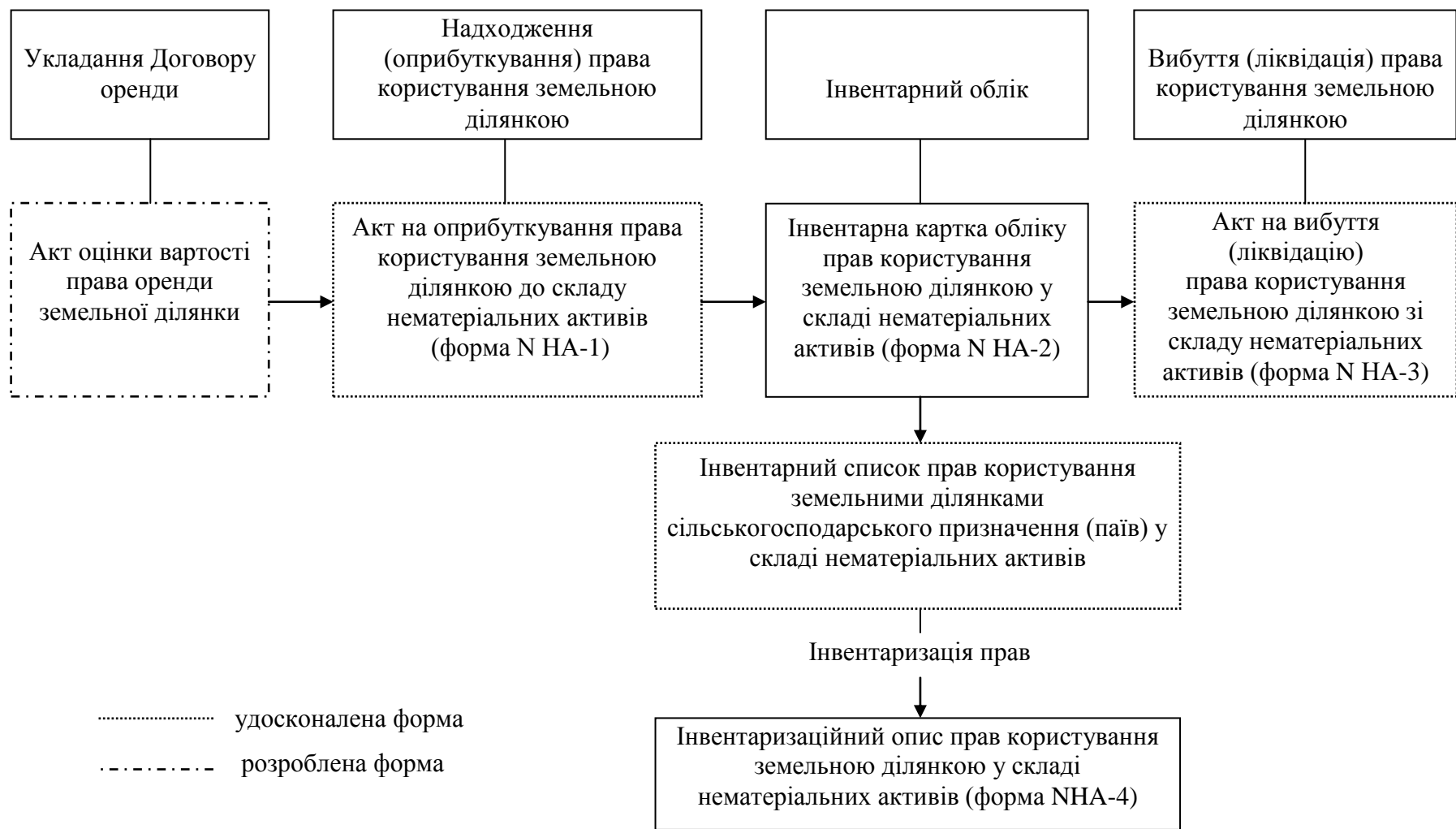


Рис. 2.3. Схема документування обліку прав користування землею

У формі № 29-сг (меліорація) відображаються площа та збір урожаю безпосередньо з политих зрошуваних і осушених земель. У разі, коли сільськогосподарські культури вирощувалися як на политих зрошуваних, так і на осушених землях, форма № 29-сг (меліорація) складається окремо за кожним видом меліорованих земель. У формах № 29-сг і № 29-сг (меліорація) ураховуються фактичні розміри сільськогосподарських угідь, посівів сільськогосподарських культур, площ сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень на землях, що перебувають у володінні та користуванні підприємства згідно з чинним законодавством. За площі сільськогосподарських угідь, посіви сільськогосподарських культур на землях, що передані в найм (оренду) іншим землекористувачам, форми складає орендар за умови, що передання земельних ділянок здійснене та оформлене договорами найму (оренди) згідно з чинним законодавством.

У формі № 2 – інвестиції відображається інформація про інвестовані кошти в землю з розподілом за метою придбання.

Дані форми є частиною звітності підприємств. Крім того, існує форма звітності, яка подається сільськими радами – форма 6-сільрада. Вона містить дані щодо кількості об'єктів погосподарського обліку (ПГО) на території ради, площі землі в особистому користуванні об'єктів ПГО, поголів'я худоби та птиці, яке утримують на території ради. Також у ній наводиться інформація щодо сільськогосподарської техніки в приватній власності, користуванні домогосподарств та дані про трудову міграцію населення.

Наступним специфічним елементом пооб'єктного обліку в холдингах є гудвіл.

Сума втрат від знецінення гудвілу списується зі зменшенням його первісної вартості. Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат. Вартість негативного гудвілу списується з одночасним коригуванням нерозподіленого прибутку (п. 15.1, 15.2 П (с) БО 19) [12].

Особливості обліку та списання гудвілу, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства, визначаються Положенням про

порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності. Згідно даного положення державні, комунальні підприємства, що мають на балансі гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) і зарахований на облік відповідно до Порядку відображення в бухгалтерському обліку та звітності операцій, пов'язаних з приватизацією та орендою державних підприємств, не амортизують його.

Гудвіл, що виник у процесі приватизації (корпоратизації), також не амортизується, повністю або частково він може бути списаний за рішенням уповноваженого органу з відображенням за дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» і кредиту рахунку 19 «Гудвіл». Після внесення змін до установчих документів щодо зменшення розміру статутного капіталу підприємства на вартість списаного гудвілу здійснюється бухгалтерське проведення за дебетом рахунку 401 «Статутний капітал» і кредитом рахунку 45 «Вилучений капітал».

Відповідно до Додатку 3 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 року, що діє з 19 березня 2013 р., гудвіл відображається в додатковій статті Балансу (Звіт про фінансовий стан) «Гудвіл», код рядка 1050. У формі № 1-до «Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан)», затвердженої вищезазначеним наказом Мінфіну № 73, стаття «Гудвіл при консолідації» міститься в рядку 1055.

У примітках до фінансової звітності також зазначається інформація про зміни балансової вартості гудвілу з наведенням даних про балансову вартість гудвілу на початок і кінець року та розкриттям інформації про:

- 1) накопичену суму втрат від знецінення на початок і кінець періоду;
- 2) визнаний за звітний рік гудвіл, за винятком гудвілу, що увійшов до групи вибуття, яка на дату придбання відповідала критеріям утримуваних для продажу активів згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»;

3) гудвіл, включений до групи вибуття, яку класифікують як утримувану для продажу відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Права оренди земельних ділянок, придбані в результаті об'єднання бізнесу, відображаються окремо від гудвілу за їх справедливою вартістю на дату придбання. Амортизація прав оренди земельних ділянок розраховується лінійним методом протягом строку дії договору оренди. Для прав оренди земельних ділянок термін амортизації може бути також встановлений на 10 років. Період амортизації і метод амортизації прав оренди земельних ділянок розглядається принаймні на кінець кожного звітного періоду. При цьому всі зміни в оцінці враховуються в перспективі.

Після первісного визнання нематеріальні активи, придбані в результаті об'єднання бізнесу, відображаються за фактичною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення на тій же основі нематеріальних активів, що придбані окремо. Права оренди земельних ділянок, які були придбані окремо, обліковуються за первинною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення. Нематеріальні активи списуються при продажу або у випадку, коли не очікується майбутня економічна вигода від використання або утилізації. Прибуток або збиток від припинення визнання нематеріальних активів визначається як різниця між чистими надходженнями від вибуття та балансовою вартістю активу, і визнається у прибутку або збитку в разі припинення визнання активу.

Важливою специфічною складовою консолідованої звітності, що пов'язана з обліком та оцінкою гудвілу, в консолідованому балансі є неконтрольована частка участі (частка меншості).

Виникнення в консолідованій фінансовій звітності статті «неконтрольованої частки участі» обумовлено наступним: щоб фактично контролювати діяльність дочірнього підприємства, материнській компанії досить мати контрольний пакет акцій (який при сучасному рівні диверсифікації може бути навіть меншим, ніж 50%). Але в цьому випадку необхідно брати до

уваги інтереси сторонніх акціонерів, у власності яких знаходяться інші акції дочірнього підприємства. Так, хоча консолідована звітність відображає фінансовий стан холдингу як єдиної економічної одиниці, в консолідовану звітність про фінансовий стан (балансі) повинні бути відображені інтереси сторонніх акціонерів. Неконтрольована частка участі являє собою капітал дочірнього підприємства в частині, що не відноситься прямо або опосередковано до материнської компанії і є джерелом коштів фінансування групи. Визнання, подальша оцінка, зміна і вибуття неконтрольованої частки регулюється МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу» та МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».

З метою організації обліку та оцінки неконтрольованої частки доцільно здійснити її розподіл на наступні категорії:

1) звичайні неконтрольовані частки участі, тобто інструменти, що відображають існуючі частки володіння, які дають їх власникам право на пропорційну частину чистих активів;

2) інші неконтрольовані частки участі, такі як компонент капіталу в конвертованих облігаціях або опціони, надані в рамках угод про виплати на основі акцій.

Первісна оцінка неконтрольованої частки передбачає, що при первісному визнанні покупець має право оцінювати компоненти неконтролюючої частки участі (які дають право на пропорційну частину чистих активів підприємства в разі його ліквідації) стосовно до кожної угоди одним із таких способів:

1) за справедливою вартістю на дату придбання;

2) виходячи з пропорційної частки участі з визнаною величиною ідентифікованих чистих активів придбаного підприємства.

Важливим методичним питанням в обліку частки меншості є методика оцінки її справедливої вартості для визнання в балансі. Слід зауважити, що у разі вибору способу обліку за справедливою вартістю може використовуватися ціна звичайних акцій, котирувана на активному ринку на дату здійснення операції. Однак якщо вона недоступна, необхідно використовувати інші методи оцінки з урахуванням положень МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю».

Зокрема, справедлива вартість неконтрольованої частки участі розраховується як частка не контролюючих акціонерів у справедливій вартості компанії на ринку. У цьому випадку гудвіл компанії включає в себе частину справедливої вартості, що відноситься до не контролюючих акціонерів. Гудвіл розраховується як різниця між сумою справедливих вартостей контрольованої і неконтрольованої частки і справедливою вартістю всіх чистих активів компанії.

Оцінка частки меншості виходячи з пропорційної участі в чистих активах передбачає оцінку неконтрольованої частки як частки неконтрольованих акціонерів в визнаних чистих активах придбаної компанії.

В цьому випадку гудвіл визнається тільки в частині, що стосується отриманої контролюючої частки участі. Гудвіл розраховується як різниця між вартістю придбання контрольованої частки і величиною чистих активів компанії, що відносяться до контрольованої частки. Таким чином, неконтрольована частка участі та гудвіл, які оцінені за методом пропорційної участі в чистих активах, будуть меншими, ніж активи, оцінені за справедливою вартістю, на величину гудвілу, що відноситься до неконтрольованої частки.

Спосіб обліку частки меншості доцільно обрати при її первісному визнанні по кожній угоді. Відповідне рішення слід обґрунтувати в обліковій політиці, і воно не може бути змінено при подальшій оцінці частки меншості.

Таким чином, актуальним і важливим є внесення відповідних змін і доповнень до П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств» в частині розшифрування окремих положень обліку гудвілу та розробки методичних рекомендацій, що містять чітку послідовність розрахунку й обліку гудвілу, частки меншості і загальний порядок консолідації.

### **2.3. Землі сільськогосподарського призначення як об'єкт обліку та оподаткування**

Будь-яка діяльність людини – виробнича, торгівельна, комерційна чи інша – нерозривно пов'язана із землею, яка, крім того, задіяна в процес суспільного матеріального виробництва або іншу сферу соціальної діяльності

людини. Залежно від цілей використання земля виконує різні функції. Для підприємств, відмінних від аграрної сфери, слугує просторовим операційним базисом, місцем для розміщення будівель, виробничих потужностей, шляхів сполучення. Абсолютно з іншою роллю виступає земля в сільськогосподарському виробництві, де вона є не лише матеріальною умовою, але й головним засобом виробництва. Тому в аграрному секторі землі сільськогосподарського призначення виступають важливим об'єктом бухгалтерського обліку.

Унікальність земельних ресурсів галузі сільського господарства зумовлює необхідність специфічної розбудови системи обліку землі, яка включає в себе накопичення, систематизацію, оброблення та аналіз економічної інформації про кількісні, якісні, вартісні та правові дані земельних ділянок галузі – для забезпечення раціонального землекористування, моніторингу якісних характеристик ґрунтів та можливості застосування до цих даних правил оподаткування. Відповідно, виникає потреба в дослідженні стану методичних основ існуючої системи обліку угідь сільськогосподарського призначення для потреб оподаткування. Адже, Податковим кодексом України об'єктом оподаткування Фіксованим сільськогосподарським податком визнано площу сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди [95]. Отже, земля як важливий об'єкт обліку, згідно з податковим законодавством, є також і об'єктом оподаткування. Зазначене у свою чергу зумовлює необхідність у дослідженні взаємозв'язку та взаємозалежності обліку та оподаткування земель в аграрній сфері.

Питання, що відображає облік земель сільськогосподарського призначення, є предметом досліджень широкого кола науковців, як В.М. Жук, П.Т. Саблук, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, Ф.Ф. Бутинець, Б.С. Гузар, М.С. Палюх та ін.



У наш час земля посідає одне з найважливіших місць у системі цінностей держави та є національним багатством. Право власності на землю передбачає можливість її використання в господарській діяльності і вимагає від суб'єктів цього права виконання їх обов'язків, а саме: правильне і своєчасне відображення землі та операцій з нею в обліку, а також повне та своєчасне нарахування та сплату податків за землекористування. Професор Г.Г. Кірейцев зазначає: «Земля в сільському господарстві – основний засіб виробництва. На відміну від інших засобів вона незамінна, немає обґрунтованої грошової оцінки і за умов правильного її використання зберігає якісні властивості як унікальний засіб сільськогосподарського виробництва» [56, с.143]. Саме збереження та підвищення якісних характеристик земельних угідь має стати першочерговим завданням не тільки власників земельних часток (паїв), а землекористувачів, держави та суспільства в цілому. Для виконання такого завдання в нашій державі склалися певні можливості, як от: система обліку та оподаткування. Як уже зазначалось: держава визнала землі не тільки об'єктом обліку, а й оподаткування. Однак реалізація можливостей впливу держави на покращення якісних характеристик земельних угідь є мінімальна.

В Україні діють обласні державні проектно-технологічні центри охорони родючості ґрунтів і якості продукції («Облдержродючість»), які покликані на державному рівні розробляти науково-обґрунтовані підходи до раціонального природокористування, надавати інформацію товаровиробникам, органам управління про стан родючості ґрунтів і якості продукції. На основі проведених досліджень такими центрами, намічаються заходи по підвищенню родючості ґрунтів та якості продукції. Моніторинг якості ґрунтів цими центрами проводиться в господарствах один раз на п'ять років із видачею суб'єктові господарювання Екологоагрономічного паспорту сільськогосподарських угідь. Однак визначення вмісту поживних речовин проводяться в лабораторних умовах, а це потребує наявності препаратів, персоналу та відповідного обладнання. Крім того, як свідчить досвід розвинених країн Західної Європи та Америки, вискоєфективні технології потребують щорічного отримання інформації про стан ґрунтів.

Раніше до запровадження ринкових умов господарювання існували районні агрохімічні лабораторії, які виконували на замовлення господарств щорічний моніторинг якісного стану ґрунтів. Наразі в Україні для поліпшення науководослідних робіт з питань збереження, поліпшення та відтворення родючості ґрунтів слід розробляти і впроваджувати новітні, мобільні технології визначення якості ґрунтів та відновити роботу агрохімічних лабораторій на районному рівні.

Вищезначене зумовлює необхідність із загальної системи обліку виокремити особливий – бухгалтерський облік аграрного сектору економіки. Поділяємо бачення професора Кірейцева Г.Г., який з приводу обліку земель зазначає: «Землі сільськогосподарського призначення – це основний біологічний актив в системі аграрної економіки, можливості котрого використано в Україні недостатньо» [57, с.207].

Комплексно (системно) окреслити сучасні особливості агропромислового виробництва та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку спробував М.С. Палюх: «Вивчення досвіду ведення обліку в сільськогосподарських підприємствах України та діючих інструктивних матеріалів показало всю складність організації, його відмінність від обліку в інших галузях народного господарства». Серед цих відмінностей автор виділяє землю як головний засіб виробництва, живі організми, вплив природних факторів, сезонність та просторовість виробництва, внутрішнє відтворення активів, різноманітність форм господарювання [116, с.111-114]. Проте М. Палюх не надав своїм дослідженням теоретичного обґрунтування.

На нашу думку, основу сучасної теорії бухгалтерського обліку аграрного сектору заклав Г.Г. Кірейцев, який побачив та виділив у ній «біологічну метафору»: «Біологічний аспект сприйняття об'єктів обліку сільськогосподарського виробництва важливий не тому, що створюються штучні умови обчислення кінцевих фінансових результатів ще на стадії виробництва («ефект чемпіона-легкоатлета, який не прийняв участі у фіналі змагань»). Такий аспект важливий тому, що теоретичною основою формування облікових показників є «біологічна метафора» як підґрунтя прогресивної

інституціональної економічної теорії. Доречним згадати про звинувачення Фритьофом Капра, висловленим на адресу представників неокласичної економічної теорії, які не в змозі визнати, що економіка не більш, ніж одна із сторін цілісної екологічної і соціальної структури. Це жива система, що охоплює людей, які безперервно взаємодіють один з одним та з природними ресурсами, причому більша частина останніх є живими організмами (наведено за Д. Ходжсоном)» [57, с.201]. Облік біологічних активів, за Г.Г. Кірейцевим, це перший крок на шляху створення галузевої системи бухгалтерського обліку. Погоджуємося з думкою Г.Г. Кірейцева, який стверджує: «Земля є продуктом природи, а не результатом діяльності людини, вона як основний засіб виробництва має свою цінність (а не вартість) і може відобразитися на бухгалтерських рахунках. Вона незамінна іншими засобами виробництва, не відтворюється штучно і не транспортабельна» [57, с.206].

Землі сільськогосподарського призначення є важливим, унікальним об'єктом бухгалтерського обліку, такий об'єкт вимагає особливого методичного забезпечення. Окрім того, як нами вже зазначено, земельні ділянки визнані також об'єктом оподаткування. Тому методика відображення земель в обліку повинна бути пристосована до потреб оподаткування. Так, наразі велика частка сільськогосподарських товаровиробників України, здійснюючи свої видатки, користуються умовами ФСП. У той же час розглядуваний податок становить собою особливу, найбільш типову для сільськогосподарських товаровиробників форму специфічного оподаткування, яку в значній мірі наділено регулюючою та стимулюючою функцією оподаткування. Виходячи з того, що об'єктом оподаткування ФСП є площа сільгоспугідь, то в практичному розумінні, для заповнення податкової декларації з цього податку бухгалтеру підприємства необхідно встановити стосовно кожного об'єкта оподаткування наступні дані: площа, грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь відповідно до даних Витягу з Державного земельного кадастру (надається районними управліннями Держземагенства), ставку оподаткування. Якщо земельні ділянки, які фактично використовуються сільськогосподарським товаровиробником, не включені до

бази даних Центру державного земельного кадастру, то враховуючи норми Порядку реєстрації договорів оренди земельної частки (паю), затвердженого постановою Кабінету міністрів України від 24.01.2000р. № 119, розробляється відповідна документація (проект землеустрою), яка погоджується у відділах архітектури на місцях, в управліннях Держземагентства на місцях та в сільських, селищних міських радах і лише після цього надається Витяг з Державного земельного кадастру.

Для цілей оподаткування та обліку земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах діє документ – Відомості про наявність земельних ділянок, який є додатком до Податкової декларації з ФСП. У наведеній відомості зазначаються інформація про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю), кадастровий номер земельної ділянки, серія та номер державного акта, нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки та площа земельної ділянки. Однак якісні характеристики земельних ділянок не відображаються в обліку і тільки частково враховуються у вигляді диференційованих ставок ФСП. Таким чином, можна стверджувати, що відсутність дієвого обліку земельних угідь сільськогосподарського призначення з відображенням їх якісних характеристик посилює нерівномірне податкове навантаження на аграріїв. Визнавши земельні угіддя (їх площу) об'єктом оподаткування, держава не надала відповідної уваги землі як важливому об'єкту бухгалтерського обліку. Саме останній чинник має стати інформаційною базою для цілей оподаткування.

Бувши одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, документування забезпечує достовірність та інформаційну базу відображених господарських операцій. Тому, досліджуючи стан обліку, необхідно розглянути первинну документацію обліку земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах.

До роздержавлення і приватизації земельних ресурсів повсюдне впровадження інтенсивних систем землеробства ставило завдання всебічного вивчення земельних угідь і їх економічної оцінки, особливого значення набули

в ті часи показники обліку земель (дані бонітування ґрунту), які разом з іншою обліковою інформацією входили в Земельний кадастр. На перше місце був поставлений статистичний (на рівні держави), а вже потім аналітичний (на рівні підприємств) облік земельних ресурсів. Такий підхід зберігся і донині, що не характеризується позитивно. У ті часи основним обліковим документом статистичного обліку земель на рівні району (міста) була Державна земельна книга [3, с.412].

Аналітичний облік безпосередньо на сільськогосподарських підприємствах передбачав ведення Земельно-кадастрової книги, яка мала п'ять розділів: розподіл земель за строками користування; кількість земель за угіддями; якість земельних угідь; показники оцінки земель; присадибні землі особистого користування. Наявність цієї книги, при своєчасних і правильних записах у ній, дозволяло кількісно відобразити й аналізувати агропромисловий потенціал земельних ресурсів підприємств аграрного сектору, активізувати роботу по підвищенню рівня ефективності його використання і сприяла подальшому вдосконаленню економічного механізму господарювання. Однак, як зазначає професор Кірейцев Г.Г., «...складність методики розрахунків деяких показників і громіздкість інформації книги не сприяли забезпеченню такого обліку земель» [56, с.144]. Крім того, на сільськогосподарських підприємствах, виходячи з їх господарських потреб, передбачалося ведення Книги історії полів агрономічними службами підприємств. На кожне поле сівозміни відкривались агротехнічні карти поля (робочої ділянки) та карта проведення робіт. Використання такої інформації в управлінні виробництвом сприяло поліпшенню роботи всього апарату управління, підвищенню родючості ґрунтів, запровадженню інтенсивних технологій виробництва [56, с.144-145]. Нині в переважній більшості сільськогосподарських підприємствах не діють агрономічні служби, їх роботу виконує одна особа – агроном, досить часто без достатньої кваліфікації, а від так не ведеться Земельно-кадастрова книга, як і Книга історії полів.

Наразі в Україні землі сільськогосподарського призначення передані у приватну власність селянам. Так, майже 7 млн селян отримали державні акти на

право власності на земельну ділянку та право вибору: обробляти землю самостійно чи передати її в оренду.

Як зазначає професор В.М. Жук, спираючись на дослідження Б.Й. Пасхавер, сьогодні фонд приватизованих земель в Україні майже повністю складається з сільськогосподарських угідь. У приватній власності знаходиться 83% ріллі і садів, і більше третини природних кормових угідь [46, с.413]. Такі процеси потребують організації специфічного облікового забезпечення земель сільськогосподарського призначення, та відносин, що супроводжують землекористування. Для відображення в обліку земельних ресурсів Законом України «Про Державний земельний кадастр» від 7 липня 2011р. територіальними органами Держземагенства передбачено ведення Поземельної книги. Зазначена Книга становить собою документ, який є складовою частиною державного реєстру земель, і містить відомості про земельну ділянку, у тому числі кадастровий план, відомості про державний акт на право власності на землю, державний акт на право постійного користування землею, договір оренди землі та власника, користувача, орендаря (суборендаря) земельної ділянки і формується за допомогою автоматизованої системи державного земельного кадастру.

Відомості, що містяться в Поземельній книзі не розкривають повністю якісний склад земельних угідь, призначені для землеустрою адміністративних територій та землекористування, а від так інформації не достатньо для цілей оподаткування за методикою, якої дотримуємось. Зокрема, законодавством України передбачено ведення обліку земельних ділянок виключно на рівні адміністративних територій і жодного слова про облік земельних ресурсів на рівні підприємства. Документ Відомості про наявність земельних ділянок передбачений податковим законодавством виключно для потреб оподаткування.

Документальне оформлення операцій з надходження власних і орендованих земельних ділянок та паїв у сільськогосподарських підприємствах здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, тобто за Наказом Міністерства аграрної політики України «Про затвердження спеціалізованих

форм первинних документів з обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств і Методичних рекомендацій щодо їх застосування» від 27 вересня 2007р. № 701, відповідно до якого первинним документом, яким користуються сільгоспвиробники для оформлення операцій з надходження власних та орендованих земельних ділянок, є «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» ф. № ОЗСГ-1. Проте, цей документ не пристосований для відображення земельних ділянок, а тому представлені в ньому відомості не надають необхідну аналітичну інформацію про землю, у тому числі для потреб оподаткування. Слід враховувати, що при прийманні-передачі земельних ділянок, із земельною ділянкою передаються її якісні характеристики, які в процесі землекористування можуть змінюватись, покращувати її стан або (як зазвичай трапляється) погіршувати. Так, існуюча форма № ОЗСГ-1 не передбачає розкриття деталізованої інформації щодо конкретних якісних характеристик земельних ділянок. Для прикладу, це стосується відомостей про права користування ділянками (власність, оренда, суборенда) та вид правовстановлюючого документа, кількість угідь, їх властивості, якісний склад, тип ділянки, місце розташування, конфігурацію, кадастровий номер, наявність на ділянках певних забудов, місцевих корисних копалин, додаткові дані про експлуатацію, плани меж, діючу систему сівозмін (за останні 3-8 років) тощо.

У контексті аграрного бухгалтерського обліку об'єктів «живої» економіки доцільне введення спеціалізованого документа – «Акт приймання-передачі земельних ресурсів», який розкриватиме як характеристики самої ділянки, так і надаватиме всі відомості щодо її одержання та подальшої експлуатації (реквізити підприємства (власника), що передає земельну ділянку, та юридичної особи, яка її одержує; категорія земель за цільовим призначенням та вид угідь; якість ґрунтів – у розрізі NO<sub>2</sub> – нітрит азоту), –вмісту поживних речовин: азотних (NH<sub>2</sub> – аміачний азот, фосфорних (P<sub>2</sub>O<sub>5</sub>), калійних (K<sub>2</sub>O) із зазначенням кислотності ґрунту – рН та його гранометричного складу, вміст гумусу (%) [4]; місцезнаходження ділянки; дані про затрати на поліпшення; інформацію про особу, за якою закріплюється ділянка; момент введення її в

експлуатацію на даному підприємстві; балансова та нормативна грошова вартість (за наявності експертна оцінка) та наказ або договір, на підставі якого відбувається оприбуткування чи передача земельної ділянки), а також склад комісії, що підписує цей документ.

Узагальнюючим документом з обліку земель на підприємствах аграрної галузі, на нашу думку, має стати Книга обліку земельних ділянок підприємства. У складі пропонованої Книги потрібно виокремити такі розділи: землі сільськогосподарського і несільськогосподарського призначення. Крім того, зазначені земельні ділянки у даній Книзі необхідно обліковувати в розрізі правового статусу – окремо відображати власні землі, у постійному користуванні та орендовані (підрозділи). Враховуючи те, що показниками, які характеризують якість ґрунту: вміст поживних речовин (азотних  $\text{NO}_2$  – нітрит азоту), фосфорних ( $\text{P}_2\text{O}_5$ ), калійних ( $\text{K}_2\text{O}$ ) та ( $\text{NH}_2$  - аміачний азот, кислотність ґрунту – рН і його гранометричний склад, вміст гумусу (%)) [26], а також те, що науковцями доведена необхідність ведення обліку таких якісних параметрів, то зазначені показники слід відображати за кожною земельною ділянкою в запропонованій нами Книзі. У зв'язку з тим, що сільськогосподарський товаровиробник-платник ФСП (орендар) може орендувати сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду також у платника ФСП (орендодавця) і при цьому орендна площа земельних ділянок не може включатися до декларації з податку орендаря, а враховується в такій декларації орендодавця, то в Книзі обліку земельних ділянок потрібно відображати також врахування площі кожної (окремої) земельної ділянки у визначенні суми ФСП. Книга має бути розрахована на термін до п'яти років, повинна нумеруватися, шнуруватися і скріплюватися печаткою. Основою для здійснення записів у Книгу обліку земельних ділянок є Акт приймання-передачі земельних ресурсів.

Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29 грудня 1995 року № 352 для узагальнення інформації по кожній земельній ділянці передбачав відкриття «Інвентарної картки обліку основних засобів», яка мала стати базовим реєстром



аналітичного обліку основних засобів. У зв'язку з тим, що зазначений Наказ втратив чинність, Державний комітет статистики України листом «Щодо надання роз'яснення стосовно застосування типових форм первинного обліку» від 05.12.2005 № 14/1-2-25/102 все ж рекомендував підприємствам застосовувати типові форми обліку основних засобів, затверджені Наказом Мінстату від 29.12.95. Відтак сільськогосподарські товаровиробники мають право використовувати ф. № ОЗСГ-1 та пристосовувати її до потреб господарюючого суб'єкта. Як і у випадку з Актом приймання-передачі основних засобів, Інвентарну картку обліку основних засобів необхідно пристосувати до потреб обліку земельних угідь. Науковцями Інституту аграрної економіки була запропонована орієнтована форма Інвентарної картки обліку земельних ділянок [23, с.216]. Проте слід зауважити, що з метою забезпечення кадастрового обліку та контролю за наявністю і зміною складу земельних ресурсів підприємства, а також контролю за показниками, які характеризують якість ґрунту, варто розширити кількість показників, які б відображали специфіку обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення.

В Інвентарній картці обліку земельних ділянок пропонуємо передбачити наступні підрозділи, за якими накопичуватиметься облікова інформація: відомості про земельну ділянку або пай (місце розташування ділянки, її розміри, вартість, кадастровий та інвентарний номер, грошова оцінка, категорія земельної ділянки); умови вибуття земельної ділянки (паю), зокрема підстава вибуття та підтверджуюча документація проведених дій; дані про поліпшення (вид здійснених робіт, акт виконаних робіт, сума витрат на поліпшення); відомості про переведення земель з одного виду угідь в інший (причини переведення, вид угідь до та після переведення); показники, які характеризують якість ґрунту; та інша наявна інформація за даною ділянкою.

Інвентарний список земель складається матеріально-відповідальною особою, яка відповідає за цільове використання угідь й застосовується для пооб'єктного обліку кожної ділянки. Дані, представлені у списку, мають бути ідентичними записам в Інвентарних картках обліку земельних ділянок. Беручи до уваги зазначене, слід виділити основні реквізити, що мають стати

постійними складовими в Списках: номер і дата Інвентарної картки; категорія земель та вид угідь; площа, кадастровий та інвентарний номер; балансова вартість; бал ґрунту; відомості про право власності на земельну ділянку (власна чи орендована).

Для забезпечення контролю за збереженням основних засобів, усі Інвентарні картки реєструються в «Описі інвентарних карток по обліку основних засобів» (ф. № ОЗ-7). Для систематизації Інвентарних карток земельні ділянки в описах інвентарних карток необхідно групувати за категоріями земель та за видами угідь, що значно полегшить здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Враховуючи те, що товаровиробники-платники ФСП самостійно обчислюють суму даного податку щороку станом на 1 січня, а протягом цього часу склад угідь суб'єкта господарювання може змінитися (наприклад, у зв'язку з розірванням договору оренди громадянами-власниками земельної ділянки з орендарями), виникає необхідність у реєстрації змін у складі угідь підприємства. Ми рекомендуємо суб'єктам господарювання аграрної сфери вести Реєстр змін у складі земельних ресурсів. У пропонованому документі вважаємо за необхідне постійно відображати також інформацію про те, хто саме буде включати площі «відчужуваної» земельної ділянки до розрахунку ФСП. Іншими словами, необхідно зазначати кому саме переходять права користування земельною ділянкою і хто буде здійснювати на ній господарську діяльність. Наприклад, у разі зміни орендаря фізичною особою-власником земельної частки (паю), така особа має надати орендарю (з яким є наміри розірвати угоду оренди) згоду взяття на баланс земельної ділянки іншим суб'єктом господарювання або відомості про те, що така особа буде здійснювати діяльність самостійно. Таким чином, за заявою власника земельної частки та при наданні нею письмової згоди про взяття на баланс земельної ділянки іншим суб'єктом господарювання (або здійснювати господарювання самостійно) сільськогосподарський товаровиробник вносить дані в Реєстр змін у складі земельних ресурсів і в такий спосіб розривається договір про оренду. При розірванні договору оренди земельної ділянки орендар за даними Книги

обліку земельних ділянок (за необхідності) може надати особі-власнику Витяг з Книги обліку земельних ділянок про агрохімічний склад земельної ділянки.

Згідно П(С)БО № 7 «Основні засоби» земельні ділянки визнаються активами та відображаються у складі основних засобів і при цьому не підлягають амортизації, також землі класифікуються на два відокремлених елементи: земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель. Для обліку й узагальнення інформації про наявність та змін у складі земель підприємства передбачено у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. № 291, субрахунок 101 «Земельні ділянки» у складі рахунка 10 «Основні засоби».

Для підвищення аналітичності інформації та, враховуючи потреби оподаткування, ми вважаємо, що субрахунок 101 необхідно назвати «Власні земельні ресурси», та відкрити до нього наступні субрахунки: 101.1 – «Сільськогосподарські угіддя, що включаються до розрахунку ФСП» (до запропонованого субрахунку доцільно відкрити і рахунки четвертого порядку: 101.1.1 – рілля, 101.1.2 – багаторічні насадження, 101.1.3 – сіножаті, 101.1.4 – пасовища та перелоги; 101.1.5 – землі водного фонду; 101.1.6 – землі закритого ґрунту); 101.2 – «Несільськогосподарські угіддя» (для обліку: господарських під'їзних шляхів, прогонів, полезахисних лісових смуг та інші насадження); 101.3 – «Землі під господарськими будівлями та дворами»; 101.4 – «Землі тимчасово законсервовані»; 101.5 – «Землі передані в оренду»; 101.6 – «Інші землі». Землі, що орендуються підприємствами, відображаються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». З метою системного формування облікової інформації, яка є обов'язковою для аналізу стану використання орендованих земель та їх оподаткування, вважаємо за доцільне відкрити додаткові рахунки: 01.1 – «Земельні ділянки сільськогосподарського призначення»; 01.2 – «Земельні ділянки несільськогосподарського призначення»; 01.3 – «Земельні ділянки, що знаходяться в суборенді».

Отже, без удосконалення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, без пошуку найбільш раціональних та ефективних методів обліку і контролю не можливе успішне вирішення і завдання оподаткування аграрної сфери. Встановлено, що якісні характеристики земельних ділянок не відображаються в обліку, а тільки частково в оподаткуванні у вигляді диференційованих ставок ФСП. Крім того, встановлено, що облік земельних угідь здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, що не дозволяє отримати повну інформацію про наявність, стан та якість земель у зв'язку з відсутністю реквізитів у зазначених документах, які б характеризували земельні ресурси за юридичними документами та якісними кадастровими параметрами. З огляду на це пропонуються введення спеціалізованого документа «Акта приймання передачі земельних ресурсів», який ліквідує зазначені недоліки. Крім того, пропонується введення «Книги обліку земельних ділянок» як узагальнюючого документа з обліку земель та накопичення інформації про земельні ділянки, враховуючи їх якісний склад. Ведення даної книги забезпечить у розгорнутому вигляді потреби оподаткування.

Введення Книги обліку земельних ділянок зробить більш простішим розрахунок ФСП тобто спростить складання Відомості про наявність земельних ділянок. Автором також запропоновано основні зміни, яких має зазнати типова форма «Інвентарна картка обліку основних засобів», щоб пристосувати дану форму до потреб обліку земельних угідь в аграрній сфері, висловлено пропозицію назвати дану форму «Інвентарною картою обліку земельних ділянок». Враховуючи особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у формі ФСП, рекомендуємо суб'єктам господарювання вести Реєстр змін у складі земельних ресурсів, що полегшить контроль за наявністю та зміною складу земель підприємств. Крім того, із введенням у практику Реєстру змін у складі земельних ресурсів підприємства з одного боку полегшить роботу органів оподаткування в частині встановлення та взяття на облік осіб, які мають сплачувати податки за відповідні земельні ділянки, а з іншого – посилять контроль зі сплати податків за землекористування.

Запропоновані документи, підвищать цінність та аналітичність обліку земель, розкривають і дають можливість контролю за якісними показниками сільгоспугідь, а також дають змогу використання облікової інформації для потреб оподаткування У перспективі вбачаємо, що ставки ФСП повинні диференціюватися не тільки за категорією (типом) земель (рілля, сіножаті і пасовища, багаторічні насадження, землі водного фонду), та й за їх розташуванням (територія степу, гірські зони та поліські території), а також за показниками, які характеризують якість ґрунту. Використання в практиці рекомендованих нами додаткових рахунків до субрахунку 101 «Земельні ділянки» з обліку земельних ресурсів дадуть можливість здійснювати якісний та оперативний облік земель сільськогосподарського призначення та накопичувати інформацію для потреб оподаткування.

#### **2.4 Облік оренди земель сільськогосподарського призначення**

Сьогодні оренда є найпоширенішою формою реалізації земельних відносин у вітчизняному сільському господарстві. Механізм оренди землі забезпечує доступ потенційного землекористувача до використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в умовах, коли ринковий обіг останніх законодавчо обмежений. Цим пояснюється той факт, що кількість договорів оренди в сільському господарстві зростає з року в рік, а основну частку в угодах із землею займає оренда.

Станом на 01.01.2017 р. в Україні укладено 4,8 млн договорів оренди земельних часток (паїв), з яких із фермерськими господарствами – 0,73 млн договорів. Загальна площа цієї категорії сільськогосподарських земель становить близько 17 млн гектарів.

Досліджені нами сільськогосподарські підприємства провадять свою господарську діяльність здебільшого на орендованих землях, частка яких у їхньому загальному землекористуванні становить понад 93 %.

Право оренди земель сільськогосподарського призначення має характерні

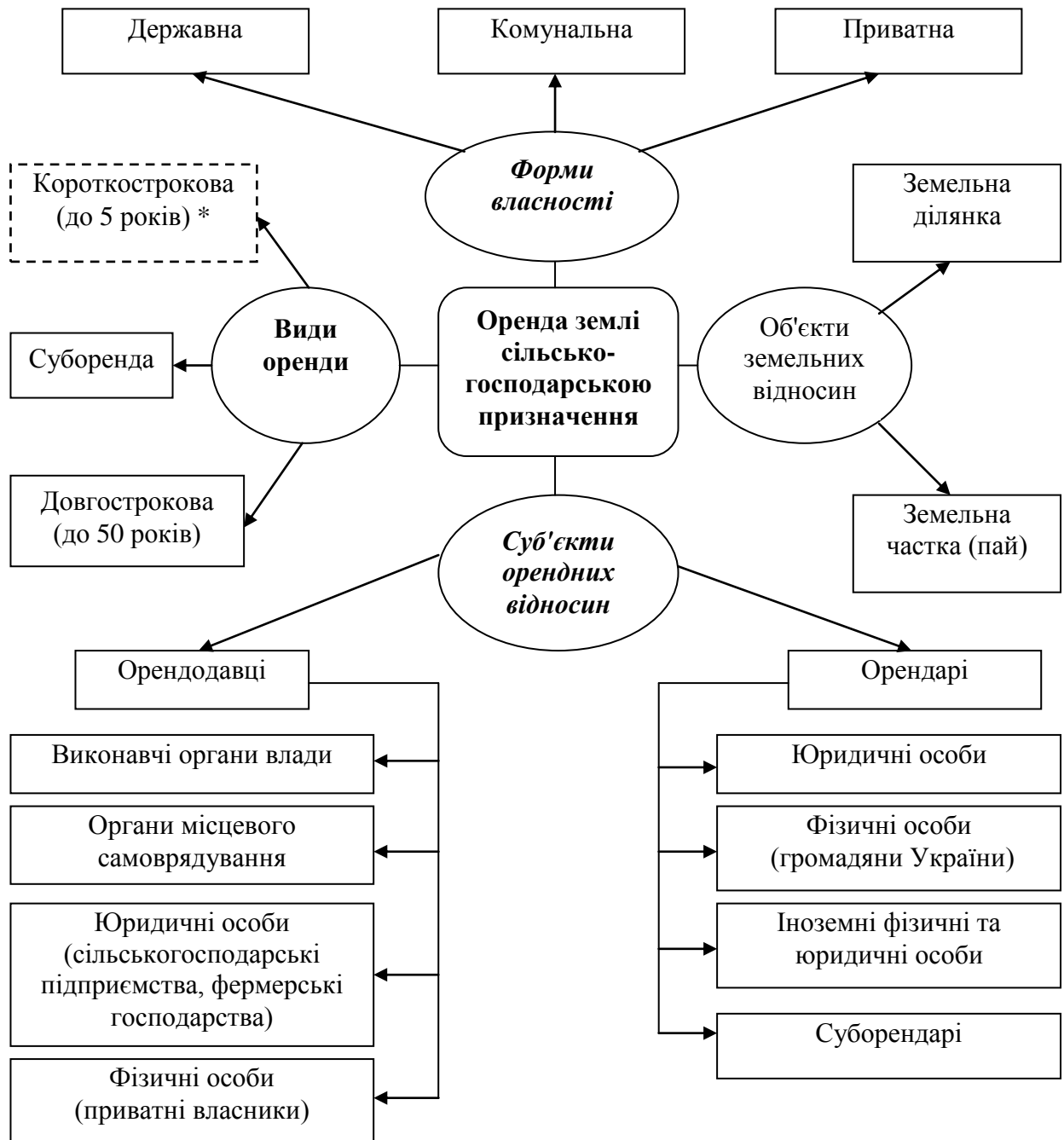
ознаки, що відрізняють його від оренди земель інших категорій та впливають з природних особливостей сільського господарства. До таких, зокрема, належать: використання земель як основного засобу виробничої діяльності; залежність результатів праці від природно-кліматичних умов; сезонний характер виробництва; підвищений виробничий ризик; тривалий проміжок часу між вкладенням капіталу та результатами.

Багатогранність орендних відносин зумовлена існуванням різних форм власності, об'єктів та суб'єктів земельних відносин, видів оренди (рис. 2.4) [115].

Активи, що не належать підприємству, у тому числі орендовані земельні ділянки, не відображаються у балансі. Проте існує необхідність контролю за їх раціональним використанням та збереженням, організація якого можлива на базі інформації позабалансового обліку таких об'єктів. При цьому основу правового регулювання земель, що знаходяться на правах оренди, складають норми цивільного і земельного законодавства.

Статтею 124 Земельного кодексу України [44] визначено, що передача в оренду земельних ділянок сільськогосподарського призначення, що перебувають у власності громадян, здійснюється за договором оренди між власником земельної ділянки і орендарем.

Договір оренди землі – це договір, за яким орендодавець (власник земельної ділянки або уповноважена ним особа) зобов'язується за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, а орендар – використовувати ділянку відповідно до умов договору і вимог земельного законодавства (ст. 13 Закону «Про оренду землі») [115]. Розмір, форма і строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди (крім строків внесення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, які встановлюються відповідно до Податкового кодексу України).



\* Була поширена до 2015 року.

Рис. 2.4. Структура побудови орендних відносин у галузі землекористування

Типова форма договору оренди земельного паю затверджена Наказом Державного комітету України по земельних ресурсах від 17.01.2000 р. № 5 . У договорі оренди земельного паю, окрім прізвища, імені, по-батькові та адреси фізичної особи – власника паю, слід вказати серію і номер сертифіката на земельний пай, найменування органу, що його видав, і дату видачі. У договорі обов'язково вказується специфіка сільськогосподарського землекористування. Розмір земельної частки (паю) наводиться в умовних кадастрових гектарах.

Право на оренду земельної ділянки виникає після укладення договору оренди та державної реєстрації прав на земельну ділянку (ч. 1 ст. 125 ЗКУ, ст. 18 Закону № 161) [115]. При цьому починати використання земельної ділянки при її оренді, як і при отриманні у власність, до встановлення її меж у натурі (на місцевості), отримання документа, що засвідчує право на неї, та до проведення державної реєстрації права, забороняється. Документом, що засвідчує право на оренду земельної ділянки, є договір оренди. Змістовне наповнення договору оренди земельної ділянки законодавчо формалізоване завдяки існуванню Типового договору оренди землі, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2004 р. № 220 [112]. Однак, зважаючи на важливість договору у регулюванні орендних відносин, сторони можуть доповнювати його типову форму нормами, які представляють їх інтереси, права та обов'язки.

За даними Держгеокадастру України, у структурі договорів оренди за строком їх дії питома вага договорів довгострокової оренди (понад шість років) зросла до 61,4 % (табл. 2.5). Короткострокова оренда терміном дії до трьох років практично зникла і становить лише 3 %.

Такий стан зумовлено внесенням змін до Закону України «Про оренду землі» [115]. До набуття чинності Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція)» № 191-VIII від 12.02.2015 р. [105], сторони орендних відносин мали можливість укладати як довгострокові, так і короткострокові договори оренди. Проте укладення договорів на короткий строк не стимулювало орендарів дбати про родючість ґрунтів, що подекуди призводило до виснаження останніх. Нова редакція Закону України «Про оренду землі» зафіксувала мінімальний 7-річний строк оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення, переданих в оренду для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства та особистого селянського господарства. Крім цього, скорочено перелік істотних умов договору оренди шляхом визнання частини з них такими, що можуть бути зазначені за згодою сторін.



## Динаміка укладання договорів оренди за строком їх дії, %

Строк дії договору оренди	Роки			
	2001	2005	2010	2017
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

Передача об'єкта оренди орендарю здійснювалася орендодавцем за актом приймання-передачі у строки та на умовах, визначених у договорі оренди землі (ст. 17 Закону № 161) [115]. Проте, розділ «Умови і строки передачі земельної ділянки в оренду» виключено з Типового договору оренди землі на підставі Постанови Кабінету Міністрів України від 23.11.2016 р. № 843 [105]. На сьогодні, згідно зі змінами законодавства, земля вважається переданою орендарю орендодавцем із моменту державної реєстрації права оренди у Державному реєстрі прав.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 14 «Оренда» [100]. На основі аналізу положень п. 4 П(С)БО 14 щодо класифікації видів оренди можна зробити висновок, що оренда земельних ділянок є операційною орендою, при якій орендар повинен відобразити об'єкт операційної оренди на позабалансовому рахунку за вартістю, зазначеною в угоді про оренду (п. 8 П(С)БО 14) (або на балансі – при фінансовій оренді).

Облік отриманих в операційну оренду земельних ділянок здійснюється в розрізі окремих ділянок. Такі активи зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, що зазначається в договорі операційної оренди. На вартість отриманих в оренду земельних ділянок збільшується залишок за рахунком 01 і зменшується при їх поверненні орендодавцю або у випадках перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендовані земельні ділянки на баланс (табл. 2.6) [84, с. 66-67].

Таблиця 2.6

Порядок відображення оренди землі в обліку аграрних підприємств – орендарів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку	
		Дебет	Кредит
1	Отримано земельну ділянку в операційну оренду	01 «Орендовані необоротні активи»	–
2	Нараховано орендну плату і віднесено на рахунки витрат	23 «Виробництво» / 91 «Загальновиробничі витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
3	Утримано податок з доходів фізичних осіб при виплаті орендодавцеві орендної плати (або її частини) у грошовій або негрошовій формі	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	641 «Розрахунки за податками»
4	Сплачено орендну плату (з каси підприємства)	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	301 «Готівка в національній валюті»
5	Повернено земельну ділянку власнику після завершення терміну операційної оренди	–	01 «Орендовані необоротні активи»

Як правило, договори оренди земельних ділянок (паїв) мають довгостроковий характер. В такому випадку об'єктом обліку слід визнавати права оренди земельних ділянок.

Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [99], право оренди земельної ділянки, набуте на підставі договору оренди, підлягає відображенню у складі нематеріальних активів, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Руденко С. В. підкреслює, що отримання економічних вигод від прав оренди чи користування можливе лише за умови їх використання більше 1-го року або операційного циклу. Таким чином, цей актив належить до складу необоротних [117].

Право користування земельною ділянкою відображається у складі нематеріальних активів у групі «Права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)» за відповідності наступним ознакам:

- 1) довгостроковий характер договору оренди (більше 1 р.);
- 2) можливість відчуження права оренди чи емфітевзису;
- 3) наявність достовірної оцінки.

Одиницею обліку прав користування земельними ділянками є окремий договір оренди земельної ділянки.

Слід зазначити, що право оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку не відображають 66 % опитаних нами аграрних підприємств. Серед тих, які ведуть такий облік, 64 % підприємств відображають права оренди на субрахунок 122 «Права користування майном», інші – на субрахунках 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» та 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

У публікації Ю. С. Бездушної [4] розкривається порядок обліку придбання прав оренди підприємством на ринку (табл. 2.7.).

В публікації С. М. Остапчука і Л. Р. Воляк [89] обґрунтовується порядок обліку первинного визнання права оренди на основі укладання договору оренди підприємства з фізичною особою. Дослідники вбачають джерело такого активу в структурі довгострокових зобов'язань та пропонують відкрити спеціальний субрахунок 533 «Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення» до рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» (табл. 2.8.).

Запропонований підхід усуває проблему подвоєння витрат, що виникають при паралельному обліку права оренди та орендних платежів, шляхом відображення права оренди як активу, а зобов'язань із орендної плати – як джерела утворення такого активу.

Ільчак О. В. [51, с. 100] для ідентифікації прав оренди пропонує відобразити останні в бухгалтерському обліку, відкривши субрахунок 128 «Права користування земельними ділянками на умовах оренди», та вбачає відображення джерела утворення цих прав на рахунку зобов'язань, пропонуючи відкриття субрахунка 533 «Зобов'язання з операційної оренди земель».

Таблиця 2.7

Відображення прав користування земельними ділянками  
(у складі нематеріальних активів) у орендаря [4, с. 216]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Оцінка земельної ділянки
	Дебет	Кредит	
<b>Придбання права користування земельною ділянкою</b>			
Відображено вартість права користування земельною ділянкою	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	Вартість згідно з договором
Включено ПДВ до податкового кредиту	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	-
Відображено витрати, пов'язані з отриманням права користування земельною ділянкою	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Фактична сума оплачених витрат
Відображено суму ПДВ з вартості робіт	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	-
Відображено право користування земельною ділянкою у складі нематеріальних активів	122 «Права користування майном»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	Вартість прав на ділянку згідно з договором і фактичні витрати, пов'язані з доведенням її до стану, придатного для використання

Таблиця 2.8

Порядок обліку первинного визнання права оренди на основі укладання договору оренди підприємства з фізичною особою [89, с. 55]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку	
	Дебет	Кредит
Відображення суми зобов'язань перед орендодавцем при укладенні договору оренди	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	533 «Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення»
Відображення права оренди у складі нематеріальних активів	122 «Права користування майном»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
Відображено амортизацію права оренди	23 «Виробництво» / 91 «Загальновиробничі витрати»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
Відображено орендний платіж, нарахований згідно договору оренди у звітному періоді	533 «Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»
Нараховано ПДФО	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	641 «Розрахунки за податками»
Виплачено орендну плату орендодавцю	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	301 «Готівка в національній валюті» / 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [75], уведення в господарський оборот прав користування земельними ділянками (в тому числі й оренди), їх інвентаризація, виведення (списання) з господарського обороту та ведення аналітичного обліку супроводжується оформленням типових форм первинного обліку, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732.

Договором оренди встановлюється строк, на який земельна ділянка передається у користування, а тому цей термін може розглядатися як строк корисного використання для цілей бухгалтерського обліку. Отже, на такий об'єкт може нараховуватися амортизація у порядку, передбаченому П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Підприємство самостійно обирає метод амортизації нематеріального активу, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умови визначити неможливо, амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». Суму нарахованої амортизації відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів [99].

На сьогодні одним із найважливіших структурних елементів орендних відносин та головним об'єктом обліку виступає орендна плата за користування земельними ділянками – платіж який орендар сплачує орендодавцю за користування земельною ділянкою незалежно від результатів своєї господарської діяльності (ч. 1 ст. 21 Закону № 161, ч. 1 ст. 286 ГКУ) [29].

Розмір, форма і строки внесення орендної плати за землю встановлюються в договорі оренди за згодою сторін (ст. 21 Закону № 161) [115]. Разом із тим у типовому договорі оренди земельної частки (паю) передбачено, що розмір орендної плати визначається за домовленістю між сторонами, але не може бути меншим від розміру, встановленого чинним законодавством. На сьогодні такий розмір становить 3 % вартості орендованої земельної частки (паю) (п. 1 Указу Президента від 02.02.2002 р. № 92/2002

«Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян – власників земельних ділянок та земельних часток (паїв)» (далі – Указ № 92/2002)) [108].

Як зазначено у ст. 21 Закону № 161 [185], обчислення розміру орендної плати за землю на дату виплати здійснюється з урахуванням індексів інфляції, якщо інше не передбачено договором оренди, тобто розмір орендної плати може коригуватися на індекс інфляції місяців, наступних після укладення договору оренди.

Перегляд розміру орендної плати за земельні ділянки, які перебувають у власності фізичних осіб, допускається за погодженням сторін (орендаря і орендодавця).

Обов'язковим додатком до договору є умови виплати орендної плати: форми і періоди її виплати. Як правило, орендна плата виплачується один раз на рік за підсумками роботи сільськогосподарського підприємства, але можлива й інша періодичність виплати – щомісячно, щоквартально або з іншою періодичністю. Якщо в договорі не зазначена періодичність здійснення платежів, орендна плата повинна виплачуватися щомісячно (ст. 762 ЦКУ) [135].

Відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» [101] та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (далі – Рекомендації № 132) [76], орендну плату за земельні ділянки та земельні частки (паї) відносять до складу інших прямих витрат.

При визначенні періоду, в якому орендну плату необхідно визнати витратами, слід керуватися п. 8 П(С)БО 16: «Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації між відповідними звітними періодами), тобто орендну плату включають щомісяця до витрат в розмірі  $1/12$  суми оренди за рік, передбаченої в договорі оренди» [101].

Зазвичай аналітичний облік розрахунків з орендної плати підприємство здійснює у «Відомості нарахування та виплати орендної плати за майно та

землю», в якій зазначається сума нарахованої орендної плати, сума податку з доходів фізичних осіб, а також кредиторська заборгованість підприємства-землекористувача перед власником земельної ділянки. Крім цього, при виплаті орендної плати у грошовій формі бухгалтер формує Платіжну відомість, в якій відображається виплата за кожним орендодавцем. Копію платіжної відомості передають уповноваженій особі орендодавця. На загальну суму виданих грошових коштів, згідно платіжної відомості, складають видатковий касовий ордер. Виплата належної суми орендної плати, що здійснюється шляхом безготівкових розрахунків, оформляється платіжним дорученням. У бухгалтерському обліку ця операція відображається за дебетом субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредитом рахунків 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках» [87, с. 137].

Виплата належної суми орендної плати може проводитися шляхом видачі продукції власного виробництва, матеріалів, сировини, МШП, шляхом надання послуг, виконання робіт тощо. При відпуску готової продукції, виробничих запасів, МШП тощо оформляється накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей; при виконанні робіт, наданні послуг – акт виконаних робіт, наданих послуг, які складаються у двох примірниках. Один примірник видається власнику майнового (земельного) паю, другий – залишається у матеріально відповідальній особі підприємства чи керівника підрозділу. Видачу кожному орендодавцю оформляють відомістю, де вказують суму, кількість і вид продукції, що видається. Отримання продукції орендодавці підтверджують своїми підписами. Надання послуг оформляють актом виконаних робіт, який підписує орендодавець.

Порядок відображення виплати орендної плати на рахунках бухгалтерського обліку (грошовими коштами, продукцією, товарами, роботами і послугами) подано у таблиці 2.9.

Зокрема, розрахунки продукцією власного виробництва, виробничими запасами слід відображати за дебетом субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредитом субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції» або 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Нарахування суми податку на додану вартість з доходів від реалізації відображається за дебетом відповідного рахунку доходів та кредитом рахунка 641 «Розрахунки за податками» [85, с. 74].

Таблиця 2.9

Облік орендної плати у орендаря в залежності від виду права власності орендодавця на земельну ділянку (приватна / державна, комунальна)

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку	
	Дебет	Кредит
Оренда земельних ділянок, власниками яких є фізичні особи		
<i>Нарахування орендної плати</i>		
Нараховано орендну плату і віднесено на рахунки витрат відповідно до використання об'єктів орендованого майна (землі)	23, 91	685
Утримано податок з доходів фізичних осіб-орендодавців (18 %)	685	641
<i>Виплата орендної плати грошовими коштами</i>		
Отримано грошові кошти в касу для виплати орендної плати	301	311
Перераховано податок з доходів фізичних осіб до бюджету (наступного банкі всього дня)	641	311
Виплачено орендну плату грошовими коштами	685	301
<i>Виплата орендної плати продукцією, товарами, послугами</i>		
Видано продукцію, товари, послуги в рахунок орендної плати	685	701-703
Нараховано ПДВ на реалізовані продукцію, товари, послуги	701-703	641
Перераховано податок з доходів фізичних осіб до бюджету (наступного банкі всього дня)	641	311
Списано собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг	901-903	20,21,22, 23, 27, 28
Віднесено на фінансові результати:		
- дохід від реалізації;	701-703	791
- собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг	791	901-903
Оренда земельних ділянок державної і комунальної власності		
Нараховано плату за землю державної і комунальної власності	23, 91	641
Сплачено плату за землю	641	311

Розрахунки шляхом надання послуг, виконання робіт в обліку найбільш доцільно відобразити за дебетом субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Нарахування суми податку на додану вартість з доходів від реалізації послуг (виконання робіт) відображається за дебетом субрахунка 703 та кредитом субрахунка 641 «Розрахунки за податками».

Невиплачена орендарем орендна плата відображається у формі 1 «Баланс» фінансової звітності підприємства-орендаря у складі інших поточних



зобов'язань (рядок 1690 «Інші поточні зобов'язання» Розділу III «Поточні зобов'язання і забезпечення» пасиву балансу).

Доходи від реалізації орендодавцю продукції, товарів, послуг (при натуральній і відробітковій формі орендної плати) включаються до складу доходів (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – рядок 2000 форми 2 «Звіт про фінансові результати», собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) відображається у рядку 2050 форми 2.

Отже, як свідчать результати проведеного дослідження, в залежності від джерела походження прав оренди земель сільськогосподарського призначення існують певні відмінності як у нарахуванні орендної плати, так і у відображенні зобов'язань з оренди на рахунках бухгалтерського обліку. На рис. 2.6 уточнено порядок відображення прав оренди в обліку залежно від виду права власності орендодавця на земельну ділянку (приватна / державна, комунальна).

Ключовими моментами при відображенні прав оренди в бухгалтерському обліку орендаря є наступні:

1. При оренді земельних ділянок державної і комунальної власності орендна плата є податковим платежем. Так, орендна плата за земельні ділянки, які перебувають у державній або комунальній власності, є загальнодержавним податком, тому земельний податок за такі земельні ділянки не сплачується, а здійснюється виплата лише орендної плати. Річна сума цього платежу визначається податковим законодавством [95], згідно з яким не може бути меншою:

- 1) для земель сільськогосподарського призначення – розміру земельного податку, що встановлюється розділом XIII Податкового кодексу України;
- 2) для інших категорій земель – трикратного розміру земельного податку, що встановлюється цим же розділом.

У цьому випадку для розрахунків зі сплати орендних платежів за земельні ділянки підприємство-орендар використовує рахунок бухгалтерського обліку 64 «Розрахунки за податками і платежами».



Рис. 2.6. Порядок відображення прав оренди в бухгалтерському обліку орендаря залежно від виду права власності орендодавця на земельну ділянку (приватна / державна, комунальна)

2. При оренді земельних ділянок, власниками яких є фізичні особи, виплачується орендна плата, яка виступає кредиторською заборгованістю перед орендодавцями. При укладенні договору оренди з фізичними особами розмір, форма і строки внесення орендної плати за землю встановлюються в договорі оренди за згодою сторін [115]. Разом з тим у типовому договорі оренди

земельної частки (паю) передбачено, що розмір орендної плати визначається за домовленістю між сторонами, але не може бути меншим від розміру, встановленого чинним законодавством. На сьогодні такий розмір становить 3 % від вартості орендованої земельної частки (паю) [108].

Для розрахунків за орендною платою з орендодавцями – фізичними особами підприємство використовує рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме – субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

При розрахунках з орендодавцями-фізичними особами у останніх виникає податкове зобов'язання, базою для обрахунку якого є сума орендної плати, оскільки орендна плата за земельні ділянки та паї для орендодавця (фізичної особи) включається до загального місячного оподатковуваного доходу (пп. 5 п. 2 ст. 164 ПКУ) [95] і підлягає оподаткуванню.

У випадку, коли дохід (винагорода) за договором оренди землі виплачується орендодавцю грошовими коштами, об'єкт оподаткування (операція постачання продукції або послуг) відсутній, тому податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються. При виплаті винагороди за договором оренди у натуральній формі або у вигляді послуг має місце постачання продукції або послуг, тому така операція є об'єктом обкладення ПДВ (ст. 185 ПКУ) [95]. При цьому базою обкладення ПДВ є договірна (контрактна) вартість товарів/послуг, але не нижча за звичайні ціни, визначені відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України [95].

У більшості випадків орендна плата за землі виплачується орендодавцям – власникам землі (фізичним особам – платникам ПДФО) у негрошовій або у змішаній формі. Орендна плата – це дохід орендодавця, який підлягає включенню до його сукупного оподатковуваного доходу. Відповідно ж до п. 164.5 Податкового кодексу України, «під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування ПДФО є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами...» [95].

Таким чином, ведення обліку розрахунків з орендної плати за землю з урахуванням того, хто виступає орендодавцем, дозволяє посилити

аналітичність облікових даних та мінімізувати затрати на відповідну звітність і контроль розрахунків із орендодавцями.

## **Висновки до розділу 2**

Найважливішим аспектом діяльності холдингів, що потребує узагальнення та аналізу на державному рівні є стан використання ними земель сільськогосподарського призначення. В дисертації розроблені пропозиції, реалізація яких дозволить запровадити систему статистичної інформації для здійснення контролю даного показника.

На сьогодні переважна більшість підприємств використовують землі сільськогосподарського призначення на правах оренди, що обумовлює необхідність пошуку раціонального варіанту їх обліку. Обґрунтовано, що в залежності від виду права власності орендодавця на земельну ділянку сільськогосподарського призначення існують певні відмінності як у нарахуванні орендної плати, так і у відображенні зобов'язань з оренди на рахунках бухгалтерського обліку. З метою удосконалення обліку оренди уточнено порядок відображення орендної плати в бухгалтерському обліку залежно від виду права власності орендодавця на земельну ділянку (приватна / державна, комунальна).

На сьогодні статистика кількості агрохолдингів не ведеться, тому неможливо виокремити й достовірно визначити площу земель, що орендуються агрохолдингами.

Актуальним і важливим є внесення відповідних змін і доповнень до П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств» в частині розшифрування окремих положень обліку гудвілу, та розробки методичних рекомендацій, що містять чітку послідовність розрахунку й обліку гудвілу, частки меншості і загальний порядок консолідації. Це забезпечить наближення національного інструктивного законодавства до вимог МСФЗ, з урахуванням особливостей економічних відносин між материнським і дочірніми підприємствами, які функціонують виключно в межах України.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

#### 3.1. Соціально-економічні та екологічні показники ефективності використання земель державної власності

Оцінюючи ефективність використання сільськогосподарських земель державної власності, потрібно розглядати соціальні, економічні та екологічні показники. Станом на 10 січня 2016 року зареєстровано 480623 заяви, які надійшли від фізичних та юридичних осіб щодо передачі земельних ділянок сільськогосподарського призначення державної власності у власність або користування площею 3083,1 тис. га, щодо яких прийнято [52]:

142823 рішення про надання дозволу на розроблення документації із землеустрою загальною площею 663,0 тис. га;

84386 рішень про надання у власність земельної ділянки загальною площею 131,1 га;

11628 рішень про надання в користування земельної ділянки загальною площею 276,5 тис. га;

1493 рішень про поновлення договору оренди земельної ділянки загальною площею 48,8 тис. га;

2844 рішення про внесення змін до договору оренди земельної ділянки загальною площею 98,0 тис. га;

563 рішення про зміну цільового призначення земельної ділянки загальною площею 8,2 тис. га;

172888 відмов у наданні дозволу на розроблення документації із землеустрою, затвердження проекту землеустрою щодо відведення земельної ділянки, поновлення договору оренди землі тощо на площу 2195,8 тис. га.

У 2016 році продано прав оренди на земельні ділянки 1134 одиниць загальною площею 27860,09. Усього вартість річної плати за користування за результатами проведення земельних торгів становила 38384,34 тис. грн.

До натуральних і кількісних екологічних показників ефективності використання земель сільськогосподарського призначення державної власності належать: рівень розораності території; ступінь еродованості ґрунтів; забруднення важкими металами; рівень радіоактивного забруднення, частка еродованих земель, змитих ґрунтів у складі сільськогосподарських угідь, витрати на проведення комплексу екологічних заходів системи землеробства; зростання вартості земельних угідь у результаті поліпшення їхньої якості й підвищення родючості ґрунтів, обсяги додаткової продукції, одержаної завдяки здійсненню екологічних заходів; додатковий чистий дохід від впровадження екологічних заходів; економічна ефективність екологічних витрат; відвернутий екологічний збиток у вартісній формі.

Близько 33% громадян України скористалися правом на безоплатну приватизацію земельних ділянок. Статтею 25 Земельного кодексу України встановлено, що при приватизації земель державних і комунальних сільськогосподарських підприємств, установ та організацій земельні ділянки передаються працівникам цих підприємств, установ та організацій, працівникам державних і комунальних закладів освіти, культури, охорони здоров'я, розташованих на території відповідної ради, а також пенсіонерам з їх числа з визначенням кожному з них земельної частки (паю).

За роки реформування земельних відносин 12412 колективних сільськогосподарських підприємств і радгоспів роздержавлено, більша частина таких земель (66% загальної кількості сільськогосподарських угідь – 27 млн га) стала основою для формування земель запасу та резервного фонду, решту – 6,9 млн га передано у приватну власність.

Одним із головних соціальних показників ефективного використання земель сільськогосподарського призначення державної власності є справедлива доступність громадян до ресурсів, тобто щоб якнайбільша кількість людей одержала безоплатно земельні ділянки у власність. Анонсований продаж колишнім Прем'єр-міністром А. П. Яценюком продаж 1 млн га земель сільськогосподарського призначення викликав жваве обговорення цього

питання. Проте реалізація згаданої заяви порушить право громадян, які відповідно до статті 25 ЗКУ претендують на вказану землю.

Соціальну ефективність господарювання можна оцінювати за продуктивністю та економією праці; рівнем життя населення; структурою розподілу доходів населення; рівнем задоволення матеріальних, духовних і естетичних потреб тощо.

Загальна площа земель згідно з формою б-зем в Україні становить 60354,9 тис. га. До земель державної власності (постійне користування, землі запасу та землі, не надані у власність і постійне користування у межах населених пунктів) віднесено 28758,4 тис. га у тому числі ріллі – 5082,4 тис. га. 31 489,2 тис. га – землі приватної власності, якими володіють 23 389 436 власників, із них ріллі – 27433,8 тис. га. Згідно з державними актами у колективній власності перебуває 55,1 тис. га, якими володіють 53602 власники, із цих земель ріллі – 9,1 тис. га.

Усього земель сільськогосподарського призначення, які входять до адміністративно-територіальних утворень, в Україні налічується 42726,4 тис. га. У загальній структурі сільськогосподарських угілів (41507,9 тис. га) рілля займає 32 541,3 тис. га, перелоги – 233,7, багаторічні насадження – 892,4 тис. га, у тому числі сади – 727,2, виноградники – 113,5, інші багаторічні насадження – 51,7 тис. га. Площа сіножатей становить – 2406,4 тис. га, пасовищ – 5434,1, із них гірських – 121,9 тис. га.

Площа лісів та інших лісовкритих територій у нашій державі станом на 1 січня 2016 року сягає 10633,1 тис. га, забудованих земель – 2552,9, відкритих заболочених земель – 982,3, сухих відкритих земель з особливим рослинним покривом – 13,2 тис. га.

З усіх земель до природоохоронного призначення віднесено 2906,1 тис. га, оздоровчого – 28,2, рекреаційного – 108,7 та історико-культурного призначення – 53,2 тис. га.

До економічних показників ефективності використання земель сільськогосподарського призначення державної власності можна віднести

прибуток, який одержує управлінець у результаті передачі в користування наявних ресурсів.

Якщо земельні ділянки не передаються у користування, а використовуються відповідними суб'єктами державного сектора економіки, то до таких показників належать валовий прибуток, урожайність сільськогосподарських культур, обсяг валової й товарної продукції, розмір поточних витрат і фондів вкладень, дохідність виробництва, продуктивність праці, фондвіддача, матеріаломісткість, валовий і чистий дохід, рівень рентабельності. Землевіддача – це вихід продукції з одиниці площі угідь, а земельмісткість відображає ємність земельних ресурсів в одиниці продукту, ступінь задоволення споживчих потреб населення.

Щоб оцінити вартість земельних ресурсів при використанні сільськогосподарських угідь, А. М. Третяк пропонує виконати такі дії [132]:

- 1) обчислити площу ріллі переведенням продуктивності інших сільськогосподарських угідь через поправочні коефіцієнти типів ґрунтів;
- 2) визначити нормальну врожайність зернових культур ( $У_n$ );
- 3) розрахувати зерновий еквівалент ( $У_e$ , ц/га), беручи до уваги чистий дохід, одержаний від зернових та інших сільськогосподарських культур;
- 4) визначити валовий дохід з 1 га земель від вирощування зернових культур з урахуванням зернового еквівалента ( $ВД$ );
- 5) обчислити питому вагу земельної ренти у валовому доході ( $d$ );
- 6) визначити земельну ренту на одиницю площі ( $R_z$ );
- 7) оцінити вартість земельного капіталу методом капіталізації земельної ренти ( $Вз_k$ ).

Площу сільськогосподарських угідь, виражених через продуктивність ріллі, обчислюють за формулою 3.1 [132].

$$P = P_p + P_{б.н.} \times K_{б.н.} + P_c \times K_c + P_n \times K_n, \quad (3.1.)$$

де  $P_p$  – площа ріллі, га;

$P_{б.н.}$  – площа багаторічних насаджень, га;

$K_{б.н.}$  – середньозважений коефіцієнт продуктивності багаторічних насаджень відносно ріллі;



$P_c$  – площа сіножатей, га;

$K_c$  – середньозважений коефіцієнт продуктивності сіножатей відносно ріллі;

$P_n$  – площа пасовищ, га;

$K_n$  – середньозважений коефіцієнт продуктивності пасовищ відносно ріллі.

Нормальну врожайність розраховують за методикою як середньозважену фактичну врожайність сільськогосподарських культур.

$U_e$  – зерновий еквівалент, тобто вартість земель, виражена через урожайність (ц) або гривнях. Для визначення цього показника потрібно порівняти чистий дохід оціночних культур відносно чистого доходу від вирощування зернових. Указаний показник є комплексним і включає врожайність сільськогосподарських культур та оцінку придатності земель для вирощування основних культур, витрати на вирощування, збереження родючості ґрунтів. Для визначення показника умовного виходу зерна з 1 га земель потрібно [132]:

- 1) обчислити чистий дохід від виробництва продукції по кожній оціночній культурі з урахуванням середніх реалізаційних цін;
- 2) визначити різницю в дохідності кожної культури відносно зернових;
- 3) знайти добуток одержаних результатів і питомої ваги культури в загальній структурі посів та підсумувати;
- 4) до одержаної величини додати показники відмінностей («-» або «+») у витратах на обробіток 1 га зернових культур та збереження родючості ґрунтів;
- 5) від одержаного значення відняти вартість зерна, одержану в результаті множення величини нормальної врожайності зерна на різницю між регіональною вартістю зерна і середньою по державі;
- б) перевести одержаний результат (грн) в обсяг зерна (врожайність у зерновому еквіваленті) через середню ціну реалізації пшениці та додати до показника нормальної врожайності пшениці.

Вартість земельної ренти визначають за показниками капіталізації земельної ренти ( $R_3$ ) – нагромадження земельної ренти протягом періоду

окупності капіталу при відповідному банківському відсотку. Її матеріальною основою є диференціальний дохід ( $D_d$ ), що характеризує економічну ефективність використання земель, враховуючи якісний склад та використання. Він утворюється на основі додаткового продукту на кращих і середніх землях у результаті вищої продуктивності праці й становить частину чистого доходу, що перевищує ту частину, яка необхідна для забезпечення розширеного виробництва [132].

Показник окупності витрат ( $O_v$ ) визначає продуктивність праці та показує різницю якості земель за умови однакового виробництва і різних витрат у регіональних умовах [133]. На основі цього показника розраховують питому вагу диференціального доходу у валовій продукції ( $d$ ). Він визначається добутком величини фактичних витрат ( $V_\phi$ ) на вихідний коефіцієнт їхньої окупності 1,35 ( $O_{v_{вих}}$ ) як верхня межа виробництва продукції рослинництва з 1 га відносно гірших земель, що є необхідною для розширеного виробництва (формули 3.2–3.5).

$$ОП = V_\phi \times O_{v_{вих}}, (3.2)$$

$$d = \frac{O_{v_\phi} \times O_{v_{вих}}}{O_{v_\phi}}, (3.3)$$

$$O_{v_\phi} = \frac{ВД}{V_\phi}, (3.4)$$

$$ВД = Y_e \times Ц_{зм}, (3.5)$$

де  $Ц_{зм}$  – закупівельна ціна пшениці у відповідному році згідно зі статистичними даними.

Якщо земельна рента дорівнює диференціальному доходу, то отримуємо формулу 3.6.

$$R_z = ВД \times d, (3.6)$$

Диференціальний дохід утворюється з диференціального доходу I ( $D_{дI}$ ), який дорівнює земельній ренті I ( $R_{зI}$ ) (форм. 3.7, 3.8), що є матеріальною основою земельного капіталу і диференціального доходу II ( $D_{дII}$ ), який

дорівнює земельній ренті II ( $R_{3II}$ ) (форм. 3.9) та є матеріальною основою інтелектуальної складової капіталу.

$$R_{3I} = V_{ВИХ} \times O_{ВФ} \times d, (3.7)$$

$$V_{ВИХ} = \frac{ВД_{ВИХ}}{1,35}, (3.8)$$

$$R_{3II} = R_3 - R_{3I}, (3.9)$$

Вартість земельних ресурсів ( $V_{зк}$ ) на одиницю площі розраховують за формулою 2.10

$$V_{зк} = \frac{R_3 \times 100}{n}, (3.10)$$

де  $n$  – норма банківського відсотка, який визначають за ставкою річних валютних депозитів комерційних банків з урахуванням поправок на всі види ризиків.

На думку С. Л. Дусановського, показником ефективного використання земельних ресурсів є виробництво валової продукції з одиниці земельної площі при найменших виробничих витрат з урахуванням економічної оцінки землі зі збереженням балансової родючості ґрунту. Цю залежність можна відобразити формулою 3.11 [39].

$$E_3 = (\max \quad )(\min \quad ) \sum_{i=1}^n O_i \times C_j, (3.11)$$

де  $E_3$  – ефективність використання землі;

$O_i$  – обсяг продукції на 1 балогектар;

$C_j$  – затрати на виробництво цієї продукції;

$\sum$  – сума балів.

Зазначений показник як стверджує автор, дає змогу врахувати економічну оцінку землі та інтенсивність її використання [93, с. 300–304].

Провідними науковцями до показників екологічної ефективності використання сільськогосподарських угідь віднесено площу ґрунтів, яку вилучено із сільськогосподарського обороту, структуру та ефективність витрат на охорону і відтворення земельних ресурсів, збереження гумусу тощо.

Андрійчук В. Г. наголошує, що для оцінки потрібно використовувати частку чистого прибутку підприємства, яка спрямована на екологічні заходи,

відсоток сільськогосподарської продукції у загальному обсязі її виробництва, в якій вміст залишків пестицидів, нітратів і нітритів нижчий від граничнодопустимих норм. Автором пропонується узагальнююча система показників економічної ефективності використання основних ресурсів суб'єктів підприємницької діяльності, що займаються сільським господарством [1].

Москаленко А. М. пропонує під поняттям «екологічна ефективність використання земель» розуміти ефективність, пов'язану з витратами на підтримку угідь, які зазнали забруднення, ущільнення та інших можливих негативних впливів, що можуть погіршити якість ґрунту, а також із витратами на підтримку природної родючості ґрунтів і балансу поживних речовин [79].

Як стверджує Будзак В.М., економічно і екологічно ефективне сільськогосподарське землекористування завжди пов'язане з певними обмеженнями, зокрема, в обсягах залучених ресурсів, а також у масштабах та в інтенсивності власне землекористування. Ефективне сільськогосподарське землекористування - це формування економічно вигідних й одночасно екологічно збалансованих напрямів використання земель сільськогосподарського призначення за допомогою дійових економічних, екологічних, правових, організаційних і соціальних механізмів [19, с 11].

Білик Ю. Д. зазначав, що узагальнюючим показником економічної ефективності є співвідношення додаткового чистого доходу, який одержано від залучення додаткових коштів та ресурсів, і суми додаткових витрат, тобто коефіцієнт ефективності інтенсифікації [11].

### **3.2. Грошова оцінка сільськогосподарських угідь як економічна основа оцінки ефективності їх використання**

Статтею 14 Конституції України встановлено, що земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Чинне земельне законодавство ґрунтується на принципах поєднання особливостей використання землі як територіального базису, природного ресурсу й основного засобу виробництва. Близько 69% площі у структурі

земельного фонду нашої держави становлять сільськогосподарські землі [130]. Згідно з ч. 2 статті 67 Бюджетного кодексу України одним із головних джерел надходжень до місцевих бюджетів є податок на майно (складова частина якого – це плата за землю), що зараховується до відповідних місцевих бюджетів. Тому актуальні дані нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та справедливість їхніх нарахувань забезпечать сталий економічний розвиток громад.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 року № 213 «Про Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів» нормативна грошова оцінка земельних ділянок здійснюється з метою визначення розміру земельного податку, державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законом, орендної плати за земельні ділянки державної й комунальної власності, втрат сільськогосподарського та лісогосподарського виробництва, а також при розробленні показників і механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель.

Інформаційною базою для земель сільськогосподарського призначення є матеріали Державного земельного кадастру і внутрішньогосподарського землевпорядкування тощо.

Законом України «Про оцінку земель» від 11 грудня 2003 року за № 1378-IV визначено поняття «рентний дохід (земельна рента)» як дохід, який можна одержати із землі як фактора виробництва залежно від якості й місця розташування земельної ділянки.

Диференціальний рентний дохід – це дохід з орних земель за економічною оцінкою виробництва зернових культур. Абсолютний рентний дохід – стале значення – 1,6 ц, що визначається на землях із гіршими якісними показниками. Загальний рентний дохід – це сума диференціального й абсолютного рентного доходів.

Нормативна грошова оцінка земель здійснюється за принципом «від загального до часткового», тобто спочатку в цілому по Україні, а потім по

Автономній Республіці Крим, областях, кадастрових і адміністративних районах, сільськогосподарських підприємствах, окремих земельних ділянках.

Для розрахунку нормативної грошової оцінки використовуються дані економічної оцінки, яка була проведена у 1988 році. В її основу покладено рентний дохід, що створюється при виробництві зернових культур. У повному обсязі нормативну грошову оцінку земель сільськогосподарського призначення була проведена станом на 01 липня 1995 року.

У Методиці наведено формулу для розрахунку нормативної грошової оцінки земель по Україні (форм. 3.12)

$$P_{\text{дн}} = (Y \times Ц - З - З \times K_{\text{НР}}) / Ц \quad (3.12)$$

де  $P_{\text{дн}}$  – диференціальний рентний дохід з 1 га орних земель, ц;

$Y$  – урожайність зернових з 1 га, ц;

$Ц$  – ціна реалізації центнера зерна;

$З$  – виробничі затрати на гектар;

$K_{\text{НР}}$  – коефіцієнт норми рентабельності.

Коефіцієнти індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати її проведення й становлять: 1996 рік – 1,703, 1997 – 1,059, 1998 – 1,006, 1999 – 1,127, 2000 – 1,182, 2001 – 1,02, 2005 – 1,035, 2007 – 1,028, 2008 – 1,152, 2009 – 1,059, 2010 – 1,0, 2011 – 1,0, 2012 – 1,0, 2013 – 1,0, 2014 – 1,249, 2015 – 1,433, 2016 рік – 1,20. Нормативна грошова оцінка земель за 2002, 2003, 2004 і 2006 роки не індексувалася.

Відповідно до пункту 6 підрозділу 6 Перехідних положень Податкового кодексу України (в редакції Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році») встановлено, що індекс споживчих цін за 2015 рік, який використовується для визначення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь (ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей, пасовищ і перелогів), застосовується із значенням 120%. Враховуючи викладене, коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки

сільськогосподарських угідь (ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей, пасовищ та перелогів) за 2015 рік становить 1,2.

До даних нормативної грошової оцінки 1 га ріллі окремої земельної ділянки, розрахованих станом на 1 липня 1995 року, застосовується коефіцієнт індексації 1,756. Це пояснюється врахуванням змін у рентному доході, котрий створюється при виробництві зернових культур. Згаданий коефіцієнт затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 31 жовтня 2011 року № 1185 «Про внесення змін до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів». Проте проведена актуалізація показників оцінки не забезпечила підвищення їхньої об'єктивності.

Уже понад чверть століття нормативну грошову оцінку земель сільськогосподарського призначення здійснюють на основі даних економічної оцінки 1981–1987 років, що звичайно ставить під сумнів адекватність одержуваних даних. Адже прив'язка останніх призводить до використання необ'єктивних і застарілих економічних показників, які давно втратили актуальність та не відповідають сучасним організаційно-економічним і технологічним умовам ведення сільськогосподарського виробництва [70].

Дані нормативної грошової оцінки також залежать від цін на зерно, але не враховують реальної динаміки собівартості виробництва сільськогосподарської продукції. Це спотворює земле оціночні показники та перешкоджає здійсненню їхньої об'єктивної актуалізації в рамках чинної методики. Викликає сумніви актуальність коефіцієнта норми рентабельності та терміну капіталізації рентного доходу.

Статтею 18 Закону України «Про оцінку земель» визначено, що нормативна грошова оцінка земель проводиться не рідше ніж один раз на 5–7 років. Однак ця норма не дотримується, бо фактично останній раз така оцінка була здійснена у 1995 році.

Чинна методика також порушує положення статті 1 згаданого Закону, відповідно до якої нормативна грошова оцінка земельних ділянок визначається

за встановленими і затвердженими нормативами, проте не передбачає процедури визначення та затвердження відповідних нормативів.

Ібатуллін Ш. І. було здійснено дослідження впливу факторів на формування земельної ренти [49]. Проведений дисперсійний аналіз показав, що урожайність зернових практично не зумовлюється балом бонітету ґрунтів, де коефіцієнт співвідношення 0,22%. Проте спостерігається залежність (12,12 %) від витрат на одиницю площі посіву. Подальший аналіз дав можливість встановити, що урожайність залежить на 66,9% від зовнішніх факторів (економічних та кліматичних умов). На 5 % залежить від організаційно-правової форми господарювання та на 8,5 % від спеціалізації та концентрації виробництва агропідприємства. Застосувавши кореляційно-регресійну модель вдалося також встановити, що лінійна залежність між балом бонітету і урожайністю є недостовірною.

Відповідно до «Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», ухваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 року, і Плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» у 2015 році, затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 04 березня 2015 року № 213-р, планувалося проведення в 2015 році загальнонаціональної нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення з подальшим здійсненням її переоцінки не рідше ніж один раз на 10 років; розроблення та подання проекту Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення»; затвердження порядку нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення. Метою вказаної Стратегії є запровадження в нашій державі європейських стандартів життя та вихід України на провідні позиції у світі. Однак нині це лише прописані норми, які й досі не виконані.

Проаналізувавши недоліки існуючої Методики, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 року № 213, нова методика повинна вирішувати ряд таких завдань, як:



1) здійснення актуалізації, яка дасть змогу спростити методика оцінки і буде відповідати чинним нормам земельного законодавства;

2) для одержання об'єктивних даних необхідно диференціювати землі у відповідності до середнього розміру орендної плати. Інформаційною базою для визначення показників будуть офіційні дані Державної служби геодезії, картографії та кадастру;

3) нові методичні підходи спростять доступ землевласників і землекористувачів ділянок до таких даних наданням витягу з технічної документації з нормативної грошової оцінки земель, визначеної на основі загальнодоступних даних, і надаватимуться через мережу Інтернет.

Для визначення показників нормативної грошової оцінки сільськогосподарських земель згідно із запропонованою методикою, із застосуванням показників чистого операційного доходу потрібно здійснити такі дії:

1) обчислити дані диференціального й абсолютного рентного доходу по Україні;

2) розрахувати показник нормативної грошової оцінки орних земель і про індексувати його відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 31 жовтня 2011 року № 1185 «Про внесення змін до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів»;

3) із застосуванням коефіцієнтів індексації кумулятивно станом на 01 січня 2016 року визначити нормативну грошову оцінку земель;

4) обчислити середньозважений показник орендної плати станом на 01 січня 2016 року;

5) розрахувати показники нормативної грошової оцінки у кожній області України згідно із запропонованою методикою.

Для визначення грошової оцінки ріллі використовуються такі вихідні дані:

1) середньорічна врожайність зернових з 1 га за 1986–1990 роки (31,5 ц);

2) середньорічна ціна реалізації 1 ц зерна за 1986–1990 роки (17 крб);

3) середньорічні виробничі витрати на 1 га вирощування зерна за 1986–1990 роки (303 крб);

4) коефіцієнт норми рентабельності, який застосовували при проведенні економічної оцінки земель у 1988 році (0,35);

5) абсолютний рентний дохід (Ран), що утворюється на гірших за якістю землях у сільському господарстві й установлений в Україні на 1 га угідь у розмірі 1,6 ц зерна.

Диференціальний рентний дохід розраховують за формулою 3.13.

$$P_{\text{дн}} = (Y \times \text{Ц} - 3 - 3 \times K_{\text{НР}}) / \text{Ц} = 7,40 \text{ ц} \quad (3.13)$$

Загальний рентний дохід визначають додаванням показника диференціального й абсолютного (1,60 ц) рентного доходу, в результаті чого одержують 9,0 ц.

Нормативну грошову оцінку орних земель розраховують за формулою 3.14.

$$\Gamma_{\text{ОЗ}} = P_{\text{Здн}} \times \text{Ц} \times T_{\text{К}} = 371 \text{ млн крб} \quad (3.14)$$

Індексацію вказаного значення здійснюють відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 31 жовтня 2011 року № 1185 «Про внесення змін до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів» на 1,756 і на кумулятивний показник індексації станом на 1 січня 2016 року – 4,796.

Таким чином, з урахуванням індексації нормативна грошова оцінка орних земель в Україні у 2016 році становить 31 244,54 грн/га.

Знаходимо середньозважений показник орендної плати по Україні за формулою 3.15

$$O_{\text{СЗ}} = \frac{\sum O_{n+1} \times \Pi_{n+1}}{\sum \Pi}, \quad (3.15)$$

де  $O_{\text{СЗ}}$  – середньозважений показник оренди по Україні, грн;

$O_{n+1}$  – розмір орендної плати по області, грн;

$\Pi_{n+1}$  – площа орендованих земель по області, га;

$\sum \Pi$  – сума орендованих площ по Україні, га.

Середньозважений показник орендної плати по Україні становить 740,29 грн/га.

Нормативну грошову оцінку земель сільськогосподарського призначення обчислюють за формулою 3.16.

$$\text{НГО}_{\text{с/г}} = \frac{\Gamma_{\text{О.З}} \times \text{О}_{\text{п+1}}}{\text{О}_{\text{С.З}}}, \quad (3.16)$$

де  $\text{НГО}_{\text{с/г}}$  – нормативна грошова оцінка по області, грн;

$\Gamma_{\text{О.З}}$  – нормативна грошова оцінка 1 га орних земель, земель під багаторічними насадженнями, природними сіножатями і пасовищами в Україні, грн;

$\text{О}_{\text{п+1}}$  – орендна плата у відповідній області, грн;

$\text{О}_{\text{С.З}}$  – середньозважений показник оренди по Україні, грн.

Показано, що сучасна нормативна грошова оцінка земель має становити від 12 518,26 грн/га у Закарпатській області до 56 007,19 грн/га у Полтавській області (рис. 2.6).

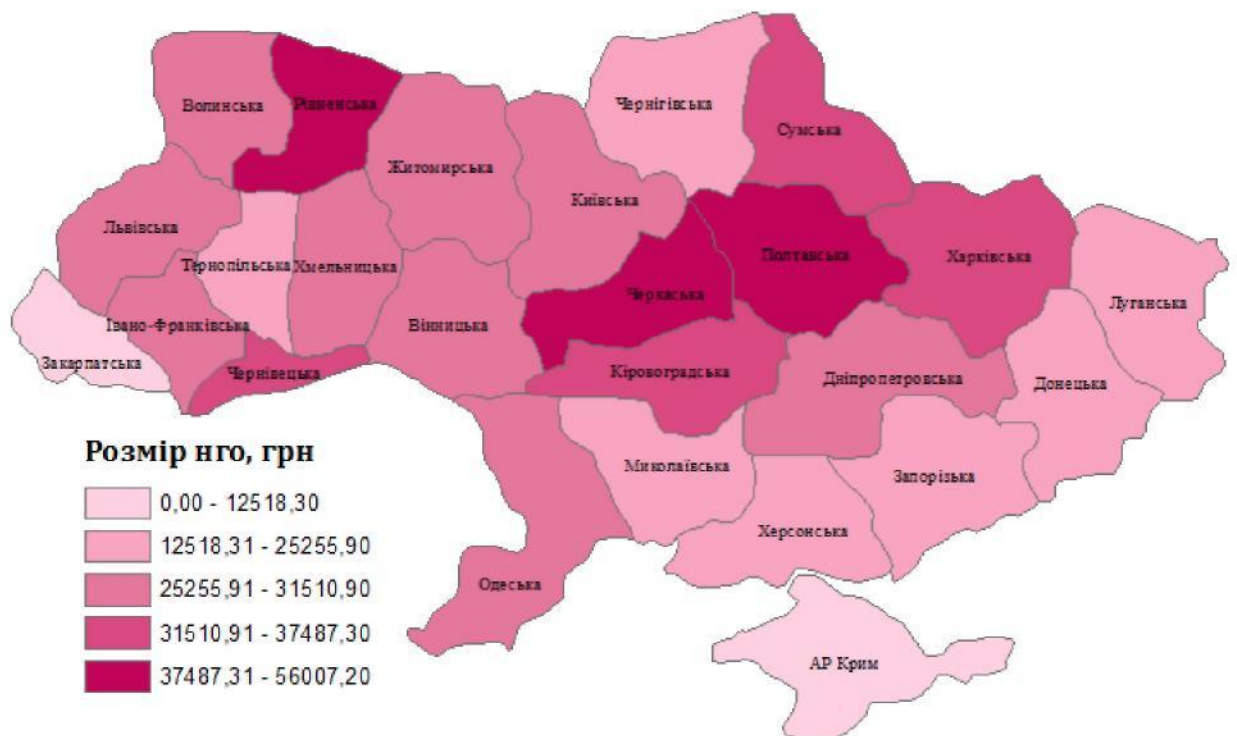


Рис. 2.6. Прогнозні дані нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, грн (за даними Держгеокадастру [68])

У розвинених країн світу при розрахунку нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь використовують масові ринкові показники. Вихідні дані є загальнодоступними і малозатратними, що дає змогу мінімізувати трудові та фінансові витрати на розрахунок цих показників.

Отже, чинна Методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення не відповідає нормам земельного законодавства й сучасним економіко-правовим умовам сільськогосподарського землекористування та унеможлиблює нормальне функціонування економічних механізмів.

### **3.3. Комплексне оцінювання економічної ефективності використання сільськогосподарських земель державними інституціями**

Протягом багатьох років формуються і пропонуються різні підходи до економічної оцінки ефективності використання сільськогосподарських земель. Методи оцінки залежать від поставленої мети оцінки землекористування та розв'язання її практичного завдання.

Щоб визначити, наскільки виправданими є витрати для досягнення потрібного результату в сільськогосподарському землекористуванні, використовують показник еколого-економічної ефективності. Його розраховують як економічну ефективність екологічних витрат або загальну результативність процесу виробництва сільськогосподарської продукції, а беручи до уваги урахуванням екологічний вплив сільського господарства на навколишнє середовище (земельні ресурси) [139].

Ефективність природокористування С. Н. Бобилев, А. Ш. Ходжаєв пропонують визначати за результатом (ефектом), вираховуючи з вартості продукції природокористування екологічні витрати та витрати на її виробництво (форм. 3.17) [13].

$$EEE = \frac{EE_{\text{ef}}}{EE_{\text{в}}}, \quad (3.17)$$

де  $EEE$  – еколого-економічна ефективність використання земельних ресурсів у сільському господарстві;

$EE_{ef}$  – еколого-економічний ефект;

$EE_B$  – еколого-економічні витрати.

За даними О.О. Медведєвої, еколого-економічну ефективність землекористування потрібно визначати з урахуванням фактора часу (форм. 3.18) [139].

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{EEB_t - EEZ_t - EEBT_t}{(1+r)^t}, \quad (3.18)$$

де  $NPV$  – еколого-економічна ефективність землекористування з урахуванням фактора часу,

$EEB_t$  – еколого-економічні вигоди;

$EEZ_t$  – еколого-економічний збиток;

$EEBT_t$  – еколого-економічні витрати;

$t$  – рік оцінки;

$r$  – ставка дисконтування.

Група економістів на чолі з П. Ф. Парамоном до основних натуральних і вартісних показників економічної ефективності використання земель сільськогосподарського призначення відносять: урожайність культур, ц/га; вартість валової продукції, валового й чистого доходу, прибутку на 1 га, руб.; окупність витрат, руб.; рентабельність, %. Додатковими показниками можуть бути: сільськогосподарських угідь щодо загальної площі землекористування, %, розораність сільськогосподарських угідь, %, частка інтенсивних сільськогосподарських культур у структурі посівів, %, питома вага зрошуваних земель щодо загальної площі сільськогосподарських угідь, % [137].

Колектив авторів під керівництвом І. О. Мінакова до вищезгаданих показників додає також землевіддачу, землеємність, виробництво основних сільськогосподарських культур на 100 га ріллі, ц, виробництво основних видів тваринницької продукції на 100 га сільськогосподарських угідь, ц [138].

Економіст В. Т. Водянніков поділяє показники на три групи: узагальнюючі, приватні, допоміжні. До першої групи належать розмір

прибутку, вартість виробленої продукції, вихід кормових одиниць на 100 га сільськогосподарських угідь. Приватними показниками є врожайність культур, вихід кормових одиниць на 1 га окремих угідь, обсяг виробництва молока, м'яса на 100 га порівняльних угідь. Собівартість продукції, трудомісткість, фондомісткість, окупність витрат віднесено до допоміжних показників економічної ефективності використання земель сільськогосподарського призначення.

Деякі науковці вважають, що необхідно брати до уваги також віддачу балогектара і чистий дохід балогектара. Ці показники визначають на основі цінності продукції рослинництва, яка представлена грошовим потоком, а також на підставі економічної оцінки земель з урахуванням родючості ґрунтів. Використання вказаних показників дає змогу порівняти різні за якістю землі у кадастрових гектарах. Авторами запропоновано визначати віддачу балогектара, як функцію ряду змінних та розраховується за формулою 3.19 [45]

$$O = F(X_1, X_2, X_3, X_4), \quad (3.19)$$

де  $X_1$  – вартість  $i$ -го виду товарної продукції рослинництва, руб., яка залежить від обсягу виробництва, т ( $q_i$ ) і цін реалізації, руб. ( $p_i$ );

$X_2$  – вартість  $j$ -го виду товарної продукції тваринництва, руб., яка залежить від обсягу виробництва, т ( $q_i$ ) і цін реалізації, руб. ( $p_i$ ), скоригована з урахуванням частки витрат на корми власного виробництва у структурі собівартості  $j$ -го виду товарної продукції тваринництва;

$X_3$  – площа сільськогосподарських угідь, га;

$X_4$  – сукупний ґрунтовий бал, який характеризує якість земель із погляду родючості.

Для визначення економічної ефективності використання земель сільськогосподарського призначення науковцями пропонується використовувати вихід валової продукції, валового і чистого доходу, прибуток з розрахунку на одиницю порівнянної (кадастрової) площі сільськогосподарських угідь (форм. 3.20) [45].

$$S_K = \frac{S_P B_1 + S_C B_2 + S_{II} B_3}{100}, \quad (3.20)$$

де  $S_p$  – площа ріллі, га;

$S_c$  – площа сіножатей, га;

$S_{п}$  – площа пасовищ, га;

$B_1$  – бал оцінки ріллі;

$B_2$  – бал оцінки сіножатей;

$B_3$  – бал оцінки пасовищ.

Податковим кодексом України встановлено, що земельний податок – це обов'язковий платіж, який справляється з власників земельних ділянок і земельних часток (паїв), а також із постійних землекористувачів. Орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності – обов'язковий платіж, який орендар уносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. Підстава для нарахування орендної плати за земельну ділянку – договір її оренди. Платником орендної плати є орендар земельної ділянки. Звільняються від оподаткування орендної плати за земельні ділянки, що знаходиться у власності держави або територіальної громади, якщо така орендна плата повністю зараховується до відповідних бюджетів. Об'єктом оподаткування слугує земельна ділянка, надана в оренду.

Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) та орендарем. При цьому річна сума платежу не може бути меншою 3% і перевищувати 12% нормативної грошової оцінки.

Аналіз середнього розміру річної орендної плати залежно від нормативної грошової оцінки за результатами земельних торгів і надання земель на неконкурентних засадах наведено на рисунку 2.7.

Найбільша річна сума орендної плати на неконкурентних засадах у Житомирській і Рівненській областях – 5% нормативної грошової оцінки. В результаті проведення земельних торгів у формі аукціону максимальний розмір орендної плати становить 20,5 у Хмельницькій, 19,4 – Черкаській області.

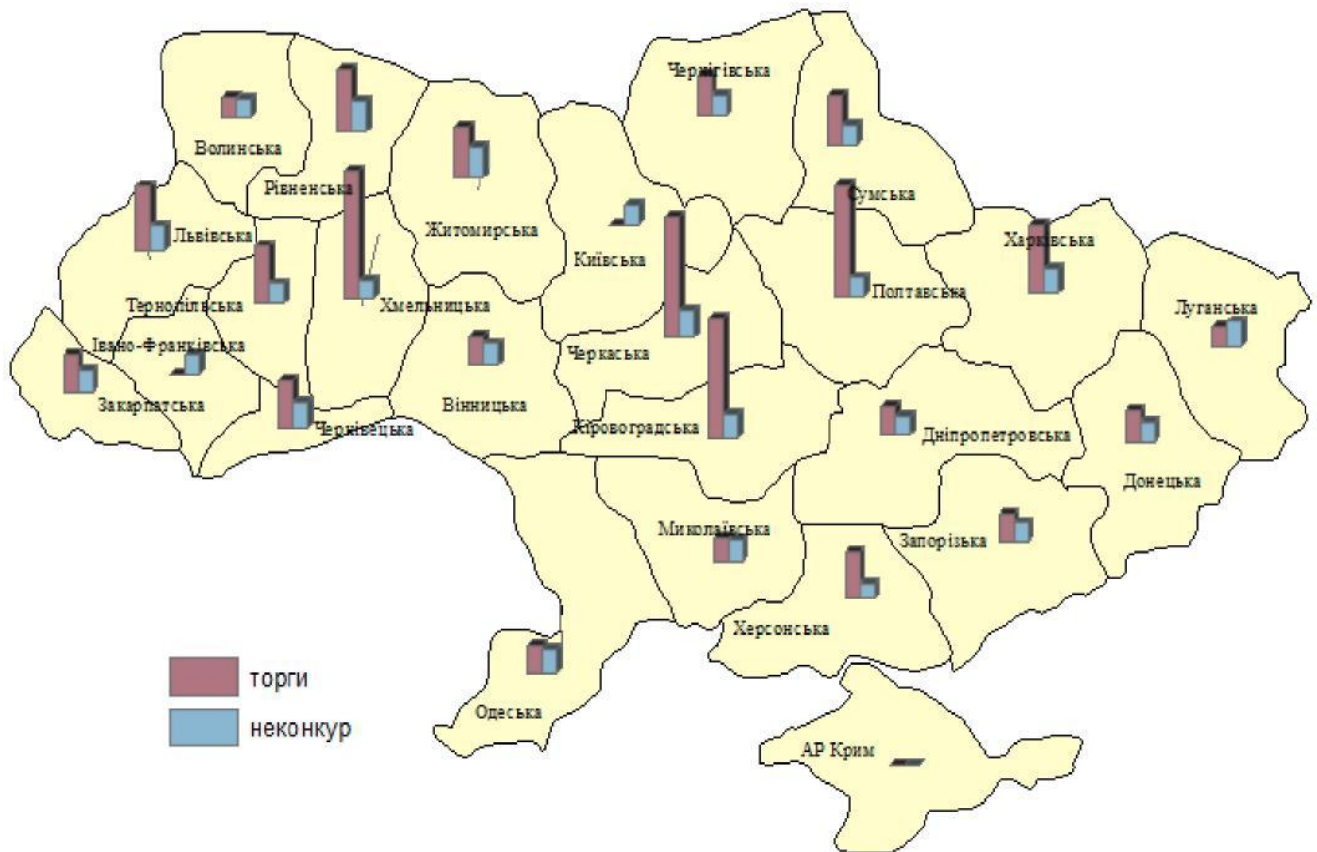


Рис. 2.7. Середній розмір річної орендної плати залежно від нормативної грошової оцінки за результатами земельних торгів і надання земель на неконкурентних засадах (за даними Держгеокадастру [68]).

Дані щодо середнього розміру орендної плати в Україні станом на 1 квітня 2017 р. у розрізі областей наведені на рисунку 2.8.

Середній розмір орендної плати в Україні становить 727,6 грн, найменший він у Закарпатській області – 296,6 грн, а найбільший показник у Черкаській, Рівненській, Кіровоградській областях – відповідно 1121,7 грн, 1068,8 грн, 888,2 грн.

Середній розмір орендної плати за землі сільськогосподарського призначення державної форми власності в 2017 році відображено на рисунку 2.9.

Максимальний розмір орендної плати становить 2489,7 грн у Хмельницькій області, 2175,2– Рівненській, 2095,16– у Полтавській. Проте мінімальні показники в Луганській області – 582,6 грн, Чернігівській – 694,93 та Волинській – 740,1 грн. Середнє значення по Україні – 1377,8 грн.





Рис. 2.8. Середній розмір орендної плати сільськогосподарських земель в Україні станом на 1 квітня 2017 року (за даними Держгеокадастру [125])

Розмір орендної плати за землі сільськогосподарського призначення приватної та державної форм власності відображено на рисунку 2.10.

Проаналізувавши вищенаведені дані, можна стверджувати, що у всіх областях середній розмір орендної плати за землі сільськогосподарського призначення державної форм власності станом на 1 січня 2015 року більший, ніж за землі приватної власності. Це пояснюється тим, що площа земель державної форми власності, які передаються в оренду, переважно більша від середнього розміру (4,0 га) земельних ділянок приватної власності. Договори оренди державних земель укладаються на довший строк порівняно з приватними, а це також впливає на вартість обслуговування договорів. Оренда таких земель зменшує ризики ведення агробізнесу та стає основою сталого прибутку.

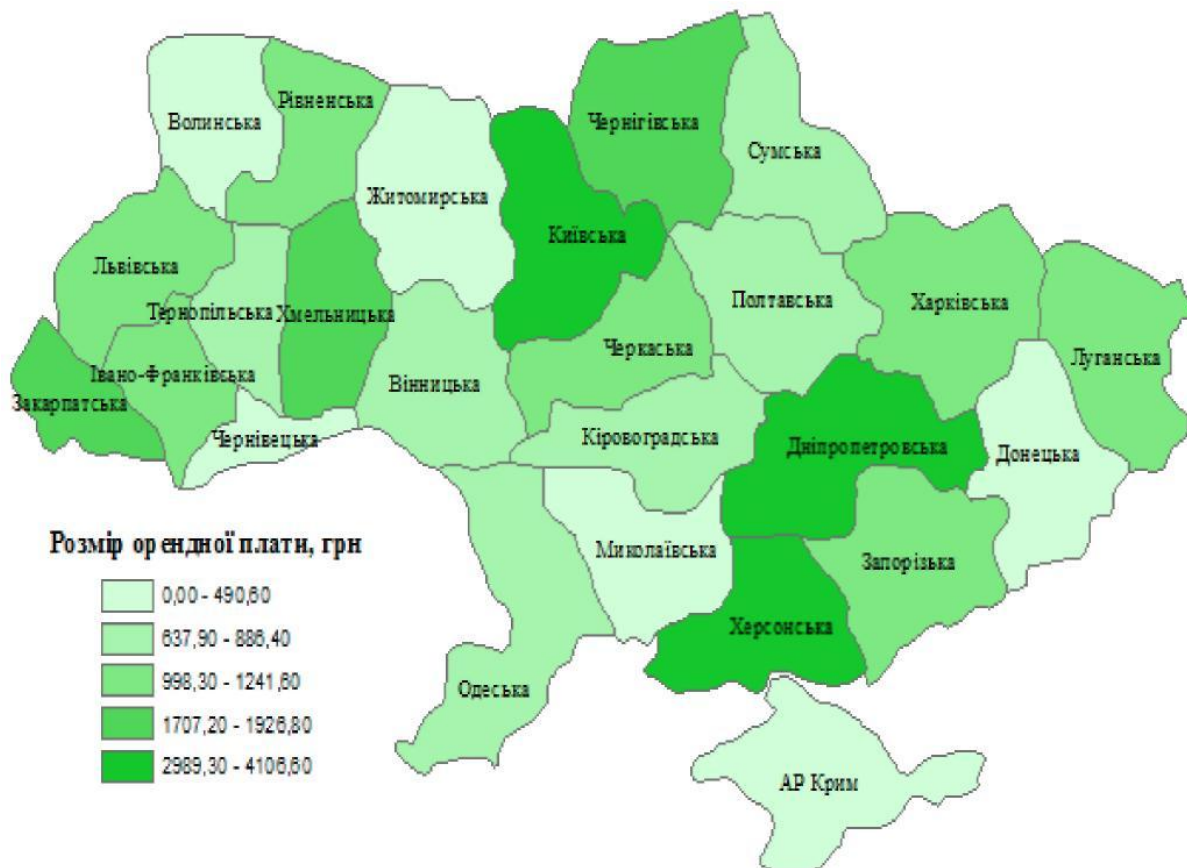


Рис. 2.9. Середній розмір орендної плати за землі сільськогосподарського призначення державної форми власності у 2015 році (за даними *Ліга.net* [121] та *Держгеокадастру* [125])

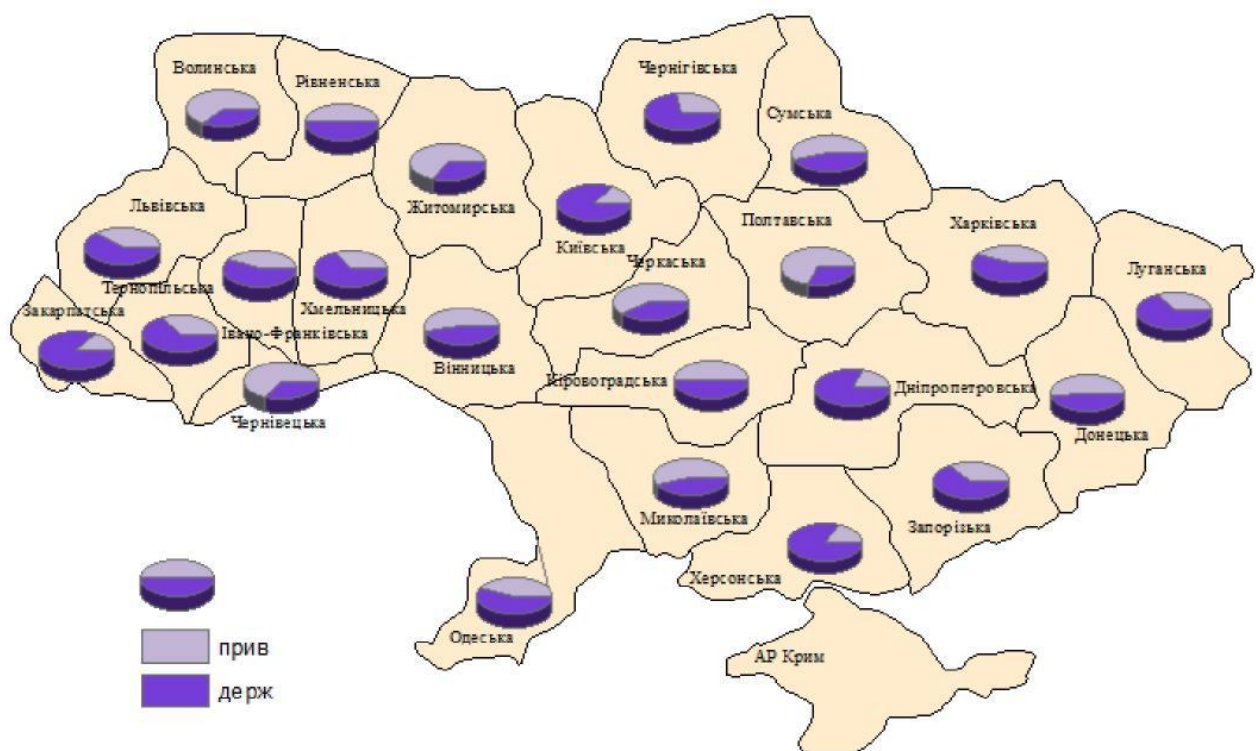


Рис. 2.10. Розмір орендної плати за землі сільськогосподарського призначення приватної та державної форм власності (за даними *Ліга.net* [74])

Лінійну залежність між розміром орендної плати за земельні ділянки державної та приватної форм власності визначають за допомогою коефіцієнта кореляції Пірсона розрахованого за формулою 3.21

$$r_{xy} = \frac{\sum_{i=1}^m (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^m (x_i - \bar{x})^2 \sum_{i=1}^m (y_i - \bar{y})^2}}, \quad (3.21)$$

де  $r_{xy}$  – коефіцієнт кореляції Пірсона;

$x_i$  – показники орендної плати за земельні ділянки приватної власності;

$y_i$  – показники орендної плати за земельні ділянки державної власності;

$\bar{x}$  – середній показник орендної плати за земельні ділянки приватної власності;

$\bar{y}$  – середній показник орендної плати за земельні ділянки державної власності.

Кореляційний зв'язок наявний тоді, коли явище, яке досліджується, піддається впливову не одного, а багатьох факторів. Показник кореляції завжди набуває значення в числовому інтервалі від  $-1$  до  $+1$ . Знак коефіцієнта показує «напрямок» зв'язку. Додатний коефіцієнт кореляції ( $r_{xy} > 0$ ) свідчить про «прямий» зв'язок між ознаками (тобто такий, коли зростання однієї ознаки збільшує значення іншої ознаки), а від'ємний ( $r_{xy} < 0$ ) – про «зворотний» зв'язок (такий, коли зростання однієї ознаки призводить до зменшення іншої ознаки). У нашому випадку існує «зворотний» кореляційний зв'язок, який дорівнює  $-0,19$ , між показниками орендної плати за землі державної та приватної власності станом на 1 жовтня 2017 року.

Коефіцієнт кореляції Пірсона оцінює зв'язок між двома ознаками, лише припускаючи, що значення однієї ознаки пов'язані з відповідними середніми іншої ознаки лінійною залежністю, тобто оцінює тільки лінійний за формою кореляційний зв'язок. Отже, якщо дві ознаки тісно пов'язані між собою (навіть функціонально), але їхній зв'язок за формою суттєво відрізняється від лінійного, коефіцієнт кореляції Пірсона може набувати значення, близького до «нуля». Проте не можна говорити про відсутність кореляційного зв'язку між

ними; це свідчить лише про відсутність лінійного кореляційного зв'язку. Встановлений кореляційний зв'язок не означає, що виявлено причинний зв'язок між ними, а тільки те, що одна з ознак частково зумовила іншу або обидві ознаки і є наслідком деяких спільних для них причин.

Якісну оцінку одержаного показника визначають за шкалою Чеддока відповідно до якої між масивом вихідних даних існує слабкий лінійний кореляційний зв'язок  $0,1 < r_{xy} < 0,3$ .

На рисунку 2.11 графічно зображено дані та зв'язок між ними шляхом побудови поля кореляції (діаграма розсіювання).

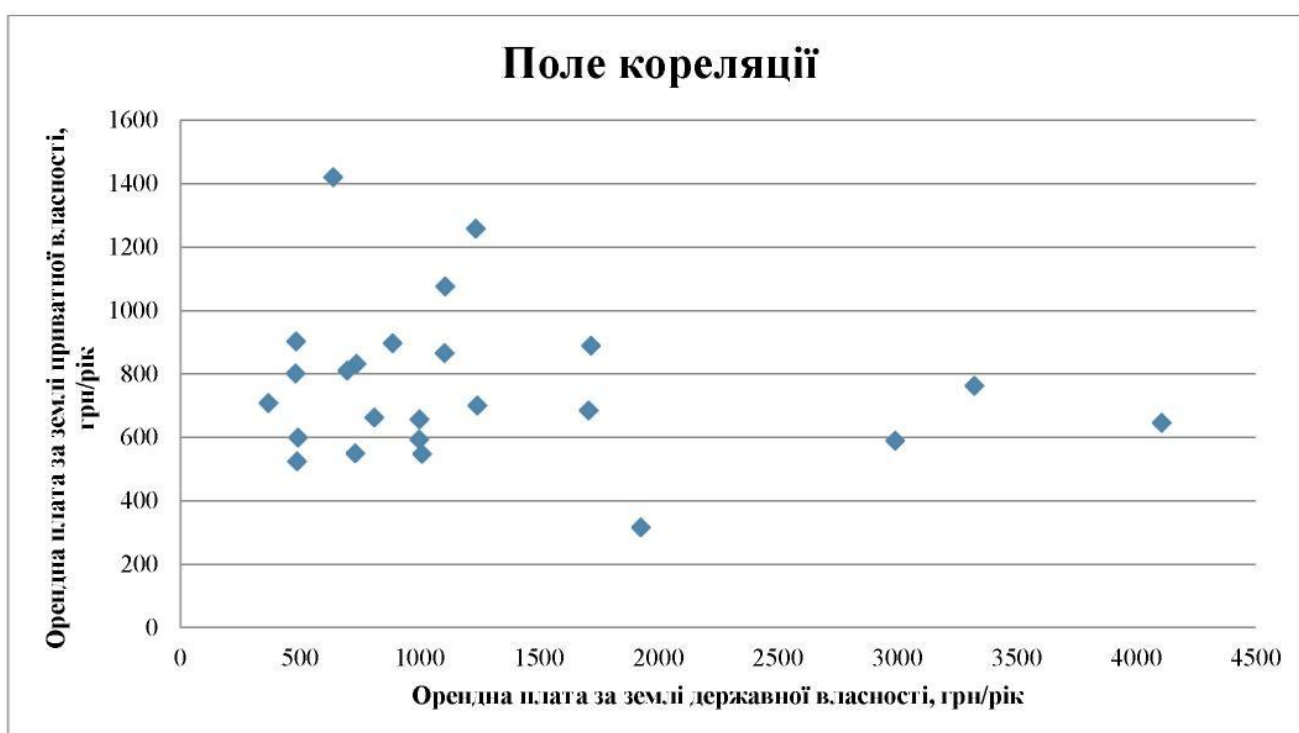


Рис. 2.11. Діаграма розсіювання

Діаграму розсіювання побудовано для відображення того, що відбувається з однією зі змінних величин, якщо інша змінна змінюється, але діаграма розсіювання не дає змоги визначити причинно-наслідковий взаємозв'язок.

У 2017 році на земельних торгах у формі аукціону продано 1139 прав оренди на землі державної власності загальною вартістю 39162,12 тис. грн. Середня вартість 1 га земель права оренди проданих на земельних торгах становить 1,4088929 тис. грн.

На основі напрацьованих методик визначення економічної ефективності використання земель сільськогосподарського призначення виникає необхідність подальшого їхнього розвитку з урахуванням існуючої ситуації в країні. Пропонується використовувати комплексний показник, який визначають за формулою 3.22.

$$K_{\text{ЕФ}} = \frac{O_{\text{Д}} - \text{ТВ}_{\text{Д}}}{(O_{\text{П}} - \text{ТВ}_{\text{П}}) \times K_{\text{ПВ}}}, \quad (3.22)$$

де  $K_{\text{ЕФ}}$  – коефіцієнт ефективності використання земель державної власності, %;

$O_{\text{Д}}$  – середній розмір орендної плати за користування землями державної власності, грн/га;

$O_{\text{П}}$  – середній розмір орендної плати за користування землями приватної власності, грн/га;

$\text{ТВ}_{\text{Д}}$  – транзакційні витрати на інституціоналізацію прав за земельну ділянку державної власності, грн/га;

$\text{ТВ}_{\text{П}}$  – транзакційні витрати на інституціоналізацію прав за земельну ділянку приватної власності, грн/га;

$K_{\text{ПВ}}$  – коефіцієнт повноти використання земельного масиву, %.

Результативність використання доцільно оцінювати порівнянням одержаної вигоди приватними землевласниками та державою. Для умовної земельної ділянки розміром 100 га розрахунок ефективності використання земель наведено у таблиці 3.1.

Управління землями сільськогосподарського призначення державними інституціями малоефективне. Передача земель на неконкурентних засадах стимулює корупцію та стає причиною недоодержання великих сум податкових надходжень громадам.

У процесі управління землями державної власності потрібно орієнтуватися не тільки на розмір орендної плати, але й на інші соціальні вигоди для громад і враховувати економічну конкуренцію. Нині в земельному банку агрохолдингів України налічується близько 5,6 млн га земель (до 26,7%

продуктивної ріллі), більшість яких є орендованими. Проте такі суб'єкти підприємницької діяльності виплачують місцевим жителям лише орендну плату і не переймаються соціальним розвитком території та інфраструктури. Податок на прибуток сплачується за місцем реєстрації об'єкта, що призводить до недоодержання коштів місцевими бюджетами територій орендованих земель. Упровадження сучасних технологій виробництва спричиняє зменшення кількості працівників у сільській місцевості – середньооблікова чисельність їх на 100 га в агрохолдингах становить 2,66, тоді як у підприємствах традиційного типу – 3,16 осіб/100 га [66].

Таблиця 3.1

Розрахунок існуючої й прогнозованої ефективності використання земель державної та приватної власності

Земельні ділянки	Форма власності	Площа, га	Середній розмір орендної плати, грн/га	Кількість земельних ділянок у масиві, шт.	Транзакційні витрати, грн/га	Коефіцієнт повноти використання земельного масиву, %	Коефіцієнт ефективності використання державних земель, %
Земельна ділянка №1	Державна	1000	637,9	11	1,80	—	0,57
Земельна ділянка №2	Приватна	1000	1419,7	278	107	85	

У більшості областей України, орієнтованих на аграрне виробництво, великотоварні сільгосп підприємства в користування яких знаходиться понад 10 000 га земель, обробляють більш як 80% усіх сільськогосподарських земель. На 14,5 млн працездатного сільського населення припадає менше, ніж 0,5 млн працюючих у сільському господарстві. Найгострішою є проблема в тих областях, де велика кількість сільських жителів, але невеликі площі сільськогосподарських угідь. Наприклад, на Львівщині проживає понад 90 тис. осіб у сільській місцевості, але тільки 15 тис. зайняті в сільському виробництві[32].

Значна кількість найбільших агрохолдингів України зареєстрована в офшорних зонах для мінімізації та тінізації податкового тиску (табл. 3.2).

Це створює для них сприятливий валютно-фінансовий режим. Характерними є відсутність обмежень на вивіз валюти, ліберальне ставлення до

порушення податкового законодавства, можливість вивозу капіталу, обов'язкова подача лише один раз на рік щорічного фінансового звіту, відсутність валютних обмежень і мита, зборів для інвесторів, а також низький рівень статутного капіталу, максимально спрощена процедура реєстрації компанії, рахунок у закордонній банківській установі, анонімність, простота та зручність управління тощо.

Таблиця 3.2

## Інформація про реєстрацію агрохолдингів в офшорних країнах [15].

Юридична особа	Країна реєстрації
Авангард	Кіпр
Агроженерасйон	Франція
Агротон	Кіпр
Астарга	Нідерланди
Кернел	Люксембург
Ландком	Велика Британія
Миронівський хлібопродукт	Люксембург
Мрія Агро	Кіпр
Сінтал	Кіпр
Трігон Агро	Данія
Укрзернопродукт	Австрія
Укрпродукт	Велика Британія

Сплата податку на прибуток за місцем реєстрації стає причиною недоодержання коштів місцевими бюджетами і неможливості забезпечити сталий розвиток території. У разі реєстрації в офшорі, сплачувати податок не потрібно.

Господарська діяльність агрохолдингів базується на принципі максимізації прибутку при мінімізації задоволення потреб сільських жителів.

Отже, при передачі земель сільськогосподарського призначення органи влади повинні керуватися не тільки економічними вигодами (розміром орендної плати), але й соціальними з метою сталого розвитку сільських територій – забезпечення якомога більшої кількості жителів робочими місцями, сплати податку на прибуток, середнього розміру заробітної плати; реалізації соціальних програм; наповнення місцевих бюджетів; розвитку інфраструктури (дороги, вуличне освітлення та ін.), допомоги закладам освіти, культури, здоров'я тощо.

### Висновки до розділу 3

Економічна ефективність використання землі характеризується обсягом виробництва продукції рослинництва і тваринництва з 1 га земельної площі при найменших затратах на її одиницю. При дослідженні ефективності використання землі важливо оцінювати рівень інтенсивності землекористування, який характеризують такі показники: ступінь сільськогосподарської освоєності землі (відношення площі сільськогосподарських угідь до загальної площі господарства), ступінь розораності сільськогосподарських угідь (відношення ріллі і багаторічних культурних насаджень до площі сільськогосподарських угідь), ступінь розораності території (відношення ріллі і багаторічних культурних насаджень до загальної площі господарства).

Оцінка ефективності використання земель є дуже важливою, адже ефективність є процесом керованим. Велике значення для пошуку найбільш вигідних шляхів покращення використання землі і досягнення його оптимального стану має вибір критеріїв та показників для характеристики існуючої ефективності землекористування.

Вартісні показники найбільш повно характеризують економічну ефективність використання землі і дають змогу порівнювати та об'єктивно оцінювати рівень використання земельних ресурсів у господарствах, які виробляють різні види продукції. Вони є, з економічної точки зору, найбільш важливими показниками, бо завдяки вивченню саме їх можна робити висновок про те, чи є використання угідь прибутковим. Одним з важливих вартісних показників, який характеризує ефективність сільськогосподарського землекористування, є виробництво валової продукції сільського господарства в розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь.

Важливим показником, який характеризує вигідність та ефективність виробництва за критеріями його прибутковості, є рентабельність. Вона відображає рівень окупності поточних затрат та функціонуючих основних виробничих фондів та оборотних засобів.



## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами дослідження вирішене наукове завдання, яке полягає у поглибленні теоретико-методичних та організаційних положень і розроблено практичні рекомендації з ідентифікації, оцінки, обліку й звітності прав користування землями сільськогосподарського призначення. Отримані результати свідчать про досягнення мети і відображені у висновках:

1. Визначено тлумачення сутності організаційно-економічного механізму. Він полягає в тому, що організаційно-економічний механізм ефективного використання земельних ресурсів – це сукупність взаємопов'язаних інструментів і методів впливу та регулювання економічної й соціальної стабілізації сільського господарства щодо стимулювання економічного зростання суб'єктів господарювання і збільшення зайнятості сільського населення.

2. Економічна ефективність використання землі характеризується обсягом виробництва продукції рослинництва і тваринництва з одного гектара земельної площі при найменших затратах на її одиницю. Що стосується показників економічної ефективності використання землі, то треба підкреслити, що сьогодні більшість науковців сходяться на тому, що її найбільш повно характеризує система натуральних і вартісних показників. Дана система показників дає необхідне уявлення про рівень ефективності використання землі. Проте ряд економістів вносять свої доповнення й уточнення до цих показників, які удосконалюють загально прийнятну їх систему.

3. До складу компонентів організаційно-економічного механізму ефективного використання землі входять: створення суб'єктів ринкового типу, організація земельних відносин, розвиток сільського підприємництва, формування цінового механізму, фінансова та кредитна система та інші компоненти, регуляторні, економічні та організаційні елементи.

Існуючі наукові підходи до визначення економіко-правової сутності прав користування землею не розкривають облікової складової цього поняття. Як наслідок, такі активи не сприймаються суб'єктами господарювання як такі, що

повинні мати відображення в обліку та звітності підприємств-землекористувачів. Поглиблена обліковою складовою економіко-правова сутність прав користування землею базується на інституційних чинниках отримання економічних вигід, на можливості застосування системи облікових методів, що слугує теоретичною основою для відображення прав користування землею як активів в обліку та звітності. Відтак, право користування землею – це невід’ємна складова інституту відносин власності у сфері земельних відносин, що забезпечує одержання економічних вигід і досягнення соціально-економічного ефекту його набувачем, відповідає критеріям визнання активу, внаслідок чого може бути відображене в системі бухгалтерського обліку.

4. Основною формою земельних відносин в Україні виступає оренда земель сільськогосподарського призначення. При цьому в бухгалтерському обліку підприємств-орендарів єдиним об’єктом обліку виступають орендні платежі.

Доведено, що, залежно від виду права власності орендодавця на земельну ділянку, існують певні відмінності при нарахуванні орендної плати та відображенні зобов’язань із оренди на рахунках бухгалтерського обліку. Уточнено методичні засади бухгалтерського обліку прав оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення шляхом виокремлення джерел виникнення прав оренди як активу. Зокрема, джерелом у випадку оренди земельних ділянок, власниками яких є фізичні особи, є зобов’язання у формі кредиторської заборгованості, а при оренді земель державної та комунальної власності – зобов’язання з податків і платежів, зокрема із плати за землю.

Облікове відображення зобов’язань із оренди з урахуванням джерел її утворення дозволяє більш точно представити права оренди в звітних документах підприємства-орендаря.

5. Використання більшості сільськогосподарських земель в Україні на правах оренди актуалізує важливість їх ідентифікації, оцінки первісної вартості та постановки на баланс. Чинна методика грошової оцінки вартості прав оренди земельних ділянок базується на методичних підходах, кожен із яких спирається на певну концепцію. З метою розкриття економіко-правової природи прав

оренди запропоновано удосконалений методичний підхід до оцінки їх вартості, в основу якого покладено поєднання витратного і дохідного підходів із застосуванням коефіцієнта, що виражає середню питому вагу земель сільськогосподарського призначення в структурі активу кожного підприємства. Це дає змогу більш точно оцінити вартість права оренди виходячи з участі земельної ділянки у виробничому процесі. Результати проведених розрахунків свідчать, що застосування удосконаленого методичного підходу до оцінки вартості прав оренди дозволяє отримати ефект додаткової капіталізації.

6. В Україні створено правові передумови для введення прав користування землею до економічного обігу. Водночас, практика засвідчує труднощі в ідентифікації прав користування землею серед об'єктів бухгалтерського обліку.

7. Однією із необхідних умов відображення прав користування земельними ділянками на рахунках бухгалтерського обліку є їх вартісна оцінка. Загальноприйняті методичні підходи до оцінки базуються на різних теоретичних засадах і не завжди можуть бути застосовані до прав користування землею сільськогосподарського призначення. Доведено, що найбільш адекватно розкриває економічну корисність прав користування земельними ділянками дохідний підхід, який, забезпечуючи більш персоніфіковану оцінку вартості прав користування землею у суб'єктів господарювання, дозволяє більш точно врахувати зв'язок між доходом орендаря та вартістю права користування землею.

7. Систему ефективного використання земель сільськогосподарського призначення у сільському господарстві формує сукупність взаємопов'язаних і взаємозумовлених чинників. У їх впливовій дії на ступінь раціональності використання земель сільськогосподарського призначення знаходить свій прояв об'єктивний закон мінімуму. А отже, оцінка ефективності земельних ресурсів передбачає аналіз і кількісний вимір використання наступних напрямків: використання природної родючості ґрунту, структури земельних угідь і посівних площ, освоєння сівозмін, віддачу живої і уречевленої праці, досягнення селекції тощо.

8. Під економічно ефективним використанням земельних угідь варто розуміти використання земель, економічна доцільність якого визначатиметься співвідношенням економічного ефекту з площею земельної ділянки з урахуванням її якості та віддаленості.

Технологічна ефективність використання земельних угідь - це рівень використання земель в процесі виробництва, головним критерієм якого є науково-обґрунтована система ведення сільського господарства. Іншими словами, критерій ефективності оцінюється:

1) через максимізацію виробництва при певному об'єму земельних ресурсів;

2) через мінімізацію кількості земельних ресурсів, що забезпечують заданий об'єм виробництва.

9. Якісна оцінка характеризується комплексом фізичних, хімічних і біологічних властивостей ґрунту, які визначають його родючість. А родючість - це здатність ґрунту давати урожай. До цих ознак і властивостей відносять: механічний склад і структура ґрунту; вміст гумусу, азоту, фосфору, калію та інших елементів; кислотність; кількість і склад мікроорганізмів. Якісна оцінка дає можливість встановити той чи інший бал бонітету ґрунтів, їх порівняльну цінність. В результаті бонітування виявляються найбільш придатні площі для вирощування тих чи інших сільськогосподарських культур, агровиробничі групи ґрунтів.

10. Економічна оцінка землі, на відміну від якісної оцінки землі характеризує її суспільно-економічну цінність. Предметом економічної оцінки землі є вивчення її цінності як засобу виробництва і зокрема її економічної родючості.

У процесі економічної оцінки визначають відносну дохідність земель різної якості в різних природно-економічних умовах.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу: підручник / В. Г. Андрійчук. – К. : КНЕУ, 2013. – 780 с.
2. Бабміндра Д.І. Агроекологічна оптимізація структури земельних угідь // Д.І.Бабміндра// Землеустрій і кадастр. – 2004. – №3-4. – С. 19-24.
3. Бадрак О. С. Удосконалення фінансового механізму забезпечення сталого розвитку України: дис. ... кандидата екон. наук : 08.08.01 / Бадрак Олександр Сергійович. – К., 2006. – 239 с.
4. Бездушна Ю.С. Концептуальні моделі оцінки та бухгалтерського обліку прав користування сільськогосподарськими землями / Ю. С. Бездушна // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін : матеріали міжнар. наук-практ. Інтернет-конф. 18-19 квітня 2013р. ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський. – Тернопіль: Крок, 2013. – 379с. - С. 233-236
5. Белова І.М., Семенишена Н.В. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. Подільський вісник : сільське господарство, техніка. економіка. 2018. Вип. 28. С.187-193.
6. Белова І.М. Методика обліку витрат і доходів зі страхування майна на сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Т. В. Дідоренко, І. М. Белова // Молодий вчений. – 2018. – №5. – С. 699 – 703.
7. Белова, І.М. Значення оперативного обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Белова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. – 2017. – Вип. 1-2. – С. 29-37.
8. Белова, І.М. Теоретичні основи облікової політики [Текст] / Ірина Белова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2015. – № 2, Т. 1 (222). – С. 84-90.
9. Белова, Ірина. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15

жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 9-13.

10. Белова, Ірина. Генезис облікової політики в Україні [Текст] / Тетяна Дацко, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 65-67.

11. Білик Ю. Д. Інтенсифікація сільськогосподарського виробництва в Україні на інноваційній основі / Ю. Д. Білик // Основні напрями високоефективного розвитку пореформеного агропромислового виробництва в Україні на інноваційній основі. – К. : ІАЕ УААН, 2002. – С. 361–369.

12. Білуха, М.Т. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник для студ. екон. спец. вищих навч. закл. освіти / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 690 с.

13. Бобылев С. Н. Экономика природопользования : учебное пособие / С. Н. Бобылев, А.Ш. Ходжаев. – М. : ТЕИС, 2003. – 568 с.

14. Бобылев С. Н., Ходжаев А. Ш. Экономика природопользования / С. Н. Бобылев, А. Ш. Ходжаев. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 502 с.

15. Борщ А. Г. Фінансові аспекти організації діяльності вітчизняних агрохолдингів / А. Г. Борщ // Зб. наук. пр. Тавр. держ. агротехнолог. ун-ту. Сер.: економічні науки. – 2012. – № 2(18). – 1. – С. 42–49.

16. Бруханський, Р. Ф. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський, М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.

17. Бруханський, Р. Ф. Ідентифікація параметрів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Аграрна наука та освіта Поділля : зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Кам'янець-Подільський, 14-16 берез. 2017 р.]. – Тернопіль : Крок, 2017. – Ч. 2. – С. 109-111.

18. Бруханський, Р. Ф. Визначальні риси агробізнесу щодо впливу на обліково-аналітичний супровід ухвалення стратегічних управлінських рішень [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Konferencji Międzynarodowej Naukowo-Praktycznej «Economy. Zarządzanie. Priorytetowe obszary badawcze : od teorii do praktyki» : zbior raportow naukowych. [Warszawa, 30.05.2016 - 31.05.2016]. – Warszawa : Diamond trading tour, 2016. Str. 19-21.

19. Бруханський, Р. Ф. Специфіка обліку орендних відносин у сільському господарстві України [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 126-130.

20. Бруханський, Р. Ф. Розширення інформаційного спектру облікової системи підприємства [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: тези виступів Міжнар. наук. конф. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – С. 26-28.

21. Будзяк В. М. Економіко-екологічні основи ефективного сільськогосподарського землекористування: теорія, методологія, практика : автореф. дис. на здоб. наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.06 «Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища» / В. М. Будзяк. – К., 2008. – 41 с.

22. Букало Н. Облікова політика, її суть та призначення / Н. Букало // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. – 2015. – № 1. – С. 71-76.

23. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК.Т.2. Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів Мінагрополітики та ДПА України / [ред.: Ю.Я. Лузан; В.М. Жук]. – К., 2004. – 495 с.

24. Вергун М.Г. Підвищувати ефективність використання земельних, трудових і технічних ресурсів села /М.Г.Вергуна // Економіка АПК. – 2008. – № 1. – С. 31 – 38.

25. Вікіпедія: вільна енциклопедія. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ru.wikipedia.org>.

26. Волкова Н. За якою вартістю обліковувати на балансі земельну ділянку, передану в постійне користування? / Н. Волкова // Баланс-бюджет. – 2014. – № 42 (56). – С. 27-28.

27. Генкин Д.М. Право собственности в СССР. – М.: Гос. издат. юрид. лит-ры, 1961. – 223 с.

28. Горадній М.Н., Бикін А.В., Нагаєвська Л.М. Агрохімія: Навч. посіб. – К.: Алерта, 2008. – 786 с.

29. Господарський кодекс України: Закон України № 436-IV від 16.01.2003 р. (зі змінами та доповненнями від 02.08.2017 р.) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

30. Грицаєнко Г. І. Методика дослідження інтенсифікації сільськогосподарського виробництва / Г. І. Грицаєнко, Т. М. Романюк // Зб. наук. праць Харківського нац. аграр. ун-ту ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економіка АПК і природокористування. – Х. : ХНАУ, 2006. – № 3. – С. 74–80.

31. Данилишин Б. М. Формування політики рентних відносин і рентного регулювання / Б. М. Данилишин // Актуальні проблеми формування рентної політики в сучасних умовах : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., (Київ, 17 трав. 2007 р.) : тези доп. – К., 2007. – С. 5–14.

32. Державна стратегія регіонального розвитку на період до 2020 року, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2014 р. за № 385 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.kmu.gov.ua/document/247566233/P0385-00.doc](http://www.kmu.gov.ua/document/247566233/P0385-00.doc)

33. Дем'яненко М.Я. Кредитний фактор сталого розвитку аграрного сектору України /М.Я.Дем'яненко// Економіка АПК. – 2014. - №11. – С.7

34. Дідоренко, Тетяна. Проблемні аспекти інноваційного розвитку економіки вітчизняних підприємств [Текст] / Тетяна Дідоренко, Святослав Паряк // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 153-155.



35. Дідоренко, Т. В. Сутність і класифікація матеріально-технічних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах за їх призначенням та роллю в процесі виробництва [Текст] / Т. В. Дідоренко // Український журнал прикладної економіки. – 2016. – Том 1. – № 1. – С. 92-99. – ISSN 2415-8453.

36. Дідоренко, Т. Значення оперативного обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Белова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 29-37.

37. Добрынин В.А. Экономика сельского хозяйства /В.А.Добрынин, Г.А.Петранева, А.В.Беляев и др. // М.: Колос. - 1984. - 544 с.

38. Другак В.М. Економіка сільськогосподарського землекористування: теорія, методологія та практика [Рукопись] : дис. ... докт. екон. наук: 08.00.06 – економіка природокористування та охорони навколишнього середовища / В.М. Другак ; Національний університет біоресурсів і природокористування України. – Київ, 2010. – 461 с.

39. Дусановський С. Л. Ефективність використання земельних ресурсів у регіоні та шляхи їх поліпшення / С. Л. Дусановський // Зб. матеріалів Одинадцятих річних зборів Всеукр. конгр. вчен. економістів-аграрників, (м. Київ, 26–27 лютого 2009 р.) – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – С. 300–304.

40. Економічний довідник аграрника / [В. І.Дробот , Г. І.Зуб, М. П. Кононенко та ін.] ; за ред. Ю. Я. Лузана, П. Т. Саблука. – К. : Преса України, 2003. – 800 с.

41. Економічний словник // [Електроний ресурс] – Режим доступу: [http://gufo.me/content\\_eco/regulirovanie-gosudarstvennoe-jekonomiki-16707.html](http://gufo.me/content_eco/regulirovanie-gosudarstvennoe-jekonomiki-16707.html)

42. Економічна теорія: Політекономія: підручник / В.Д. Базилевич, В.М. Попов, К.С. Базилевич, Н.І. Гражевська. Видавництво: «Знання – Прес». – 2007. – 719 с.

43. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: [монографія] / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.

44. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III (зі змінами та

доповненнями від 28.09.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

45. Жердева О. В. Совершенствование методики оценки эффективности использования земельных ресурсов сельскохозяйственного назначения / О. В. Жердева, М. А. Столярова // Теория и практика общественного развития. – 2013. – № 7. – С. 212–215.

46. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / Жук В.М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

47. Жук В.М. Облікові технології у забезпеченні інвестиційної привабливості та фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств / В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, О.С. Вдовенко // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 32-38.

48. Жук В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту / В.М. Жук // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки / Редколегія: Калетнік Г.М. (головний редактор) [та ін.]. – Вінниця: ВНАУ, 2012. – Випуск 1 (56). – С. 37-47.

49. Ібатуллін Ш. І. Формування земельної ренти в аграрному виробництві / Ш. І. Ібатуллін // Землеустрій і кадастр. – 2006. – №1. – С. 58–70.

50. Измайлов С. Теория экономических механизмов (Нобелевская премия по экономике 2007 г.) /С.Измайлов, К.Сонин, М.Юдкевич// Вопросы экономики. – 2008. – № 1. – С. 5–27.

51. Ільчак О.В. Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства [Рукопись]: дис. ... кандидата економ. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / О.В. Ільчак; Національний університет біоресурсів і природокористування України. – К., 2015. – 234 с.

52. Інформація щодо розпорядження землями сільськогосподарського призначення державної власності станом на 10.01.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://land.gov.ua/info/informatsiia-shchodorozporiadzhennia-zemliamy-silskohospodarskoho-pryznachennia-derzhavnoi->

vlasnosti-stanom-na-10-01-2016/

53. Іщук О.І., Белова І.М. Відображення в обліку земель сільськогосподарського призначення / О.І. Іщук , І.М. Белова // Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С.

54. Кілочко В. М. Науково-методичні засади грошової оцінки земель : автореф. дис. на здоб. наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.08.01 «Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища» / В. М. Кілочко. – К., 2004. – 19 с.

55. Кілочко В. М. Удосконалення грошової оцінки земель в Україні / В. М. Кілочко. – К. : ЦЗРУ, 2004. – 160 с.

56. Кірейцев Г.Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. – К.: Урожай, 1987. – 176 с.

57. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

58. Кендюхов О. Сутність і зміст організаційно-економічного механізму управління інтелектуальним капіталом підприємства /О.Кендюхов// Економіка України. – 2004. - №2. – С.33-41.

59. Кованов С. И. Экономические показатели деятельности сельскохозяйственных предприятий: справочник – 2-е изд., перераб. и доп. / С. И. Кованов, В. А. Свободин. – М. : Агропромиздат, 1991. – 216 с.

60. Корецкая С.А. Перспективы развития земельного рынка /С.А. Корецкая// Экономика и управление. – 2001.- №3. – С.14-15.

61. Круг Г. Важливість впровадження земельного ринку. Сільське господарство реформується: вісник проекту паювання сільськогосподарських земель /Г. Круг// К. – випуск 9. – червень1998. – С.4.

62. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

63. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник для студентов вузов по экон. спец. / М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и

статистика, 2008. – 592 с.

64. Лисенко Ю. Організаційно-економічний механізм управління підприємством /Ю.Лисенко, П.Єгоров// Економіка України. – 1997. -№1. – С.86-87.

65. Лузан Ю.Я. Організаційно-економічний механізм забезпечення розвитку агропромислового виробництва України : монографія / Ю. Я. Лузан. – К. : ННЦ ІАЕ, 2010.– 472 с.

66. Лупенко Ю. О. Агрохолдинги в Україні та посилення соціальної спрямованості їх діяльності / Ю. О. Лупенко, М. Ф. Кропивко // Економіка АПК. – 2013. – № 7. – С. 5–21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [file:///D:/Favorites/downloads/E\\_apk\\_2013\\_7\\_3.pdf](file:///D:/Favorites/downloads/E_apk_2013_7_3.pdf)

67. Лютый Л.Я. Прогнозирование и планирование использования земельных ресурсов:учеб. пособ. /Л.Я. Лютый// Киев: Изд-во УСХА. – 1991. – 136 с.

68. Максим Мартинюк. Земельні аукціони – найбільш прозорий механізм розпорядження землею і запобігання корупції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://land.gov.ua/usi-novyny.html?view=item&id=112002:maksym-martyniuk-zemelni-auktsiony-naibilsh-prozoryi-mekhanizm-rozporiadzhennia-zemeleiu-i-zapobihannia-koruptsii&catid=120:top-novyny>

69. Малюга Н.М. Земля в системі бухгалтерського обліку: визнання, оцінка, методика відображення / Н.М. Малюга, І.В. Замула // Бухгалтерський облік і аудит. 2008. – № 6. – С. 15-21.

70. Мартин А. Г. Актуалізація показників нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення / А. Г. Мартин // Землевпоряд. вісн. – 2011. – № 6. – С. 32–38.

71. Мартин А. Г. Економічні аспекти оптимізації структури землекористування із застосуванням методів математичного моделювання / А. Г. Мартин // Землевпорядна наука, виробництво і освіта XXI століття: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф.(м. Київ, 20 квіт. 2001 р.). – К.: Інститут землеустрою УААН, 2001. – С. 191.

72. Мартин А. Г. Регулювання ринку земель в Україні : монографія / А. Г. Мартин. – К. : Аграр Медіа Груп, 2011. –254с.

73. Методичні основи грошової оцінки земель в Україні / [Ю. Ф. Дехтяренко , М. Г. Лихогруд, Ю. М.Манцевич, Ю. М.Палеха ]. – К. : Профі, 2002. – 256 с.

74. Миллион гектаров пиара: сколько земли можно продать в Украине [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://m.liga.net/biz/prodovolstvie/272215-million\\_gektarov\\_piara\\_skolko\\_zemli\\_mojno\\_prodat\\_v\\_ukraine.htm](http://m.liga.net/biz/prodovolstvie/272215-million_gektarov_piara_skolko_zemli_mojno_prodat_v_ukraine.htm)

75. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 (зі змінами та доповненнями від 30.12.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=510215](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=510215).

76. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (зі змінами та доповненнями від 31.10.2005 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN2842.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html).

77. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 (зі змінами та доповненнями від 19.03.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0938-10>.

78. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) «Нематеріальні активи»; Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050).

79. Москаленко А. М. Формування ефективного використання сільськогосподарських земель Полісся України в ринкових умовах: дис. ... доктора екон. наук : 08.00.06 / Москаленко Анатолій Михайлович. – К., 2015. – 422 с [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nubip.edu.ua/sites/default/files/u145/%D0%9C%D0%BE%D1%81%D0%BA%D0%B0%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE\\_0.pdf](http://nubip.edu.ua/sites/default/files/u145/%D0%9C%D0%BE%D1%81%D0%BA%D0%B0%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE_0.pdf)

80. Мостенська Т.Л. Економічний механізм функціонування молочної промисловості України /Т.Л.Мостенська// К.:УДУХТ. – 2001. – 328с.

81. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: У 2т. Т.1 /С.В.Мочерний, Я.С.Ларіна; за ред. С.В.Мочерного// Львів: Світ. – 2005. – 616с.

82. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями від 14.03.2017р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

83. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій [Текст] : колект. моногр. / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова [та ін.]. - Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. - 388 с.

84. Облік і оподаткування земельних відносин у сільськогосподарській діяльності: Науково-практичне видання / [Ю.С. Бездушна, О.В. Волошина, В.М. Жук та ін.]; За ред. В.М. Жука, Б.В. Мельничука, В.М. Метелиці. – К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2014. – 160 с.

85. Облік і оподаткування земельно-майнових відносин в сільськогосподарській діяльності: навч. посіб. / за ред. В.М. Жука. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2012. – 188 с.

86. Облікове забезпечення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі: практичне керівництво / [В.М. Жук, Б.В. Мельничук, Ю.С. Бездушна та ін.]; За ред. В.М. Жука. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 88 с.

87. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук та ін.]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 238 с.

88. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Коріненко]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 232 с.

89. Остапчук С.М. Сільськогосподарське землекористування в Україні: аналіз тенденцій розвитку та облікове відображення в умовах можливого запровадження ринку прав оренди / С.М. Остапчук, Л.Р. Воляк // Облік і фінанси. – 2016. – № 4 (74). – С.46-59.

90. Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

91. Палюх, Микола. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва [Текст] / Микола Палюх // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 186-189.

92. Палюх, Микола Контрольна функція бухгалтерського обліку [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 161-164.

93. Підсумки року Держгеокадастру: регіональний зріз [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://land.gov.ua/pidsumky-roku-derzheheokadastru-rehionalnyi-zriz/>

94. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. №291 (зі змінами та доповненнями від 09.12.2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

95. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями від 10.09.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

96. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 (зі змінами і доповненнями від 26.05.2017 р.) [Електронний ресурс] – Режим доступу:

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

97. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 (зі змінами і доповненнями від 18.11.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

98. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів, та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене наказом Мінфіну України від 19.12.2006 р. №1213 (зі змінами і доповненнями від 18.03.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06>.

99. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 (зі змінами та доповненнями від 01.01.2015 р.) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

100. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 (зі змінами та доповненнями від 09.08.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

101. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями від 09.08.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

102. Попова О.Л. Сталий розвиток агросфери України: політика і механізми /О.Л.Попова// К. : Ін-т екон. і прогнозів. НАН України. - 2009. – 352 с.

103. Природно-ресурсна сфера України: проблеми сталого розвитку та трансформацій ; за ред. Б. М. Данилишина. – К. : Нічлава, 2006. – 704 с.

104. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІ (зі змінами та доповненнями від 11.06.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:



<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

105. Про внесення змін до Типового договору оренди землі: затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 23.11.2016 р. № 843 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/843-2016-%D0%BF>.

106. Про Державний земельний кадастр: Закон України від 07.07.2011 р. № 3613-VI (зі змінами та доповненнями від 04.06.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3613-17>.

107. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закону України від 01.07.2004 № 1952-IV (зі змінами та доповненнями від 04.06.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1952-15>

108. Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян – власників земельних ділянок та земельних часток (паїв): Указ Президента від 02.02.2002 р. № 92/2002 (зі змінами та доповненнями від 01.09.2008 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/92/2002>.

109. Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії між кадастрами та інформаційними системами: Постанова Кабінету Міністрів України від 03 червня 2013 року № 483 (зі змінами та доповненнями від 17.03.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/483-2013-%D0%BF>

110. Про Рекомендації парламентських слухань на тему: «Земля в українській долі: ситуація у земельній сфері, законодавче забезпечення земельних відносин та практика його реалізації» проект Постанови Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc34?id=&pf3511=40129&pf35401=189348](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc34?id=&pf3511=40129&pf35401=189348).

111. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, наказ Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 року № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>

112. Про затвердження Типового договору оренди землі: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 березня 2004 р. №220 (зі змінами та доповненнями від 02.12.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/220-2004-%D0%BF>.

113. Про затвердження форми Типового договору оренди земельної частки (паю): Наказ Державного комітету України по земельних ресурсах від 17.01.2000 р. № 5 (зі змінами та доповненнями від 14.03.2002 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0101-00>.

114. Про іпотеку: Закон України від 05.06.2003 р. № 898-IV (зі змінами та доповненнями від 19.10.2016 р.) [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/898-15>

115. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV (зі змінами та доповненнями від 04.06.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.

116. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи Частина 1. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог [Текст]: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, листопад 2003р.: тези доповідей [редкол.: П.Т. Саблук, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук]. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2003. – 183 с.

117. Руденко С.В. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин та напрями його удосконалення в сільському господарстві / С.В. Руденко // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2014. – Вип. 149. – С. 267-275.

118. Саблук П.Т. Економічний механізм АПК у ринковій системі господарювання / П.Т. Саблук // Економіка АПК. – 2007. – № 2. – С. 3 – 10.

119. Саблук П. Т. Земля має стати селянським капіталом / П. Т. Саблук // Землевпоряд. вісн. – 2011. – № 5. – С. 2–3.

120. Саблук П. Т. Напрями поглиблення аграрної реформи на сучасному етапі розвитку АПК / [Саблук П. Т., Кропивко М. Ф.] – К. : ННЦ ІАЕ, 2011. – 37с.

121. Саблук П. Т. Національна доктрина реформування та розвитку

агропродовольчого комплексу України (проект) / П. Т. Саблук, М. Ф. Кропивко [та ін.] // Економіка АПК. – 2011. – № 4. – С. 3–6.

122. Саблук П.Т. Невідкладні завдання аграрної політики держави / П.Т. Саблук // Проблеми формування ринкової економіки «Реструктуризація аграрних підприємств і земельна реформа: стан, проблеми, перспективи»: Міжвід. наук. зб.– К. : КНЕУ. - 2000. – 420 с.

123. Сава, А. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління [Текст] / Андрій Сава, Микола Палюх, Ольга Завитій, Наталія Семенишена // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 21-28.

124. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік [текст]: навч. посіб. / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.

125. Середня вартість оренди сільгосп земель в Україні у розрізі регіонів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://land.gov.ua/info/serednia-vartist-orendy-silhospzemel-v-ukraini-u-rozrizi-rehioniv/>

126. Соболева, Ю. С. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки сільськогосподарського підприємства : диплом. робота за освіт.-кваліф. рівнем «магістр» : спец. 071 – облік і оподаткування магістер. програма – облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу / Юлія Сергіївна Соболева ; наук. керівник к.е.н., доцент М. С. Палюх. – Тернопіль, 2018. – 140 с.

127. Спільник Ірина Суб'єктивний фактор і ризику в аналітичній діяльності бухгалтера / Ірина Спільник, Микола Палюх // Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. 31 травн. 2018 р. Тернопіль : Крок, 2018. 162 с., С.127-129

128. Столярова М. А. Методические аспекты эффективности использования земельных ресурсов сельскохозяйственного назначения / М. А. Столярова, О. В. Жердева // Политематический сетевой электрон. науч. журн. Куб. ГАУ (Науч. журн. КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар : КубГАУ, 2014. – № 2 (096). – С. 269 – 283. Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2014/02/pdf/20.pdf>.

129. Скосир Ю.М. Бухгалтерський облік прав постійного користування земельними ділянками / Ю.М. Скосир // Вісник Чернігівського національного технологічного університету. – 2014. – № 1 (72). – С. 260-264.

130. Структура земельного фонду України та динаміка його змін [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://land.gov.ua/usi-novyny.html?view=item&id=110227:struktura-zemelnoho-fondu-ukrainy-ta-dynamika-ioho-zmin&catid=120:top-novyny>

131. Тимчасові методичні рекомендації з вилучення деградованих та малопродуктивних земель зі складу ріллі // Луганськ. - 2001. – 32 с.

132. Третяк А.М. Земельний капітал: теоретико-методологічні основи формування та функціонування: [монографія] / А.М. Третяк. – Львів: СПОЛОМ, 2011. – 520 с.

133. Третяк Н. А. Підходи до оцінки ефективності управління земельними ресурсами та землекористуванням / Н. А. Третяк // Землеустрій, кадастр і моніторинг земель. – 2013. – № 1–2. – С. 136–146.

134. Федоров М.М. Економічні проблеми земельних відносин у сільському господарстві / М.М. Федоров // К.: ІАЕ. - 1998. – 263 с.

135. Цивільний кодекс України. Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV (зі змінами та доповненнями від 19.07.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

136. Шиян В. Й. Концептуальні засади трансформації земельних відносин до ринкових умов господарювання / В. Й. Шиян // Трансформація земельних відносин до ринкових умов господарювання : матеріали Других регіональних річних зборів Північно-Східного від-ння Всеукр. конгр. вчен. економістів-аграрників (м. Харків, 5 лютого 2009 р.) – Х. : ХНТУ СГ, 2009. – С. 209–216.

137. Экономика сельского хозяйства / [И. А. Минаков, Н. П. Касторнов, Р. А. Смыков и др.]; под ред. И. А. Минакова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : КолосС, 2005. – 400 с.

138. Экономика сельского хозяйства: учеб. для студ. высш. учебн. завед. / [Н. Я. Коваленко, Ю. И. Агирбов, Н. А. Серова и др.] – М. : ЮРКНИГА, 2004. – 384 с.

139.Юрлова В. А. Анализ эколого-экономической эффективности использования земельных ресурсов в сельском хозяйстве [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/analiz-ekologo-ekonomicheskoy-effektivnosti-ispolzovaniya-zemelnyh-resursov-v-selskom-hozyaystve-1>

140.Ярощук, О. В. Стан та проблеми оцінки землі в Україні [Текст] / Олексій Вікторович Ярощук // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 175-177.