

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А.

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АНАЛІЗ
ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО
ПРИЗНАЧЕННЯ НА ЕТАПІ СТАНОВЛЕННЯ
РИНКУ ЗЕМЕЛЬ В УКРАЇНІ**

Монографія

**Тернопіль
ТНЕУ
2019**

УДК 657:332.2(477)

Рецензенти: **І. О. Крюкова**, д.е.н., професор, Одеський державний аграрний університет;
Ю. А. Кузьмінський, д.е.н., професор, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана;
Т. Г. Маренич, д.е.н., професор, Харківський національний технічний університет сільського господарства ім. Петра Василенка

*Рекомендовано до друку:
вченою радою Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 3 від 30 жовтня 2019 р.)*

Б 89 Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А. Бухгалтерський облік та аналіз земельних ресурсів сільськогосподарського призначення на етапі становлення ринку земель в Україні: монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, 2019. – 234 с.
ISBN 978-966-654-565-0

У монографії викладено результати дослідження особливостей формування земельного ринку та його вплив на методика та організацію обліку і аналізу земель сільськогосподарського призначення. Досліджено теоретичні основи та надано сутнісні характеристики процесу формування земельних відносин. Окреслено специфічні особливості земель як об'єктів обліку і аналізу. Розглядаються історичні передумови формування раціональної системи обліку та аналізу земельних ресурсів в Україні. Проаналізовано методичні підходи до відображення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення у системі бухгалтерського обліку аграрних підприємств, узагальнено та вдосконалено систему первинної та зведеної документації для відображення операцій із землекористування сільськогосподарських підприємств.

На прикладі підприємств сільськогосподарського призначення удосконалено методика комплексного аналізу земельних ресурсів на основі збалансованої системи показників. Здійснено аналітичну оцінку землекористування сільськогосподарських підприємств. Розроблено напрями адаптації аналітичного апарату сільськогосподарських підприємств до вимог земельного ринку.

Для студентів, аспірантів, викладачів та практичних працівників обліково-аналітичного профілю, що здійснюють діяльність у сфері землекористування.

УДК 657:332.2(477)

ISBN 978-966-654-565-0

© Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А., 2019

© ТНЕУ, 2019.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ НА ЕТАПІ СТАНОВЛЕННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО РИНКУ	5
1.1. Сутність і теоретичні положення використання земельних ресурсів у бухгалтерському обліку	5
1.2. Теоретичні підходи до тлумачення економічної сутності об'єктів земельних відносин	15
1.3. Розвиток історичних передумов становлення сучасної системи обліку та аналізу земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в Україні	23
1.4. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку та аналізу земельних ресурсів в Україні	36
РОЗДІЛ 2. НАУКОВО-ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ВІДОБРАЖЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ	52
2.1. Особливості організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення	52
2.2. Документальне оформлення операцій із земельними ресурсами	68
2.3. Теоретичні та прикладні аспекти оцінки земель сільсько- господарського призначення	84
РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	99
3.1. Організація аналізу земельних ресурсів сільськогосподарського призначення	99
3.2. Методика комплексного аналізу земельних ресурсів на основі збалансованої системи показників	105
3.2. Аналітична оцінка землекористування сільськогосподарських підприємств	115
РОЗДІЛ 4. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УМОВАХ СТАНОВЛЕННЯ РИНКУ ЗЕМЛІ В УКРАЇНІ	133
4.1. Науково-практичні проблеми відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку	133
4.2. Напрями адаптації аналітичного апарату сільськогосподарських підприємств до вимог земельного ринку	142
ВИСНОВКИ.....	158
ЛІТЕРАТУРА	161
ДОДАТКИ	183

ПЕРЕДМОВА

Фрагментарний характер здійснюваної в Україні земельної реформи негативно позначається на процесі використання наявних земельних ресурсів, особливо в частині повноти їх залучення у господарський оборот, зокрема сільськогосподарських підприємств.

На даний час чітко не регламентовано порядок обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення, прав користування ними, врахування на балансі аграрних підприємств.

Зазначені питання не відображені також в облікових стандартах, як у міжнародних, так і у вітчизняних. Це суттєво знижує рівень задоволення учасників земельного ринку у точній та достовірній інформації про кількісні, якісні та грошові показники розміщення та господарського використання земель. Для подолання зазначеної проблеми необхідно сформулювати чіткі нормативні положення обліку землі та прав користування нею. із застосуванням різних способів використання земельних ресурсів у господарському процесі та відображення здійснюваних операцій у системі бухгалтерського обліку та наявності відповідних форм документів для обліку земель сільськогосподарського призначення. Зазначене актуалізує необхідність удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та посилення контролю за їх використанням.

На даний час багато питань у цьому контексті залишаються відкритими. Насамперед, поглибленого дослідження потребує порядок відображення та узагальнення інформації про земельні ресурси у системі первинного, аналітичного, синтетичного обліку та звітності сільськогосподарських підприємств, документального підтвердження та визначення вартісної оцінки як основних засобів підприємств.

Відсутність належного облікового забезпечення та аналітичного супроводу використання у господарському обороті земельних ресурсів, невизначеність окремих теоретичних положень та потреба у розробці практичних рекомендацій щодо вирішення зазначених питань зумовили авторів досліджувати цю проблему.

Монографія присвячена дослідженню актуальної наукової проблеми обліку та аналізу земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств. З цією метою узагальнено теоретичні основи, поглиблено методичні засади і розроблено практичні рекомендації з вдосконалення організації і методики обліку та аналізу земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств в умовах становлення ринку земель сільськогосподарського призначення.

Науково-практичні результати дослідження пройшли апробацію і використовуються у діяльності сільськогосподарських підприємств.

Рекомендації авторів можуть бути використані в якості методичного інструментарію в організації обліку і аналізу земельних ресурсів сільськогосподарського призначення. на підприємствах.

РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ НА ЕТАПІ СТАНОВЛЕННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО РИНКУ

1.1. Сутність і теоретичні положення використання земельних ресурсів у бухгалтерському обліку

Земля є ваговою частиною природних ресурсів, основним засобом виробництва у сільському господарстві, а також просторовою базою для розміщення підприємств усіх галузей національної економіки. Відповідно в Конституції України (ст. 14) [102], Земельному кодексі України (ст. 1) [80] та Цивільному кодексі України (ст. 373) [233] зазначається, що земля є основним національним багатством і перебуває під особливою охороною держави.

Г. Кірейцев, щодо важливості земель зазначає: «Землі сільськогосподарського призначення – це основний біологічний актив в системі аграрної економіки, можливості котрого використано в Україні недостатньо» [140, с. 207].

Особливостями землі є її територіальна обмеженість, незамінність, стабільність просторового розміщення, здатність до відтворення родючості та ін. Особливо важливу роль земля відіграє у сільському господарстві, де є основним засобом виробництва і предметом праці, оскільки загально визнано, що для сільського господарства земля – це предмет, на який спрямована праця (обробіток, сівба, догляд за посівами), і водночас засіб, який людина ставить між собою і об'єктом виробництва (рослини, тварини) тощо [94, с. 5–6].

В аграрній сфері земельні ресурси є основним господарським засобом та водночас територіальним базисом для вирощування продукції, тому важливо розкрити зміст землі як об'єкта бухгалтерського обліку. Розкриваючи теоретичні засади обліку та аналізу земельних ресурсів, першочергово необхідно визначити об'єкт і предмет дослідження, а також мету та завдання їхнього обліку й аналізу (рис. 1.1).

Поняття «земля» залежно від контексту використовується у багатьох розуміннях: як планета, як частина суходолу, як ґрунти – верхній шар земної поверхні, придатний для життя рослин, як економічна категорія – загальний засіб праці й основний засіб виробництва у сільському господарстві, як територія з угіддями, якою хтось володіє, сфера з правовим режимом тощо.

Тому його можна трактувати з економічної, юридичної, екологічної та соціальної точки зору.

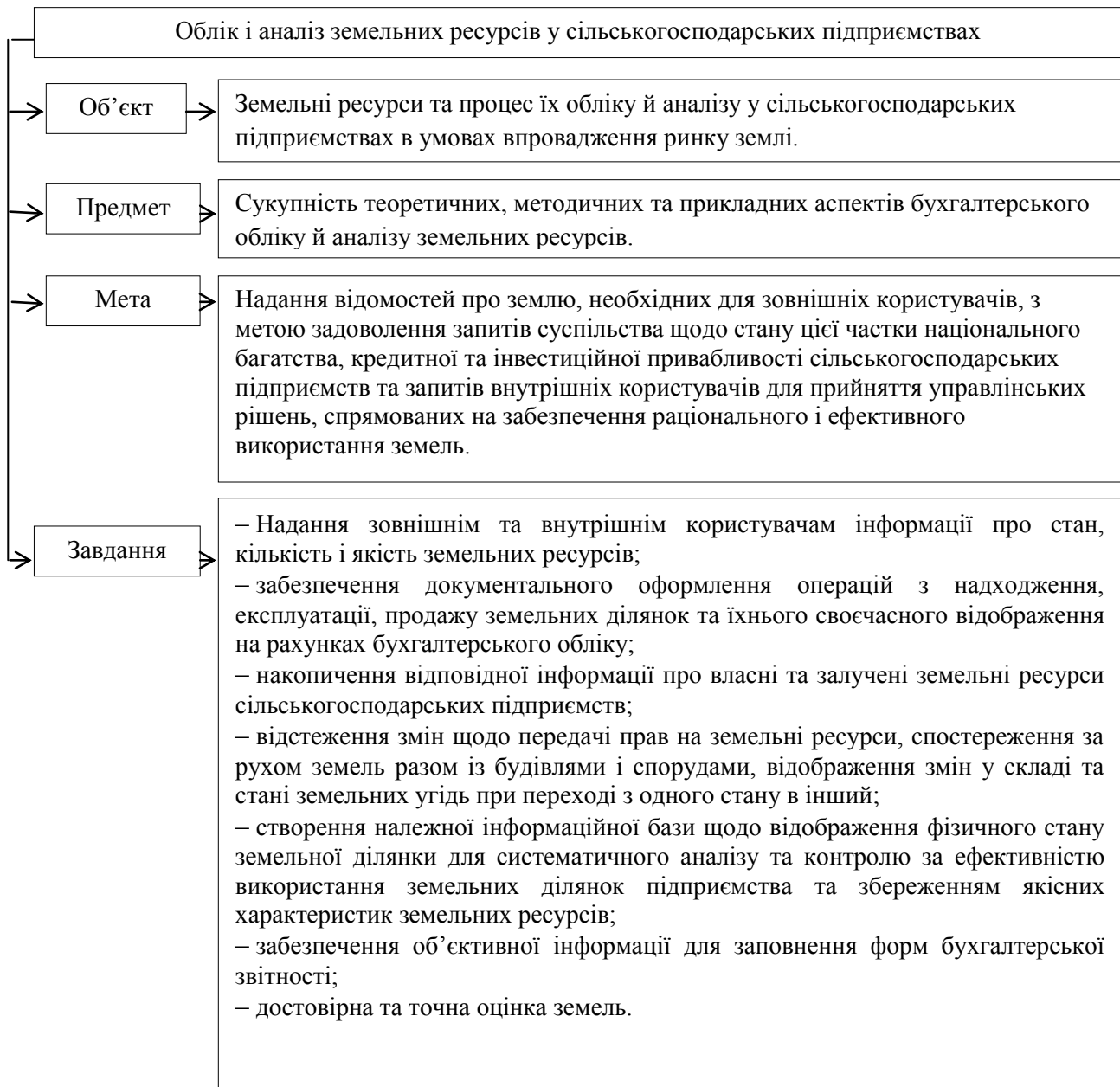


Рис. 1.1. Концептуальні засади обліку земельних ресурсів

Одним із головних принципів, на основі якого здійснюється регулювання земельних відносин в Україні, є поділ всіх земель на категорії залежно від їх цільового призначення. Відповідно до ст. 19 Земельного кодексу України землі нашої країни за основним цільовим призначенням поділяються на такі категорії: сільськогосподарського призначення; житлової та громадської забудови; природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення; оздоровчого призначення; рекреаційного призначення; історико-культурного призначення; лісового фонду; водного фонду; промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення [80].

Індивідуальні та ідентифікуючі ознаки у земельних ділянках передбачають необхідність їх обліку та аналізу відповідно до потреб держави, власників, користувачів і третіх осіб.

Класифікацію земельних ділянок як об'єкта бухгалтерського обліку подано на рисунку 1.2.

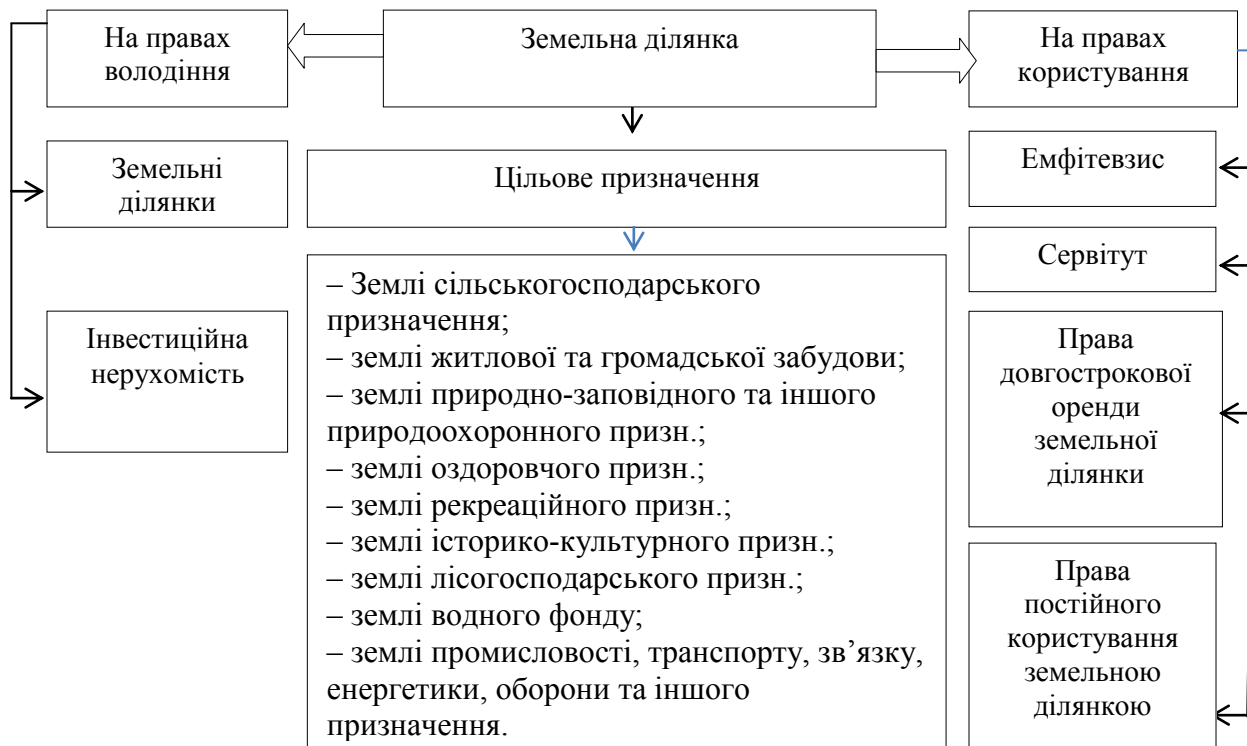


Рис. 1.2. Класифікація земельних ділянок, як об'єкта бухгалтерського обліку

Залежно від цільового призначення земельної ділянки важливе значення мають природні властивості землі: родючість ґрунтів, ерозійні процеси, засолення і окислення тощо.

Розташування, площа та межі земельної ділянки встановлюються за допомогою особливих процедур у ході особливого різновиду земельних правовідносин організаційного характеру – землевпорядних земельних відносин. У результаті землевпорядних земельних відносин земельна ділянка індивідуалізується як матеріальний і фізичний об'єкт.

Оскільки земля у відтворювальному процесі виступає одночасно і як природне тіло, і як товар, і як соціально-економічна категорія, то відповідно і земельні інтереси, що виникають у суспільстві, можна умовно розділити на дві групи: інтереси щодо ефективного використання природних властивостей земельного ресурсу; інтереси щодо товарно-грошових параметрів земельної власності [53, с. 165].

На основі земельних інтересів виділено в окрему групу сільськогосподарські підприємства, в яких як окремих одиниць господарювання виникають земельні відносини з багатьма іншими суб'єктами.

Основним нормативно-правовим актом, що регулює земельні відносини в нашій країні, є Земельний кодекс України, відповідно до ст. 2 якого «...земельні відносини – це суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження землею» [80].

Встановлено, що суб'єктами земельних відносин є фізичні особи, юридичні особи, органи місцевого самоврядування та органи державної влади; об'єктами земельних відносин визначено землі в межах території України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї). Між сільськогосподарським підприємством як окремою господарською одиницею та зовнішніми користувачами діють взаємовигідні земельні відносини, що характеризуються системою взаємопов'язаних категорій.

Для уточнення суті дефініції «земельні відносини» систематизовано трактування вітчизняних вчених (Додаток А). На основі їхнього узагальнення, можна зробити висновок, що земельні відносини – це історично сформовані суспільні відносини, що здійснюються між різними ланками господарювання щодо володіння, користування, розпорядження та охорони земель з метою забезпечення інтересів усіх рівнів (ланок) господарювання (рис. 1.3).

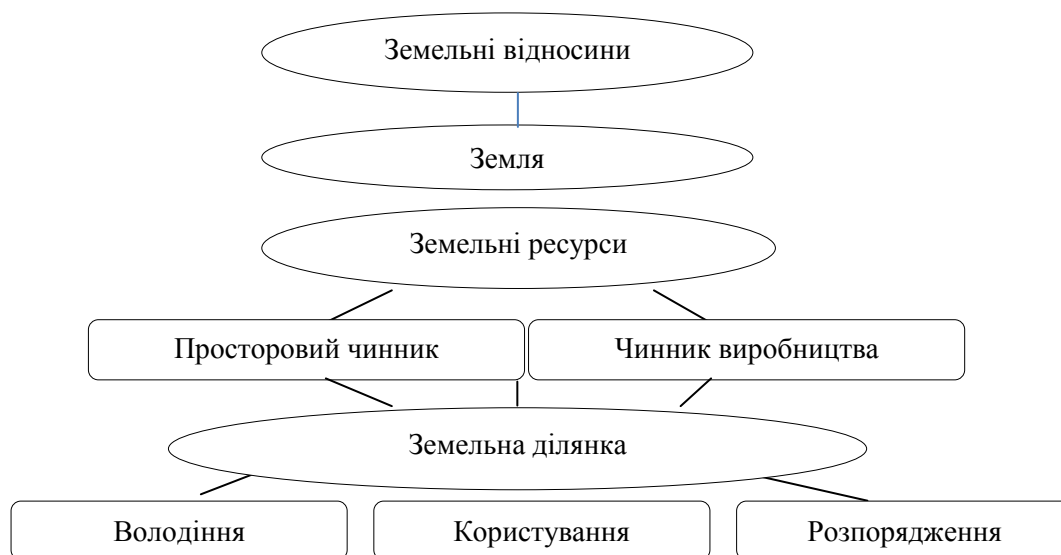


Рис. 1.3. Графічне відображення дефініції «земельні відносини»

Земельні ресурси для потреб обліково-аналітичного процесу слід класифікувати за такими ознаками: суб'єктами права власності на них; користування та власності; ступенем використання у виробничій і господарській діяльності, галузевою ознакою та ознакою участі в іпотечному кредитуванні. Використання ознак класифікації дасть змогу встановлювати ступінь впливу

кожного чинника на особливості організації обліку та аналізу земельних ресурсів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Пропонована класифікація земельних ресурсів для потреб обліково-аналітичного процесу

Класифікаційна ознака	Вид земельних ресурсів
За суб'єктами права власності	– приватні; – комунальні; – державні.
За функціональним призначенням	– Виробничі; – невиробничі.
За ознакою належності	– Власні; – орендовані.
За характером	– Інвентарні; – неінвентарні.
За участю в іпотечному кредитуванні	– У заставі; – землі, що не беруть участь в іпотечному користуванні.
За ступенем використання	– В експлуатації; – не задіяні у виробництві; – на консервації.
Залежно від наявних у організації прав на них	– Використовуються на правах власності; перебувають в господарському віданні або оперативному управлінні; отримані в оренду; – на правах безоплатного користування; – довірче управління.
За терміном дії угоди	– Довготермінові; – короткотермінові; – середньотермінові.
Відповідно до стану рівня придатності в господарській діяльності	– Знаходяться в стані гомеостазу; – використовувані оптимально, природні характеристики яких збалансовані; – схильні до деградації; – непридатні до використання через надмірне забруднення і підлягають вилученню з діяльності.
За галузевою ознакою	– Сільськогосподарського призначення; – транспорту; – зв'язку; – промисловості; – водного; – лісового фонду.
За складом земель	– Сільськогосподарські угіддя; – несільськогосподарські угіддя.

Управлінські рішення повинні бути обґрунтованими відповідно до стану зовнішнього середовища, ринку та внутрішньої виробничо-господарської ситуації на підприємстві. Основи для цього закладаються через забезпечення раціональної системи комплексного аналізу земельних ресурсів на усіх рівнях прийняття управлінських рішень.

Проблеми аналітичного забезпечення використання і вдосконалення землекористування сільськогосподарських підприємств, що досліджуються належать до комплексної теми реалізації земельної реформи. Відповідно до цього, її різнобічні аспекти можуть бути розкриті й вирішені за допомогою різних спеціалізованих чи міждисциплінарних підходів та інструментів. Значна частина інформації щодо економічного аналізу використання земельних ресурсів висвітлена в працях економістів-аграрників В. Андрійчука [2], О. Гуторова [52; 53; 54], В. Шебаніна [238] та ін. Актуальні проблеми інституційного та правового забезпечення землекористування аграрних підприємств досліджували такі вчені, як А. Третяк [220–223], А. Мірошніченко [138], О. Козловський [101] та ін. Важливими з точки зору управління та економічного аналізу є також дослідження якісного стану угідь А. Мартина та О. Шевченка [124–126], О. Гаражі [41–42] й ін. Обліково-аналітичні особливості використання земельних ресурсів охарактеризовано і систематизовано у працях В. Жука [66–72], Т. Остапчук [157–161], С. Остапчук [153–156] та ін.

Таким чином, проблема організації комплексного аналізу земельних ресурсів має ґрунтовне методичне забезпечення, яке знаходиться на перетині інтересів різних наукових сфер і напрямів. Проте основна проблема забезпечення ефективного та раціонального використання земельних ресурсів у сільськогосподарському виробництві має комплексний характер і полягає у відсутності чіткої інформаційної системи дослідження та інформування суб'єктів земельних відносин, тінізації цих земельних відносин на значній частині ринку землі. Відсутня також цілісна збалансована система економічного аналізу, спроможна забезпечувати управлінський апарат підприємств релевантною інформацією належного обсягу та змісту відповідно до виробничо-управлінських завдань, які постають сьогодні перед суб'єктами господарювання. З огляду на це, актуальною є думка Т. Остапчук, що «... на сьогодні не існує єдиної, достатньої та ефективної методики проведення аналізу використання земельних ресурсів підприємств» [157, с. 38].

Варто зауважити, що аналіз економічних явищ у контексті цього дослідження є не методом наукового пізнання чи функцією менеджменту, його сутність розкривається через процесний підхід, відповідно до чого аналіз земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств трактується як «... об'єктивно зумовлений порядок аналітичних процедур, що їх проводять щодо

даних з метою отримання необхідної інформації» [1, с. 52]. Це визначає мету аналізу земельних ресурсів, яку, зокрема, А. Пантюхова трактує як засіб «...підвищення рівня обґрунтованості управлінських рішень та зменшення невизначеності при проведенні планування у сфері раціонального землекористування» [168, с. 165]. Т. Остапчук вкладає в неї схожий зміст, відповідно до якого завдання аналізу земельних ресурсів полягають у тому, щоб «... всебічно сприяти найповнішому і найбільш ефективному використанню земельних угідь при постійному нарощуванні природної родючості й недопущенні шкоди навколишньому середовищу. Рекомендації, які розроблені за результатами аналізу, мають забезпечувати повне й вискоефективне використання усіх угідь, незалежно від призначення і рівня їхнього освоєння» [157, с. 39].

На основі наведених й інших трактувань суті та мети аналізу земельних ресурсів пропонується формулювати його як раціональну послідовність обліково-аналітичних й управлінських процедур, пов'язаних зі збором, обробкою та використанням даних про стан земельних ресурсів і взаємопов'язаних процесів, спрямовану на підвищення рівня обґрунтованості управлінських рішень щодо ефективного використання земельних угідь, збереження та покращення їхніх якісних і кількісних параметрів з одночасним дотриманням принципів сталості.

З огляду на трансформаційні процеси у сфері земельних відносин в умовах формування ринку земель, інформаційна база обліку земельних ресурсів більшою мірою формується на основі даних кількісного характеру. При цьому якісний облік проявляється опосередковано, як облік собівартості виготовлення продукції та доходу від її реалізації, обсяг якої залежить від родючості ґрунтового покриву. Це визначено передусім тим, що інформація, надана бухгалтерським обліком, зокрема фінансовим, відображає стан об'єкта обліку на певну дату у грошовому еквіваленті, а якісні характеристики найчастіше вимірюються в певних одиницях, на відміну від результату їх використання.

У сучасній системі бухгалтерського обліку України інформація про земельні ресурси групується за такими напрямками: земельні ресурси, що перебувають у власності підприємства, і земельні ресурси, що використовуються на правах користування.

До першої класифікаційної групи належать землі у складі необоротних активів. У складі оборотних активів вони відображаються за умови якщо підприємство не планує використовувати земельну ділянку у господарській діяльності й утримує її з метою продажу. Проте землі сільськогосподарського призначення в цю групу внести не можливо.

У разі придбання організацією права користування земельною ділянкою (емфітевзис) вона набуває ознак нематеріального активу. Земельні ресурси, які не

є власністю підприємства, а перебувають в його користуванні (операційній оренді), відображаються на позабалансових рахунках, що істотно обмежує інформативність даних щодо їхнього стану.

Землями сільськогосподарського призначення визнаються ті землі, що надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення означеної науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, зокрема оптових ринків такої сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей [80].

Україна володіє значним земельним ресурсом, що характеризується високою якістю та сприятливими параметрами для вирощування різних видів сільськогосподарських культур. Загальну структуру земельних угідь України характеризують дані табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Структура земельних угідь України в 2000–2016 рр., тис. га станом на початок року

Показники	2000 р.		2005 р.		2010 р.		2016 р.		2016 р. до 2000 р., +/-
	тис. га	%	тис. га	%	тис. га	%	тис. га	%	
Загальна земельна площа	60354,9	100	60354,9	100	60354,9	100	60354,9	100	0,0
Сільськогосподарські землі	43057,8	71,3	42985,8	71,2	42813,7	70,9	42726,4	70,8	-331,4
у тому числі с. г. угіддя	41817	69,3	41763,8	69,2	41569,4	68,9	41507,9	68,8	-309,1
з них:									0,0
рілля*	32537,1	77,8	32482,2	77,8	32476,5	78,1	32541,3	76,2	4,2
перелоги*	431,2	1,0	409,7	1,0	310,2	0,7	233,7	0,5	-197,5
сіножаті*	2407,3	5,8	2438	5,8	2410,9	5,8	2406,4	5,6	-0,9
пасовища*	5517	13,2	5330,1	12,8	5481,9	13,2	5434,1	12,7	-82,9
багаторічні насадження*	924,4	2,2	903,8	2,2	896,5	2,2	892,4	2,1	-32,0
Ліси та лісовкриті площі	10413,6	17,3	10475,9	17,4	10622,5	17,6	10622,5	17,6	208,9
Води	2423,5	4,0	2421,1	4,0	2414,2	4	2414,2	4	-9,3
Забудовані землі	2456,2	4,1	2458,3	4,1	2534,9	4,2	2595,3	4,3	139,1
інші землі	2003,7	3,3	2013,7	3,3	1991,7	3,3	1991,7	3,3	-12,0

* – при визначенні питомої ваги площа відмічених угідь зіставляється із загальною площею сільськогосподарських угідь.

Як підтверджують дані, сільськогосподарські землі становлять понад 70% від загальної площі країни. Їхня основна частина – сільськогосподарські угіддя, які займають понад 97% сільськогосподарських земель або майже 70% від загального земельного фонду країни. Цей показник характеризує рівень освоєності земель. У структурі сільськогосподарських угідь виділяють рілля (76–78%), питома вага якої характеризує рівень розораності земель, пасовища (12,7–13,2%), сіножаті (5,6–5,8%), а також багаторічні насадження та перелоги.

В межах періоду дослідження питома вага кожного названого виду угідь знизилася одночасно із загальним зменшенням площ. Виняток становить рілля, щодо якої, на фоні зменшення питомої ваги (–1,6%) було зафіксовано незначне зростання площі (+4,2 тис. га). Одним із чинників такого зростання стало введення в обіг частини перелогів. Однією із головних причин переважання від’ємної динаміки показників є зростання площ під лісами та лісовкритими площами (на 208,9 тис. га), а також збільшення площ під забудовою (на 139,1 тис. га) за останні 16 років.

Вітчизняні та зарубіжні вчені зараховують земельні ресурси до складу капіталу. Капітал класифікують на майновий, інтелектуальний, природний людський та інші види.

Природний капітал – це активи природного походження, які належать підприємству на правах власності та користування і використовуються людиною у виробництві, виконуючи функцію формування людського капіталу. Відповідно актив природного походження – це актив, що є результатом природних процесів (кліматичних умов, температурних режимів та ін.) і адаптований людиною до використання у господарській діяльності [7, с. 169]. На основі проведеного вище аналізу визначено такі складові природного капіталу: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, природні ресурси, багаторічні насадження, права на користування природними ресурсами, біологічні активи.

Землі сільськогосподарського призначення відповідають основним характеристикам капіталу, якщо вони є об’єктом виробничого процесу. Земельна ж ділянка, яка не використовується у власному виробництві або не передана у користування іншому суб’єктові господарювання, не забезпечує отримання доходу власнику. Це твердження справедливе і щодо землекористувачів. Так, надана підприємству на правах користування земельна ділянка забезпечуватиме дохід, якщо вона буде залучена у процес виробництва суспільних благ.

З точки зору бухгалтерського обліку, земельний капітал – це складова природного капіталу, наданого у власність або користування фізичній чи юридичній особі, земельні ресурси для використання у виробничому процесі, наділені природною енергією, щодо яких здійснені землевпорядкувальні й інші

види підготовчих робіт і котрі слід відобразити на балансі підприємств з метою підвищення їхньої інвестиційної привабливості.

Земельні ресурси – важлива категорія у системі суспільних і виробничих відносин. Вони характеризуються ознаками, що виявляються через склад земель, галузеві особливості, суб'єктів права власності та належності. Ці ознаки формують основу для обліку та аналізу земельних ресурсів, що відображаються як об'єкт основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості, а також орендних відносин.

Для цілей бухгалтерського обліку найважливіше групувати земельні ресурси сільськогосподарського призначення за формами власності. Відповідно у бухгалтерському обліку власні земельні ресурси відображаються на балансі, а орендовані – поза балансом.

Земля є важливим елементом суспільного життя та економічних процесів. Її обмеженість та ряд інших особливостей обумовлюють потребу в її раціональному використанні. В даному контексті особливе значення мають землі сільськогосподарських підприємств, які опосередковано приймають участь у забезпеченні продовольчої безпеки країни та формуванні її економічного потенціалу. Важливими параметрами обліку та аналізу земельних ресурсів є забезпечення їх кількісного, якісного та вартісного зрізів. При цьому кількісний аспект розкривається через параметри площі угідь, їх складу, розподілу між власниками та користувачами, якісний – через природні та набуті властивості, що впливають на продуктивність, вартісний – через нормативну та експертну оцінку землі, розмір орендної плати та земельного податку.

1.2. Теоретичні підходи до тлумачення економічної сутності об'єктів земельних відносин

Поняття «земля» залежно від контексту використовується у багатьох розуміннях: як планета, як суходіл, як ґрунти – верхній шар земної поверхні, придатний для життя рослин, як економічна категорія – загальний засіб праці й основний засіб виробництва у сільському господарстві, як територія з угіддями, якою хтось володіє, сфера з правовим режимом тощо.

Беручи до уваги комплексність досліджуваного поняття, в науковому середовищі сформоване стійке ставлення до землі як до найбільшої цінності для суспільства. Проаналізуємо визначення відомих учених, наведені у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Трактування поняття «земля» як найбільшої цінності для суспільства

Автор	Сутність
В. Бурденюк	Земельні ресурси – один із найважливіших компонентів природного середовища, які використовуються для виробництва матеріальних благ та є незамінним національним багатством.
А. Сохнич	Земля завжди є необхідною умовою і складовим елементом процесу відтворення матеріальних цінностей, у тому числі тих, які безпосередньо не створюються у сільському господарстві.
М. Коритник та О. Шпичак	Земля та її природні ресурси є не тільки одним із чинників виробництва та економічного зростання, але й основою життєдіяльності.
Д. Кресникова	Земля – незамінний ресурс сільського господарства.
В. Шипулін	Земля є найважливішим сільськогосподарським капіталом країни, тим інституціональним центром, об'єднавшись навколо якого можна вийти на якісно новий рівень економічного розвитку.
Л. Новаковський	Без землі процес виробництва як сільськогосподарської, так і лісогосподарської продукції, взагалі неможливий.

Отже, земля характеризується як «основа», «найважливіший компонент», «необхідна умова», «найважливіший капітал» тощо. Для безпосереднього розуміння сутності терміна «земля» важливо врахувати загальні підходи, окреслені науковцями та в нормативних документах. Для доповнення розкритих вище аспектів слід навести менш декларативні визначення основної категорії дослідження, які більш спрямовані на розкриття її сутності (табл. 1.4).

Павлій О. С. розглядає землю в системі економічних відносин як: об'єкт нерухомості (тобто земельну ділянку як територіальний базис для розміщення певних об'єктів); товар (тобто об'єкт купівлі-продажу); об'єкт господарської діяльності (тобто засіб виробництва).

Трактування поняття «земля»

Автор	Визначення
С. Ожегова [169, с. 199]	Земля – територія з угіддями, яка перебуває в чийсь власності, використанні (колгоспна, приватна, державна тощо).
В. Носик [143, с. 496]	Земля (як основне національне багатство) – це розташована над надрами в межах державних кордонів частина земної поверхні з родючим шаром ґрунту, який використовується для виробництва у сільському господарстві абсолютної і додаткової вартості, що має розподілятися між сільським господарством, промисловістю і державою через приватну і суспільну форми власності за об'єктивним природним законом прогресивного економічного розвитку суспільства, що забезпечує збереження і підвищення родючості ґрунту, відновлення людської праці та розширене відтворення капіталу з метою забезпечення потреб й інтересів кожного громадянина і Українського народу.
Н. Титова [119, с. 69]	Певна відокремлена від природного середовища працею людини частина (маса) речовини.
ЗУ «Про охорону земель» [199]	Поверхня суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом з нею.
ГОСТ 26640-85 [81]	Найважливіша частина навколишнього природного середовища, що характеризується простором, рельєфом, кліматом, ґрунтовим покривом, рослинністю, надрами, водами, є основним засобом виробництва у сільському і лісовому господарствах, а також просторовою базою для розміщення підприємств та організацій всіх галузей національного господарства.
О. Паньків [169, с. 90]	Ресурс, який використовується в регіоні для виробництва сільськогосподарської продукції, для будівництва споруд, міст, залізниць; один з основних компонентів виробництва в регіоні.

При цьому автор, розглядаючи землю як об'єкт нерухомості, робить уточнення, що у цьому випадку мова йде про конкретну земельну ділянку, тобто частину земної поверхні з установленними межами, яка характеризується певним місцем розташування, господарським використанням, правовим режимом та іншими суттєвими ознаками з визначеними щодо неї правами.

Визначальним для віднесення речей до нерухомих був і продовжує залишатися їхній зв'язок із землею, саме тому земля є складовою частиною нерухомого майна [4, с. 73]. Позиція автора є виправданою, адже згідно ст. 181 Цивільного кодексу України земельні ділянки належать до нерухомих речей (нерухомого майна, нерухомості). Узагальнюючи наведені визначення, доходимо висновку, що земля – це уречевлений об'єкт, без якого не обходиться виробництво жодних матеріальних благ, вона є найважливішим засобом і

чинником розвитку сільського господарства в державі, не зношується та при правильному використанні здатна підвищувати свої виробничі властивості.

Отже, земля є складним об'єктом, якому притаманна сукупність різноманітних властивостей, у зв'язку з чим вона присутня у всіх сферах діяльності людини. Тому науковці вважають за доцільне виділяти наступні функції землі: – екологічну – земля знаходиться в нерозривному зв'язку з іншими природними ресурсами, які становлять єдиний природний комплекс; – соціальну – земля є просторовою базою для проживання населення та розташування різноманітних об'єктів, розміщення галузей народного господарства; – економічну – земля є одночасно засобом виробництва і предметом праці в різних галузях господарювання; – політичну – земля є просторовою межею державної влади та матеріальною основою її суверенітету; – юридичну – земля є об'єктом правовідносин [5, с. 312]. Наведене свідчить, що земля є важливим елементом суспільного розвитку та економічних процесів. Проте таке бачення розкриває її як абстрактний об'єкт, щодо якого не можуть бути застосовані конкретні дії для привласнення, використання тощо.

З огляду на це, поряд із поняттям «земля» у земельному законодавстві використовується також термін «земельна ділянка». Відповідно до ч. 1 ст. 79 Земельного кодексу України земельна ділянка – це частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами [80]. У Національному стандарті № 2 «Оцінка нерухомого майна» земельна ділянка під час проведення оцінки розглядається як частина земної поверхні і (або) простір над та під нею висотою і глибиною, що необхідні для здійснення земельних поліпшень [187]. Багато науковців ототожнюють поняття «земля» і «земельна ділянка», стверджуючи, що вони мають однакове значення. Проте, ці поняття зіставляються як частина та ціле. Земельна ділянка, маючи всі родові ознаки землі, має додаткову видову ознаку – установлені межі (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Спільні та відмінні риси між поняттями «земля» та «земельна ділянка»

Варто зазначити, що поняття «земля» і «земельна ділянка» також відрізняються тим, що у приватній власності можуть перебувати тільки індивідуально визначені, виділені реально на місцевості земельні ділянки, що мають встановлені межі та розрізняються за цільовим призначенням.

Відповідно до законодавчого визначення слід виокремити такі ознаки земельної ділянки: це частина земної поверхні; має установлені межі й певне місце розташування; визначені щодо неї права, які передбачають обмеження і обтяження, у вигляді розташованих на ній об'єктів нерухомості, багаторічних насаджень, природної рослинності.

Ознаками земельної ділянки як об'єкта земельних правовідносин є такі: місце розташування, площа, межі, кадастровий номер, цільове призначення і дозволене використання, встановлені на неї права, обмеження цих прав і обтяження такої земельної ділянки, економічні (в тому числі розміри плати за землю) та якісні (зокрема показники родючості) характеристики, наявність об'єктів нерухомого майна.

Для поглибленого розкриття сутності терміна «земельна ділянка» виокремлено основні класифікаційні ознаки таких ділянок (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Основні класифікаційні ознаки земельних ділянок

Класифікаційна ознака земельної ділянки	Види
Природні властивості	Родючість Ерозійні процеси Окислення ґрунту
Ознаки об'єкта земельних відносин	Основні Додаткові
Індивідуальні ознаки земельної ділянки	Місце розташування Площа Межі Кадастровий номер Цільове призначення
Ознаки пов'язані з територіальним плануванням	Виникнення Зміна Припинення існування

Просторова обмеженість земельної ділянки пов'язана з тим, що будь-яка земельна ділянка має певне місце розташування, площу і визначений контур меж. Обмеженість землі визначається її природним походженням, у розмірі поверхні нашої планети, її не можна ні зменшити, ні збільшити.

Локалізованість земельних ділянок за місцем розташування також визначається природним походженням. Кожна конкретна ділянка землі знаходиться у чітко визначеній географічній точці та не може бути силами людини перенесена на інше місце. Можуть змінюватись її власники, користувачі, орендарі, а сама ділянка зберігається завжди на тому ж місці. Втім для встановлення права власності чи права користування конкретного суб'єкта, якому надана земельна ділянка, її межі вимагають уточнення за правилами землеустрою.

Межа земельної ділянки як одна з її ознак – це визначена в документації (планах) лінія певної величини, з допомогою якої відокремлюються земельні ділянки одна від одної або від інших природних об'єктів. Зафіксована в планах межа земельної ділянки виноситься в натуру (на місцевості).

Індивідуалізуючими ознаками земельної ділянки є її місце розташування (адреса), площа (розміри) і межі (форма, план). У різних земельних ділянках можуть бути однакова площа або однаковий контур меж. Однак, не може бути двох ділянок, в яких всі три зазначені ознаки збігаються. На підставі місця розташування, площі та меж земельної ділянки, що розглядаються водночас, одну земельну ділянку можна відрізнити від іншої.

Цільове призначення є критерієм передбаченого законодавством розмежування земель на категорії. За допомогою встановлення дозволеного використання уточнюються можливі цілі застосування земельних ділянок, що мають загальне цільове призначення. Економічні характеристики – це передусім, кадастрова (нормативна) оцінка земельної ділянки, залежно від якої розраховується плата за землю, а також орендна плата за земельні ділянки, що перебувають у державній, комунальній або приватній власності.

Ознаки земельної ділянки як об'єкта земельних правовідносин логічно поділити на: а) основні (індивідуалізуючі) – розташування, площу та межі земельної ділянки; б) додаткові (ідентифікуючі) – кадастровий номер, цільове призначення, дозволене використання, встановлені права, обмеження цих прав, обтяження земельної ділянки, економічні та якісні характеристики, наявність на ділянці об'єктів.

Поняття «ресурс» (фр. «ressource» – «засіб, спосіб, дані») в широкому розумінні означає все, що необхідно людині (фізичній особі) й організації (в тому числі юридичній особі) для досягнення мети, задоволення власних потреб і потреб суб'єктів або об'єктів зовнішнього середовища [106]. Ресурси в економічній літературі розглядаються як сукупність природних, виробничо-технічних, організаційних і соціальних чинників. Існує багато різних класифікацій ресурсів: за фізичним змістом, за призначенням у ході виробництва, за ступенем використання у виробничому процесі тощо.

Поняття «земельні ресурси» має вужче значення, ніж «земля», і безпосередньо пов'язане із господарською діяльністю людини. Це підтверджується законодавчим трактуванням терміна «земельні ресурси». В ЗУ «Про охорону земель» вказано, що земельні ресурси – це сукупний природний ресурс поверхні суші як просторового базису розселення і господарської діяльності, основний засіб виробництва у сільському та лісовому господарствах [199].

Земельні ресурси є складовою цілісної системи ресурсів України (рис. 1.5).

Земельні ресурси як складова природних, економічних та матеріальних ресурсів відіграють важливу роль в існуванні нашої планети. Вони зумовлюють функціонування інших природних ресурсів, а саме рослинного і тваринного світу, атмосферного повітря, поверхневих і підземних вод.

Проте значення земельних ресурсів у різних галузях виробництва неоднакове. У промисловості, транспорті, будівництві земельні ресурси є лише базою для розташування підприємств. У таких організаціях основну увагу приділяють площі, місцю розташування, віддаленості від пунктів збуту, рельєфу і т. д. У добувній промисловості значення землі зростає, оскільки в її надрах знаходяться корисні копалини. Однак, найбільше значення земельні ресурси мають у сільському господарстві, де земля є і предметом, і засобом праці.

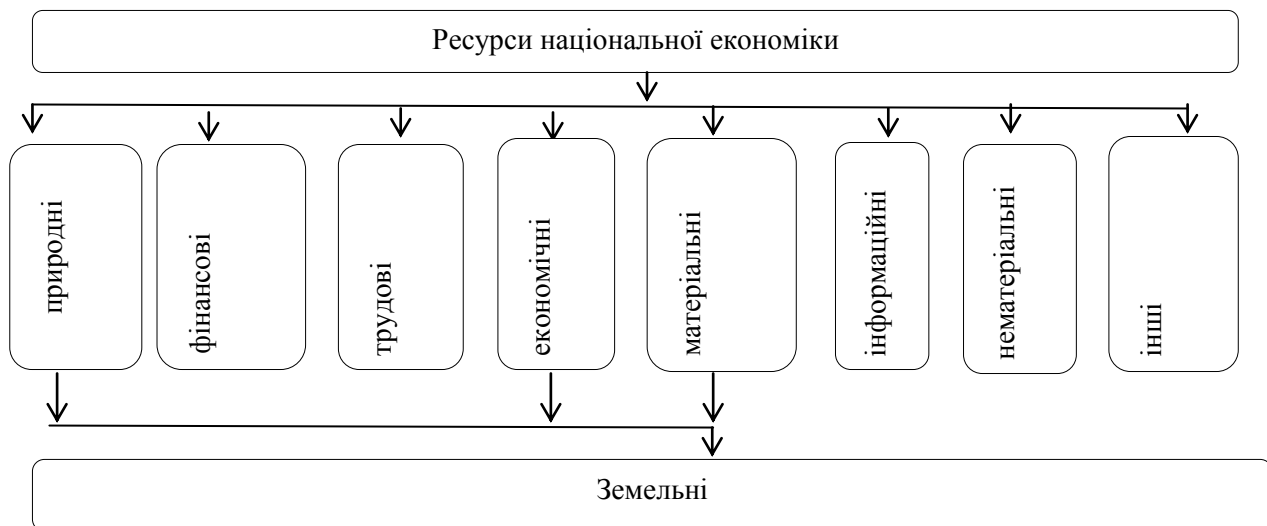


Рис. 1.5. Місце земельних ресурсів у системі ресурсів

Земельні ресурси набувають ознак предметів праці, коли людина обробляє ґрунт, засіває його і збирає урожай. Коли ж людина використовує фізичні, хімічні та механічні властивості землі, тобто впливає на рослини, збільшуючи обсяги урожаю, земля є засобом виробництва. Найважливіші особливості земельних ресурсів як засобу виробництва систематизовано у табл. 1.6.

Категорія «земельні ресурси» доволі складна, а тому потребує групування за певними ознаками, що дасть змогу систематизувати одержану інформацію, здійснити контроль за станом і рухом земель та пришвидшити процес прийняття якісних управлінських рішень щодо ефективного використання земельних ресурсів у господарській діяльності.

Таблиця 1.6

Особливості земельних ресурсів як засобу виробництва

Особливість	Суть
Не є продуктом людської праці.	Створені самою природою і виникли багато тисяч років тому.
Територіально обмежені та характеризуються постійністю розташування.	Не можна перемістити в просторі як інші засоби виробництва.
При раціональному використанні не погіршують своїх властивостей, а, навпаки, покращують.	Не зношуються і амортизувати їх не доцільно.
Є незамінними, тому що вони – продукт природи.	За умов дотримання певних вимог раціонального використання, земля здатна самовідновлюватися у процесі виробничого використання.
Родючість ґрунту.	Розуміння економічного змісту родючості має велике значення для вирішення комплексу проблем раціонального використання землі та земельних відносин.
Дохід сільгоспвиробника неможливо вирахувати.	Дохід залежить не тільки від якості ґрунту, а передусім від сприятливих кліматичних умов.
Земля нерухома.	Висуває місце розташування земельних ділянок у ряд чинників, які певною мірою визначають умови і результати виробництва.
Просторова нерухомість землі зумовлює необхідність розміщення сільськогосподарського виробництва враховуючи розташування населених пунктів, віддаленість від ринків збуту продукції та шляхів сполучення.	Мінімізація відстані сільськогосподарських угідь від місць переробки та збуту продукції позитивно впливає на прибутковість продукції. Просторова нерухомість землі визначає специфіку використання інших засобів сільськогосподарського виробництва та праці.
Не можуть бути ліквідованими.	Не підлягають амортизації та списанню.

Земельні ресурси, земельні ділянки та земельні відносини є об'єктами бухгалтерського обліку [167, с. 156]. Облік земельних ресурсів ведеться у двох зрізах: за якісними (природними та набутими властивостями, що впливають на

їхню продуктивність) і кількісними (площею, складом угідь, розподілом між власниками, землекористувачами) характеристиками [80].

Досить часто в наукових дослідженнях виокремлюється категорія “земельний фонд” як сукупність земель у державі всіх форм власності і категорій. Проте дане трактування можна вважати умовним, оскільки в чинному законодавстві не представлено його визначення і використовується поняття «землі України». Отже, можна дійти висновку, що в нормативно-правових актах та наукових дослідженнях іде ототожнення вище охарактеризованих категорій. Земля розглядається і характеризується як поняття планети, ресурсу природи, засобу виробництва, нерухомості, ґрунту, території, країни тощо.

Визначення мети і завдань обумовлюють потребу у чіткому визначенні ключових категорій дослідження. Відповідно до цього, в роботі встановлено, що її основною дефініцією є земля та поняття, які пов’язані із нею в розрізі землекористування сільськогосподарських підприємств. При цьому, первинним об’єктом обліку та аналізу виступає поняття «земельна ділянка». Поняття «земельні ресурси» – обумовлює трактування земельних ділянок з позиції їх ефективного використання у виробничому процесі. Поняття «земельні відносини» дозволяє ідентифікувати умови землекористування і запити ключових користувачів інформації щодо зазначених процесів.

1.3. Розвиток історичних передумов становлення сучасної системи обліку та аналізу земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в Україні

Система земельних відносин на різних стадіях розвитку суспільства у різних країнах пройшла еволюційний шлях від первіснообщинної земельної власності до складних високоорганізованих систем сьогодення. Як тільки виникло сільськогосподарське виробництво, товарообмін, земля відразу стала одним з найважливіших облікових об'єктів. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського користування має довготривалу історію, а процес його вдосконалення є неперервним (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Ретроспективний аналіз наявності обліку земель в давній період і в середньовіччі

Держава	Наявність та особливості обліку	Автор
Давній Єгипет (3000 р. до н. е.)	– Основний об'єкт обліку – земля; – класифікація земель за категоріями; – землі враховуються по землевласниками поіменно;	Т. Малькова [123, с. 42]
Межиріччя (кінець IV – початок III тис. до н. е.)	– Складаються описи полів; – за кожним полем визначаються: розміри, якість ґрунту, придатність до обробки, кількість зерна для посіву, врожайність, відповідальні за обробку.	Т. Малькова [123, с. 91]
Давня Греція (початок III тис. до н. е.)	– Облік земель у натуральному і грошовому вимірах; – земельні угіддя належать господарствам, які займаються виробництвом с.г. продукції.	Я. Соколов [213, с. 37]
Птолемеєвський Єгипет (332 р. до н. е. – 30 р. до н. е.)	– Земля – об'єкт обліку і контролю; – класифікація за ознаками: якості, ступеня зрошення, володіння, розташування, сільськогосподарських культурах.	Т. Малькова. [123, с. 164]
Середньовічна Італія (754 р. до н. е. – 476 р. н. е.)	– Наводяться види земельних угідь; – відображаються в обліку з підрозділом на поля, придатні для обробки, парки і плантації; – відображаються в обліку межі, акти володіння	Л. Пачоллі [213, с. 24]
Римська імперія (27 р. до н. е. – 395 р. н. е.)	Земля кожного власника відображається у відомостях.	Я. Соколов [213, с. 54]
Візантійська імперія (395 р. н. е. – 1453 р. н. е.)	Земля власника фіксується не загальним показником, як в Римі, а по власниках рабів.	Т. Малькова. [123, с. 140]
Країни Західної Європи (V ст. – кінець XV ст.)	– Здійснюється вартісний облік земель; – вартісний облік земельних ділянок.	Я. Соколов [213, с. 69]

Діалектичний характер розвитку суспільства та його вияв у сфері земельних відносин актуалізує ретроспективну інтерпретацію становлення сучасної системи обліку та аналізу земельних ресурсів в Україні. У табл. 1.7 представлені дані про наявність та особливості обліку земель, у тому числі сільськогосподарського призначення, в давній період і в середньовіччі.

Характеристика становлення земельних відносин на території України свідчить, що природний розвиток земельних відносин у ході світових процесів тривав до 1917 р. Далі в Україні ухвалювалися нормативні акти, положення яких підлаштовувались під специфічні особливості економіки колишнього Радянського Союзу. Починаючи з 1992 р. Україна повернулася до природного розвитку земельних відносин (рис. 1.6).

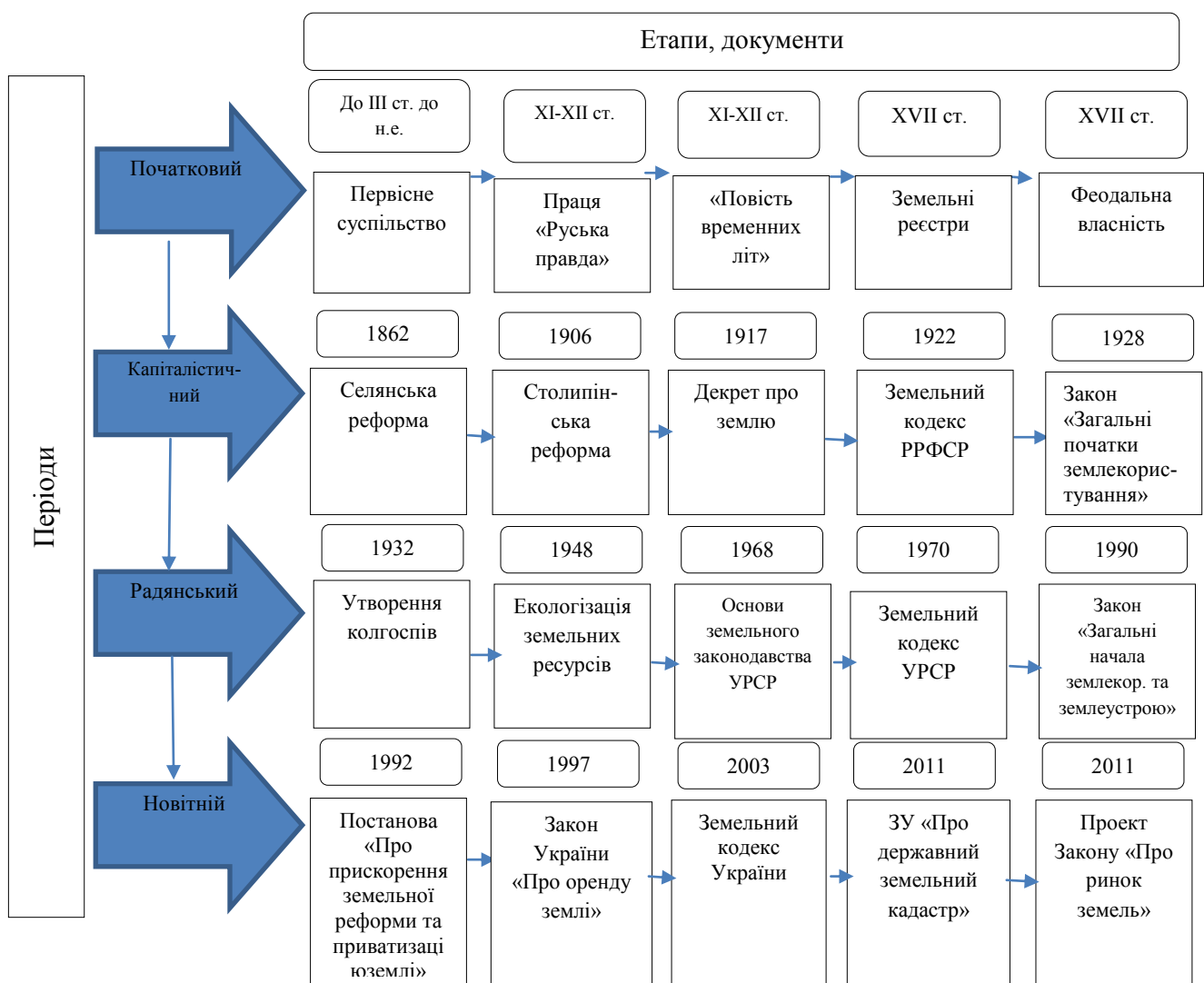


Рис. 1.6. Загальна періодизація земельних відносин на території України

У новітній період увага акцентується на формуванні ринку землі, створенні земельного банку, розробці кадастрової карти. Для цього періоду характерна дія певних негативних чинників, зокрема таких, як корупційна складова, неспро-

можність відкрити вільний ринок земель сільськогосподарського призначення протягом десятиліття, значний вплив політичної складової на економічні процеси в державі, тощо. Тільки вирішення комплексу цих проблем дасть змогу розвинути аграрний потенціал України.

Одним із перших документальних свідчень про систему обліку земельних ресурсів є так званий «Папірус Зенона» – документи, складені у III ст. до н. е., які відображають господарську діяльність власника в Греції. Зенон був управителем, який деталізував облік залежно від галузей господарства, в результаті чого виник окремо облік землеробства [213, с. 39]. У Греції особливо велика кількість земельних угідь належала господарствам, які виробляли сільськогосподарську продукцію. Слід урахувати, що якщо в сільському господарстві землі були засобом виробництва, то інші землі були товаром, оскільки кредитні організації видавали позики під заставу землі. Не всі позичальники могли повернути позику в термін, виплатити відсотки, тому земельні ділянки стали власністю кредитних або торгово-лихварських господарств [213, с. 41].

Візантійські кадастри-практики брали за зразок пізньоримські кадастри. Однак, у візантійських кадастрах земля власника фіксувалася не загальним показником, як у Римі, а за власниками рабів. На Сході Європи у середньовіччі основним методом обліку була інвентаризація. Відносно землі проводилася суспільна інвентаризація, а фонд землі враховувався за п'ятьма рубриками: земля, що обробляється; земля, що підлягає обробці; кам'яниста земля; пасовиська і залишена земля. Розподіл в обліку землі на такі категорії був продовженням традиції, пов'язаної з діоклетіановим принципом оподаткування – податком на прибуток.

У Франції сільськогосподарський облік досліджував Л. де Казо (1824 р.). Він застосував подвійний запис в обліку сільськогосподарського виробництва. У системі рахунків дослідник окреслив чотири синтетичних рахунки: «Урожай», «Стадо», «Поле», «Будівлі та інвентар» (сучасні «Основні засоби»). На початку року проводилась інвентаризація, здійснювалось оцінювання цінностей за поточними ринковими цінами, де 5% від отриманої суми становила рента. Рахунок «Поле» був витратним, на якому формувалась собівартість урожаю. Потім протягом року в дебет цього рахунка списувались всі витрати з обробки землі та зносу інвентарю. Весь дебетовий оборот цього рахунка повторювався за його кредитом перенесенням всієї суми в дебет рахунка «Урожай». Рахунок врожаю кредитувався на суму реалізованої продукції за цінами продажу і на величину відпущеної у власне господарство продукції за собівартістю. На рахунку «Стадо» обліковувалась вартість кормів, згодованих тваринам, а за кредитом відображалася вартість готової продукції так само, як і за попереднім рахунком. Залишки готової продукції переносилися на рахунок збитків і

прибутків. Л. де Казо обліковував різницю між прибутком, отриманим від виробництва, і прибутком, що виник у результаті коливань ринкових цін.

На території України облік земельних ресурсів виник у IX ст., коли почали проводитися перші описи земель. За часів Київської Русі вони стосувалися переважно, монастирських церковних земель і були підставою для наділення духовенства майном.

Про розвиток бухгалтерських і юридичних знань свідчить поява збірника законів України-Русі «Руська правда» Я. Мудрого (середина XI ст.). «Руська правда» закріпила недоторканість приватної земельної власності. Ведення обліку земель напряму підпорядковувалося печатнику, який водночас був начальником княжої канцелярії, мав на збереженні княжу печатку та укладав княжі грамоти. Н. Скурська та Д. Добряк вважають, що саме «Руська правда» є першою працею, яка засвідчує появу земельних відносин в Україні. Точна дата виходу збірки не відома, однак учені датують її появу приблизно XI – XII ст. [213, с. 106].

В Україні у XI–XIII ст. існувало Галицько-Волинське князівство, що було яскравим прикладом феодального землеустрою. Економічною основою селянського господарства було подвір'я-дім. Розмір індивідуального селянського землекористування дорівнював у середньому одному «плугові», що був одиницею оподаткування і становив близько 15 га землі. Відповідно 10–15 домів, в основному родичів, об'єднувалися у дворище. Існували також невеликі господарства і менша одиниця оподаткування – «рало» [213, с. 316].

З приходом феодального ладу в Україні землі української старшини, шляхти і духовенства становили основу землеволодінь. Під час Визвольної війни 1648 – 1654 р. та після приєднання України до Росії відбувся перерозподіл земельних ресурсів. Земельні відносини сформувались таким чином, що у звільнених від польських магнатів селах почали виникати «вільні» військові поселення, які мали значні привілеї. В епоху феодалізму впроваджено земельну реєстрацію, яка узаконювала право приватної власності на землю. Ведення бухгалтерського обліку земельних ділянок було обов'язковим для кожного власника.

Наприкінці XVIII ст. українські землі перебували в складі двох імперій – Російської та Австрійської. У складі Австрійської імперії перебували Закарпатська Україна, Східна Галичина й Північна Буковина. На заході України найбільш популярними були ідеї німецької бухгалтерської школи, а на сході – російської [213, с. 165].

Під час капіталістичного способу виробництва уряди багатьох держав ввели земельні кадастри, які містили докладний опис земельної власності, оскільки земля була основним джерелом прибутку. Система земельних відносин в Росії поділялась на три види: державна власність на землю, приватне землеволодіння та общинне землекористування. У Росії земельні кадастри виникли з кінця

XIX ст. У них вівся кількісний та якісний облік земель. Така практика перейшла і до Радянського Союзу, що пояснювалося відсутністю приватної форми власності на землю.

В тогочасній Україні та Росії із зародженням промислового капіталізму відбулася криза феодально-кріпосницької системи. Важливою датою в періодизації розвитку земельних відносин та їхнього обліку є 1861 р. Саме в цей період була здійснена реформа земельних відносин, яка мала назву «Селянська реформа». Реформа передбачала відміну кріпосного права на поміщицьких селян, надання селянам за певні повинності їхніх дворів та невеликої кількості земельних угідь, об'єднання розкріпачених селян у общини, реформування земської системи. Навіть уклавши викупну угоду і ставши власником земельного наділу, селянин був змушений сплачувати і відбувати різні повинності поміщику. Суму і розмір повинностей вказували у місцевому «Положенні». Реформа давала змогу поміщикам залишати собі близько половини землі для власного користування, а решту розподіляти між звільненими селянами. Виокремилась також така форма використання земель, як оренда. Проте відсоткові ставки за користування землею були настільки високими, що дуже мало селян змогли їх оплатити, тому вони, не користувались такою послугою.

Праця І. Пестржецького «Сільськогосподарське рахівництво», опублікована у 1864 р., стала так званою інструкцією щодо ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах Російської імперії. У цьому дослідженні був детально представлений досвід ведення сільськогосподарського рахівництва на прикладі великого поміщицького господарства і приділено велику увагу обліку сільськогосподарських земель з точки зору їхньої якості [213, с. 167].

В кінці XIX – на початку XX ст. земля стала повноцінним об'єктом бухгалтерського обліку. Реформа 1861 р. дала поштовх розвитку приватного землеволодіння селян, заклала майбутні витoki фермерства, а факт купівлі-продажу землі свідчив про започаткування ринкових відносин у земельній сфері. Вирішальну роль у цьому відіграв Селянський поземельний банк, який був державною установою і надавав позики селянам для викупу земель. У 1905 р. вийшов Указ про розширення діяльності Селянського поземельного банку із купівлі землі для перепродажу її селянам, який визначав більш сприятливі умови кредитування [100, с. 126].

У 1917 р. опубліковано «Християнський наказ про землю» з описом вимоги щодо відміни поміщицької власності на землю і встановлення рівноправного та безкоштовного землекористування. У результаті земля була оголошена власністю народу. Цей наказ став основою для подальшого реформування [213, с. 113].

Після Жовтневого перевороту 1917 р. відбулися революційні перетворення земельних відносин. Їхньою основою стало скасування Декретом про землю

приватної та встановлення загальнодержавної власності. Другий всеукраїнський з'їзд Рад, що відбувся 06 березня 1918 р., ухвалив Тимчасове положення про соціалізацію землі. У ньому було закріплено всенародну власність на землю, трудовий характер землекористування. Засновано також рівне право на користування землею, згідно з трудовою нормою землекористування на землях сільськогосподарського призначення. Все це стало причиною виключення землі зі складу об'єктів бухгалтерського обліку.

У Положенні про соціалістичне землевпорядкування і заходи переходу до соціалістичного землеробства від 20 лютого 1919 р. націоналізація землі отримала найчіткіше і завершене право оформлення – уся земля вважалася єдиним державним фондом [78, с. 21]. Після Жовтневого перевороту 1917 р. відбулася зміна соціально-економічної формації, що зумовило зміну всіх законодавчих актів.

У Декреті «Про землю» від 14 лютого 1919 р. представлено такі основні ідеї:

- сільське господарство країни перетворено на єдину агрофабрику;
- селяни – робітники єдиної агрофабрики;
- селянам заборонено мати приватну власність, у тому числі землю, прибудинкові ділянки;
- закладено основи розвитку інституту раціонального використання та охорони земель;
- держава взяла зобов'язання охороняти землю;
- скасовано назавжди право приватної власності на землю;
- землю не можна ні продати, ні купити, ні здати в оренду або в заставу, ні будь-яким іншим способом відчужити;
- здійснено націоналізацію землі;
- громадяни отримали право користуватись землею;
- користувачі землі зобов'язані перед державою турбуватися про землю, не допускати її забруднення.

Декрет про землю містив концептуальні положення, які в подальшому набули розвитку у правовому регулюванні раціонального використання та охорони земель.

Приватна власність на землю відновила у 1922 р., після прийняття Земельного кодексу. В нормах цього кодексу зазначалось, що земля є власністю держави, проте гарантується довічне спадкове володіння нею, тим, хто її обробляє. Згідно із Земельним кодексом існувало три форми власності на землю: приватна, кооперативна та суспільна.

У 1933 р. затверджено Інструкцію з обліку земель, якою встановлено новий порядок земельного обліку на всій території країни за адміністративними районами, а в травні 1934 р. ухвалено Постанову «Про звітність в розподілі

земель по угіддях і землекористувачах» [213, с. 430]. У ході вдосконалення обліку земель у 1954 р. введено єдину систему державного обліку, що охоплює облік земель за угіддями і державну реєстрацію всіх землекористувачів.

Із прийняттям Радою Міністрів СРСР Постанови «Про єдиний державний облік земельного фонду СРСР» у 1954 р. землевпорядною службою почали проводитись агрогосподарські обстеження земель за кількістю та якістю (ними користуються до цього часу). У 1955–1958 р. здійснено облік присадибних і громадських земель у колгоспах, та складено проекти приведення розмірів присадибних ділянок у відповідність до статутних норм.

На зміну Закону СРСР «Загальні початки землекористування і землевпорядження» (1928 р.) сесія Верховної Ради СРСР затвердила Закон «Основи земельного законодавства СРСР і союзних республік» від 13 грудня 1968 р., який значно посилив централізацію і командне управління в сільському господарстві. В УРСР у 1970 році на його доповнення ухвалено Земельний кодекс. Згідно з Постановою Ради Міністрів СРСР «Про порядок ведення державного земельного кадастру» від 10 червня 1977 р. широко проводилися роботи з земельного кадастру, а також визначення продуктивної здатності земель різної якості, що відповідно зумовило широкий розвиток оцінки земель [213, с. 26].

В умовах планової економіки практично вся земля, в тому числі й сільськогосподарського призначення, перебувала у власності держави, яка жорстко регламентувала порядок її використання відповідно до цільових установок. При цьому до всіх користувачів землі в аграрному секторі доводилися обґрунтовані завдання з виробництва сільськогосподарської продукції, підкріплені виділенням відповідних ресурсів, в умовах фіксованих цін на всі види товарів. За окремими суб'єктами господарювання земельні ділянки закріплювалися єдиними земельними масивами. Це сприяло підвищенню ефективності їхнього оброблення, спрощенню ведення бухгалтерського обліку земельних ділянок і практично усувало наявність залишених та необроблюваних земель.

Радикальні економічні реформи 1990-х р., орієнтовані на роздержавлення економіки через приватизацію майна та землі, привели до трансформації системи земельних відносин і зумовили виникнення проблем, пов'язаних із зменшенням ефективності використання земель сільськогосподарського призначення, зниженням їхньої родючості, порушенням науково обґрунтованих систем землеробства, появою залишених та невикористовуваних земель тощо [51, с. 108].

Здобувши незалежність, Україна задекларувала прагнення до формування ринкової економіки. Одним з її елементів була приватна власність на землю. Реформування земельних відносин сучасної України розпочалось з проголошенням незалежності у 1991 р. У 1992 р. ухвалено законодавчі акти, які мали пришвидшити земельну реформу, зокрема постанова «Про прискорення

земельної реформи та приватизацію землі», декрети «Про приватизацію земельних ділянок» та «Про особливості приватизації майна в агропромисловому комплексі». У 1992–1994 р. згідно з ухваленими нормативними актами, колгоспи почали реорганізовуватись у колективні сільськогосподарські підприємства (КСП). Кожен із членів КСП згідно із договором отримував власну частку майна. Держава розпочала паювання земель через видачу громадянам сертифікатів на право власності на земельну частку.

Після становлення України як незалежної держави набуло актуальності питання чи залишати базовою системою бухгалтерського обліку, що діяла в СРСР, чи формувати власну на основі національних стандартів. У спадок від СРСР залишилась система бухгалтерського обліку, спрямована на забезпечення інтересів планової економіки та контроль за збереженням державного майна. Основним завданням у сфері бухгалтерського обліку визначено створення власної системи бухгалтерського обліку, побудованої на національних стандартах, з урахуванням специфічних особливостей господарства України.

Із 1990-х р. ХХ ст. у період незалежності України земля почала розглядатися як об'єкт бухгалтерського обліку. Це твердження розвивалося та набувало щораз більшого розповсюдження. В цей період землю зараховано до складу основних засобів, зміна форм власності на земельні ресурси, що активізувало розвиток земельних відносин та обліку операцій із землею [76, с. 114].

У результаті паювання відбулося становлення приватної власності на землю, яка мала забезпечити найбільш раціональне та ефективне використання земель і створення конкурентоспроможного національного агропромислового комплексу. Однак здійснювана в Україні земельна реформа не вирішила визначених завдань. У результаті реформування земельної власності та розпаювання земель сільськогосподарського призначення утворився новий власник. Це так званий «господар землі» – селянин, який, отримавши землю у власність втратив рішучість, і є таким до сьогодні [245, с. 132].

Відповідно до зміни принципів та умов земельних відносин в Україні з 1991 р. розпочався період формування інституційного середовища, що охоплювало розробку та ухвалення нормативно-правової документації, створення спеціальних установ, розроблення стандартів обліку, формування системи оцінки землі тощо.

За результатами дослідження періодизації земельних реформ в Україні та аналізу розвитку законодавчої бази, що регламентує побудову та ведення обліку земельних відносин у сільському господарстві, виділено такі етапи реформування систем обліку землі в Україні (рис. 1.7).

Основним нормативним документом, який регулює земельні відносини в нашій країні, є Конституція України, у ст. 13 якої визначено, що земля, як і інші

природні ресурси, що знаходяться в межах території України, є об'єктами права власності українського народу. При цьому кожний громадянин має право користуватися природними об'єктами права власності народу відповідно до закону.



Рис. 1.7. Історичні етапи реформування систем обліку землі на території України

У 1996–1998 роках активно продовжується земельна реформа. Верховною Радою України ухвалено такі законодавчі акти: Закони України «Про плату за землю» (1996 р.), «Про сільськогосподарську кооперацію» (1997 р.), «Про оренду землі» (1998 р.), організаційно-методичні матеріали «Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення й населених пунктів (тимчасово)», затверджена Постановою Кабінету Міністрів України № 213 від 23 березня 1995 р.; постанова Кабінету Міністрів України «Про внесення доповнень у методику грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення і населених пунктів» № 864 від 31 жовтня 1995 р.; Порядок грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення і населених пунктів № 76/230/325/150 від 27 листопада 1995 р.; Методичні рекомендації по паюванню земель, переданих у колективну власність сільськогосподарським підприємствам і організаціям № 11 від 20 лютого 1996 р.; Методичні рекомендації щодо порядку передавання земельних паїв у натуральній формі з земель колективної власності членам КСП і організацій № 47/172/48 від 4 червня 1996 р. Окремі ухвалені нормативні документи, того періоду, є чинними в Україні досі.

Колективні сільськогосподарські підприємства проіснували не довготривало, оскільки держава не отримала очікуваних результатів, а швидше навпаки, з кожним роком обсяг сільськогосподарського виробництва щораз зменшувався. Саме тому в 1999 р. набув чинності Указ Президента «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки», відповідно до якого реформувались колективні сільськогосподарські підприємства на засадах приватної власності на землю [196].

Підсумковим етапом земельної реформи стало прийняття Земельного кодексу України в 2001 р. Згідно з ним, в Україні визначено три форми власності на землю: приватна, комунальна та державна. Він регулює питання щодо всіх земель України: набуття та реалізації прав на землю, гарантій прав на землю, охорони земель та відповідальності за порушення земельного законодавства.

Починаючи з періоду незалежності України, затверджено законодавчі акти із земельних відносин, проведено земельну реформу, але не забезпечено механізм реалізації норм цих законодавчих актів. Одним з ефективних засобів приведення в дію норм законів щодо земельних ресурсів є введення їх у систему бухгалтерського обліку через створення відповідних методик [153, с. 61].

У ході завершення земельної реформи важливим є ухвалення Закону України «Про державний земельний кадастр», який передбачає ведення кількісного обліку земель на території України [180]. Відомості, внесені у державний кадастр, мають публічний характер, тому жителі України у відкритому доступі мають можливість одержати інформацію про місце розташування та правовий режим земельних ділянок, їхню оцінку, класифікацію земель, їхню кількісну та якісну характеристики.

У 2011 р. Верховною Радою України зареєстровано Проект Закону «Про обіг земель сільськогосподарського призначення» [197]. Згідно з його нормами, землі сільськогосподарського призначення набували ознак товару і вступав у дію дозвіл на продаж сільськогосподарських земель в Україні, а це відповідно мало сприяти відображенню земельних ресурсів у бухгалтерському обліку на балансах агропідприємств у складі активів. Кабінет Міністрів України спочатку очікував ухвалення Проекту Закону «Про обіг земель сільськогосподарського призначення» до кінця грудня 2017 р. Замість цього Верховна Рада України в кінці жовтня 2017 р. продовжила дію мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, введеного в 2002 р., до 2019 р.

В аграрному секторі економіки існують певні перманентні проблеми, що гальмують його розвиток. Серед них слід відокремити такі: відсутність ринкового обігу сільськогосподарських земель, що, відповідно, не дає можливості відобразити реальну ситуацію на агропідприємствах у бухгалтерському обліку та знижує їхню інвестиційну привабливість; диспаритет цін на продукцію

сільського господарства, надконцентрація земель агрохолдингами, що загрожує багатокладності в сільському господарстві; занепад соціальної сфери села; екологічні проблеми.

Це свідчить про необхідність продовження аграрної реформи, яка забезпечить вирішення визначених вище питань. Для успішності реформи реформи потрібно комплексне та системне формування її економічного складника, де основним є бюджетне та фінансово-кредитне забезпечення, державне регулювання ринку, розвиток сільських територій [5, с. 47].

При здійсненні періодизації земельної реформи слід окреслити три етапи формування та становлення правового поля, в межах якого сформувалися основи регулювання земельних відносин органами місцевого самоврядування. Перший – реформаційний (1990–1995 р.), пов’язаний із започаткуванням земельної реформи, ухваленням нормативних актів, що ліквідували виключну державну власність на землю та закріпили різноманітність форм власності на цей об’єкт природи. Другий – інституційний (1995–2005 р.), характеризується ухваленням нормативних актів, що вводять нову понятійну та процедурну системи виникнення і здійснення місцевими радами права управління земельними відносинами. Норми цих актів, здебільшого, спрямовані на розвиток та доповнення положень нормативних актів реформаційного періоду. Третій етап, який розпочався у 2006 р. і триває досі, можна вважати модернізаційним, оскільки відбувається радикальне оновлення земельного законодавства.

Разом із земельною реформою вдосконалювалось нормативне забезпечення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. На першому етапі реформування нормативно-правове забезпечення перейшло у спадок від СРСР, тобто вагомих змін не відбулось. Другий етап супроводжувався становленням ринку орендних відносин та їхнім відображенням у бухгалтерському обліку. Землю також було запропоновано відображати в обліку як нематеріальний актив, на балансах підприємств. Третій етап став базою формування пропозицій щодо відображення землі на балансах підприємств як основного засобу на правах володіння. Мета реформування – підготувати ґрунтовну нормативну базу, яка уможливить регулювання та відображення обігу земель сільськогосподарського призначення.

Проаналізувавши Єдину комплексну стратегію розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015–2020 р., визначено три пріоритетні напрямки реформування земельних відносин в Україні:

- 1) запровадження повноцінного ринку земель сільськогосподарського призначення, дерегуляція обороту прав на землю, стає землекористування та консолідація землеволодіння і землекористування, розробка системи стандартів обліку земельних ресурсів;

2) удосконалення та розвиток системи кадастру та реєстрації речових прав на нерухоме майно, внесення змін у реєстри обліку;

3) забезпечення та захист прав на земельні ділянки та їхнє відображення в системі обліку та звітності.

Важливо детальніше розглянути перший напрям реалізації земельної реформи та облікові аспекти існуючих і можливих у майбутньому транзакцій із землею.

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 482 від 22 липня 2016 р., повноваження із формування державної політики у сфері земельних відносин, у сфері використання та охорони земель усіх категорій і форм власності передано від Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України до Міністерства аграрної політики та продовольства України. За прогнозами Міністерства аграрної політики та продовольства України, ринок земель сільськогосподарського призначення запрацює з 2019 р. Відкрити ринок землі планують упродовж двох етапів: з 2019 р. пропонується розпочати торгівлю землею, що перебуває у державній власності, а з 2020 р. – землею, що є у приватній власності. Поки, як перехідний варіант, пропонується змінити умови оренди земель сільськогосподарського призначення через впровадження можливості продажу прав на таку оренду. Такий механізм, дасть змогу визначити попит на землю та її реальну вартість, а також використовувати права на оренду як заставу при отриманні кредитів.

Проте, нині в Україні відповідно до чинного законодавства та діючої методики обліку землі сільськогосподарського призначення не введено в економічний оборот підприємств та не відображаються в бухгалтерському обліку на балансі. Причина цього полягає в тому, що активи, які не належать суб'єктові господарювання, але перебувають в його користуванні на правах операційної оренди, не обліковуються на балансі підприємств-орендарів.

Для вирішення обліково-методичної проблеми супроводу операцій із земельними ресурсами в Україні за період незалежності відбулись такі зміни в методології бухгалтерського обліку землекористування:

1) земельні ділянки були введені у склад основних засобів із подальшим відображенням їх у звітності (П(С)БО 7 «Основні засоби»);

2) права користування земельною ділянкою введені до переліку об'єктів нематеріальних активів (П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»);

3) прийнята Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок та внесені до неї зміни щодо оцінки права оренди земельної ділянки та права користування чужою земельною ділянкою (Постанова КМУ № 1531 від 11 жовтня 2002 р. та № 1248 від 16 листопада 2011 р.);

4) з метою вдосконалення методологічного забезпечення обліку земельних ділянок і прав користування ними у 2012 р. Міністерство Фінансів України організувало закупівлю досліджень і розробок у цьому напрямку.

Подальшим кроком, відповідно до нормативних положень і декларацій уряду, має бути скасування мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення та введення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення до переліку об'єктів бухгалтерського обліку.

Форми власності на земельні ділянки постійно змінювались переходячи від колективної до приватної та навпаки. На основі цього систематизовано історичні етапи реформування форм власності на землю на території України і виокремлено форми власності на землю, актуальні в той чи інший період розвитку.

На сучасному етапі реформування бухгалтерського обліку земельних ресурсів необхідно визначити пріоритетні напрямки для належної побудови системи бухгалтерського обліку земель на сільськогосподарських підприємствах.

Облік та аналіз земельних ресурсів має давню історію і базується на значних еволюційних здобутках людства. Серед найбільших таких – висока ефективність приватної власності на землю, стимулюючий вплив конкуренції й інституційне середовище обліку та контролю земельних ресурсів. Традиції приватної власності на землю і вільний ринок землі в Україні практично відсутні. В жодному з історичних періодів такий ринок не функціонував, а лише окремі елементи. Від СРСР успадковані базові землевпорядні інститути, але дуже слабким є забезпечення обліково-аналітичного супроводу землеволодіння і землекористування.

Напрацювання, сформовані під потреби командно-адміністративної економіки, нині є застарілими. Обраний вектор розвитку країни – ринок, лібералізація і т. д. – потребує жорсткої регламентації земельних відносин та методики їхнього обліку. Для цього сформована кадастрова карта земель України, закладені основи обліку земельних ресурсів у міжнародних і національних стандартах.

Потрібно зняти мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, створити Земельний банк України, усунути фрагментарність земельної реформи.

З точки зору обліку важливо чітко розмежувати процес оцінки, документального оформлення та нормативної регламентації земель сільськогосподарського призначення як основних засобів підприємства, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів та об'єкта орендних відносин. Облікова система також потребує створення окремого стандарту для регламентації обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення.

1.4. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку та аналізу земельних ресурсів в Україні

Процес використання земель в Україні носить фрагментарний характер, не зважаючи на те, що основним завданнями земельної реформи визначено введення всіх земельних ресурсів в економічний оборот, а також забезпечення контролю за їхнім ефективним використанням, що потребує належного системного обліково-аналітичного забезпечення. Проте ні у Міжнародних стандартах фінансової звітності, ні у вітчизняних облікових стандартах не передбачено чіткої регламентації обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення, а також прав користування ними, постановки їх на баланси підприємств. Як наслідок, у сільськогосподарських підприємств через недосконалий облік землі знижується вартість активів, підвищується рівень невизначеності у процесі прийняття рішень у сфері управління. У фінансовій звітності аграрних підприємств також не відображається орендована у селян земля, оскільки вона обліковується поза балансом, чого недостатньо для моніторингу руху землі та врахування цього чинника в процесі ціноутворення і механізмі державної підтримки розвитку АПК. З огляду на це розробка і запровадження чіткого порядку бухгалтерського обліку земельних ділянок та прав користування ними є запорукою успішної реалізації земельної реформи. Відсутність системності та послідовності у формуванні законодавчого забезпечення земельних відносин та фрагментарність методології бухгалтерського обліку земель значно знижують ефективність проведених заходів.

Основним документом, в якому визначені правові засади у сфері земельних відносин, є Конституція України [102]. У ст. 14 Конституції України встановлено, що «...земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Право власності на землю гарантується» [102]. Таким чином, Конституція України закріплює основні конституційні положення щодо землі, які є основою для галузевого земельного законодавства. Серед нормативно-правових актів земельного законодавства України слід виокремити Земельний кодекс України, прийнятий у 2001 р. [80].

Зміст нормативних документів, що регулюють земельні відносини в Україні, можна представити за окремими групами: загальні положення земельного права; оформлення прав на землю; гарантії прав на землю; інвентаризація земель; встановлення меж; грошова оцінка земель; земельний кадастр; охорона земель; моніторинг земель; ліцензування землевпорядної діяльності; бухгалтерський облік земельних ділянок та оподаткування земель. Правове регулювання земельних відносин відбувається зі значним випередженням порівняно з

регулюванням бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення у сучасних економічних умовах.

Організаційні та методичні аспекти бухгалтерського обліку земель регламентуються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [178].

Основними нормативно-правовими актами, які регулюють бухгалтерський облік земель, є Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), розроблені на державному рівні Методологічною радою з бухгалтерського обліку.

У 2007 р. Кабінетом Міністрів України затверджено стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності у сфері вітчизняного бухгалтерського обліку, і до сьогодні триває її реалізація в Україні. Ця система стандартизації належить до англосаксонської традиції фінансового обліку. МСФЗ характеризуються як стандарти, що базуються на принципах, на відміну, наприклад, від прийнятої у США Системи загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP), яка визначається як стандарти, засновані на правилах [251]. Це означає, що стандартизація МСФЗ не передбачає деталізації всіх процедур і механізмів фінансового обліку, в багатьох випадках надаючи перевагу професійній самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службове сумління та особисті професійні судження [251].

Від розробки національних П(С)БО на основі міжнародних стандартів Міністерство фінансів України перейшло до активного запровадження МСФЗ у практику господарюючих суб'єктів. Загалом між реформуванням земельних відносин і сфери бухгалтерського обліку є певний зв'язок. Передусім він, виявляється у залежності ефективності відображення земельного капіталу у системі бухгалтерського обліку від методології, яка буде застосовуватись, зокрема щодо обліку земель сільськогосподарського призначення. МСФЗ є системою, не пов'язаною безпосередньо з економікою окремих країн, тому вона не має власних традицій. Те, що закладено в основу системи МСФЗ, є результатом компромісів між представниками різних систем звітності (передусім, країн-членів Ради з МСФЗ) [155, с. 63].

У системі Міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку порядок обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення залежно від мети її використання регулюються: МСБО 16 «Основні засоби» [136]; МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [185]; МСФЗ 16 «Оренда» [184].

Порядок нормативно-правового регламентування бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення згідно з національними та міжнародними правовими нормами відображено на рис. 1.8.

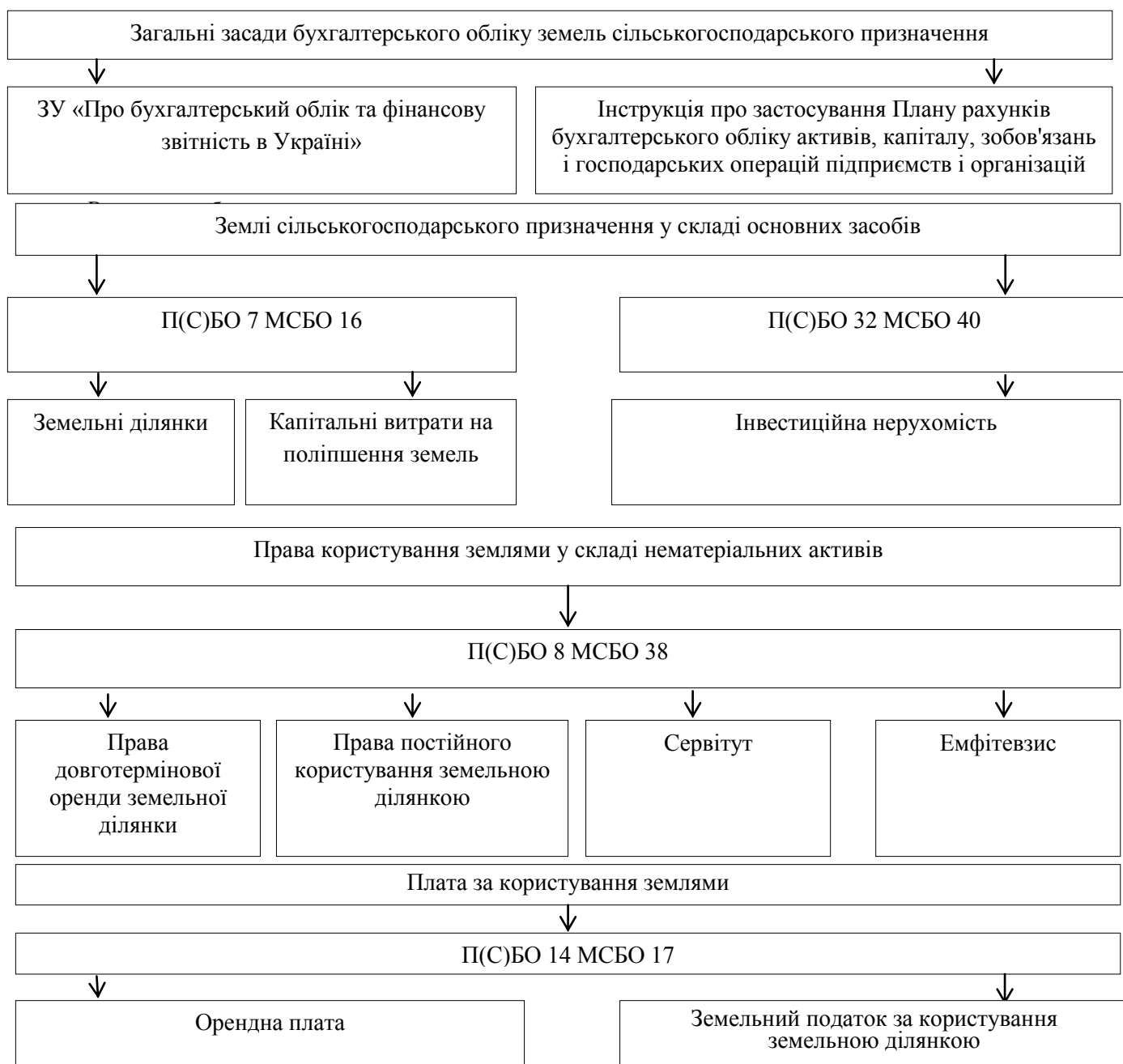


Рис. 1.8. Нормативно-правове регламентування обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств

Розкриваючи питання нормативно-правового регулювання обліку земельних ресурсів, першочергово необхідно з'ясувати правові підстави набуття права власності на землю, тобто право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками. Так, відповідно до норм Земельного кодексу України, передбачено такий правовий статус на землю: право власності на землю та право користування земельною ділянкою, яке містить право постійного користування, право оренди та право емфітевзису [80].

Для юридичних осіб законодавчо встановлено, що вони можуть набувати у власність земельні ділянки для здійснення підприємницької діяльності у випадках, якщо це:

- придбання за договором купівлі-продажу, дарування, міни, за іншими цивільно-правовими угодами;
- внесення земельних ділянок її засновниками до статутного капіталу підприємства;
- отримання спадщини;
- за наявності інших підстав, передбачених чинним законодавством (ст. 82 Земельного кодексу України) [80].

Залежно від правової форми залучення та використання земельних ресурсів сільськогосподарським підприємством (приватна власність, постійне чи тимчасове користування) здійснюється правове регулювання обліку цих об'єктів (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

**Форми власності та користування землею згідно
із Земельним кодексом України**

Правова Форма	Норма закону	Характеристика	Форма відображення
Право власності на земельну ділянку	Ст. 78 Земельного кодексу України	– Приватна; – комунальна; – державна.	Основні засоби
Право користування земельною ділянкою	ст. 92 Земельного кодексу України	– Право постійного користування земельною ділянкою передбачає володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку використання;	Основні засоби
		– право земельного сервітуту передбачає право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою або декількома ділянками;	Нематеріальні активи
		– право оренди земельної ділянки передбачає засноване на договірній основі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, яка необхідна орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності.	Об'єкт орендних відносин

Згідно з нормами ст. 125–126 Земельного кодексу України [80], право власності на земельну ділянку, а також право постійного користування та право

оренди земельної ділянки, виникають із моменту державної реєстрації цих прав. Відомості про земельні ділянки містяться у двох реєстрах: у земельному кадастрі, де фіксується формування земельних ділянок, та в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно та їхніх обтяжень, до якого вноситимуть відомості щодо оформлення прав на ділянки. Отже, підставою для взяття на облік земельних ділянок у складі активів підприємства, є момент державної реєстрації права власності на земельну ділянку.

Земельні ресурси відображаються в обліку з огляду на спосіб набуття прав власності та користування ними, тобто як:

- основний засіб на правах володіння, що є активом підприємства, щодо якого реалізуються повною мірою права володіння, користування та розпорядження;

- нематеріальний актив на правах користування, що є об'єктом обліку, щодо якого обмежено розпорядчі функції;

- об'єкт орендних відносин, – повнота забезпечення прав залежить від виду оренди та обмежуючих умов угоди оренди.

Відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку земля, що перебуває у власності підприємства, належить до основних засобів. У складі основних засобів вітчизняних підприємств земля обліковується після набуття чинності П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби», де її було класифіковано на два окремі елементи: земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель [119; 136]. У цих стандартах немає єдиного підходу до визначення земельних ресурсів, а використовується різний понятійний апарат. Так, у П(С)БО 7 «Основні засоби» застосовуються поняття «земельна ділянка», що відповідно до чинного законодавства України є частиною земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами, та «земля» [119; 136]. У МСБО 16 «Основні засоби» оперують поняттями «земля» та «земельний актив». Вони мають глибше змістовне навантаження, оскільки враховуються основні якісні характеристики земельних ресурсів [136].

Варто зауважити, що паралельно із П(С)БО 7 питання методики обліку земельних ресурсів опосередковано розкривається у податковому законодавстві [190]. Відповідно до норм Податкового кодексу України, земельні ділянки не є основним засобом, та мають необмежений термін використання (ст. 145.1), але витрати на їхнє поліпшення амортизуються, мінімальний термін амортизації становить 15 років.

Відмінністю між П(С)БО 7 та МСБО 16 є також визначення земельних ресурсів як матеріального активу – у стандарті 7 та матеріального об'єкта – у стандарті 16. При цьому одиницею обліку згідно з П(С)БО 7 є об'єкт основних

засобів, завершений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього. У МСБО 16 об'єкт визначається на основі професійного судження бухгалтера.

У п. 5.1.2 П(С)БО 7 «Основні засоби» розкривається інформація про капітальні витрати на поліпшення земель (осушувальні, меліоративні, іригаційні та ін.) як окрему складову основних засобів, яка забезпечує доведення земельних ресурсів до відповідного рівня експлуатації з урахуванням їхніх ландшафтних характеристик та підлягає амортизації [136]. Аналогічної норми МСБО 16 не містить, а такі витрати, що амортизуються визначено як складову земельного активу. У п. 59 МСБО 16 вказано, що частина земельного активу – витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території – амортизується протягом періоду вигід, отриманих під час здійснення цих витрат. В окремих випадках, якщо земля має обмежений термін корисної експлуатації, її вартість амортизується. Наприклад, якщо земельна ділянка облаштована для кар'єру чи звалища, а її собівартість містить витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території, то ця частина земельного активу (капіталізовані витрати) амортизується протягом періоду вигід (тобто протягом терміну служби кар'єру чи звалища). Для земель сільськогосподарського призначення амортизація не нараховується. Визначення термінів корисного використання основних засобів відповідно до п. 52 МСБО 16 здійснюється на основі професійного судження бухгалтера, тому вимоги податкового законодавства не враховуються [205].

Облік власних земельних ділянок, що ідентифіковані як інвестиційна нерухомість, здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [191].

Інвестиційною нерухомістю визнаються земельні ділянки, які перебувають на правах власності або орендовані на умовах фінансової оренди і утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу [191]. Порівняльну характеристику особливостей відображення земельних ділянок як інвестиційної нерухомості у міжнародних та національних стандартах подано у таблиці 1.9.

У МСБО 40 в категорії «Визначення» подано таке трактування поняття «Інвестиційна нерухомість»: це нерухомість (земля чи будівля, чи частина будівлі, чи їх поєднання), утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу, або для досягнення обох цілей, а не для використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей та не для продажу в звичайному ході діяльності [185].

**Інформація про земельні ділянки як об'єкт інвестиційної нерухомості
у П(С)БО 32 та МСБО 40**

МСБО 40	П(С)БО 32
Інвестиційна нерухомість – це окремий елемент необоротних активів.	Інвестиційна нерухомість розглядається як особливий вид основних засобів.
Ідентифікується як інвестиційна нерухомість і земля, утримувана для майбутнього, але поки не визначеного використання.	Така вимога відсутня.
При обліку інвестиційної нерухомості як окремого об'єкта, що генерує грошові кошти пропонується уникати подвійного врахування активів і застосовувати модель справедливої вартості цілісного комплексу (земельної ділянки і будівлі).	Стационарні об'єкти (земельна ділянка), вартість яких урахована при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості (цілісного комплексу), мають додатково відобразитися в позабалансовому обліку за первісною вартістю.
При виборі моделі оцінки інвестиційної нерухомості віддається перевага застосуванню оцінки за справедливою вартістю.	Оцінка готової інвестиційної нерухомості за моделлю собівартості застосовується тоді, коли неможливо достовірно визначити її справедливую вартість.
Землю класифікують таким чином: земля, що утримується для довготермінового збереження капіталу; земля з невизначеною метою використання.	Земля в складі інвестиційної нерухомості не класифікується.
Орендар, який застосовує справедливую вартість за угодою операційної оренди, має розкрити інформацію, чи класифікується та обліковується така утримувана нерухомість, як інвестиційна.	Така вимога відсутня, що створює додаткові умови для того, щоб землі сільськогосподарського призначення, які орендуються на умовах операційної оренди і відповідають критеріям віднесення до інвестиційної нерухомості, не відобразалися в балансах суб'єктів аграрного сектору.

При цьому, на відміну від П(С)БО 32, у п. 6 МСБО 40 передбачено альтернативний метод ідентифікації інвестиційної нерухомості. Так, зокрема земельні ділянки сільськогосподарського призначення, можуть бути ідентифіковані як інвестиційна нерухомість, якщо вони відповідають визначенню інвестиційної нерухомості (тобто земельні ділянки, що здані в суборенду або утримуються в очікуванні на підвищення їхньої вартості), а орендар застосовує до них модель справедливої вартості.

При виборі моделі оцінки інвестиційної нерухомості у МСБО 40, на відміну від П(С)БО 32, надано перевагу застосуванню оцінки за справедливою вартістю, оскільки малоімовірним вважається, що заміна моделі справедливої вартості на модель оцінки за собівартістю забезпечить більш достовірне подання звітності (п.

31 МСБО 40). Слід зауважити, що цей метод прийнятний в умовах дії активного ринку товарів, робіт, послуг (у країнах – розробниках стандартів). Для відображення в обліку земельних ділянок, отриманих в оренду, застосовуються методологічні підходи, визначені національними та міжнародними стандартами, а також коментарями (рис. 1.9).

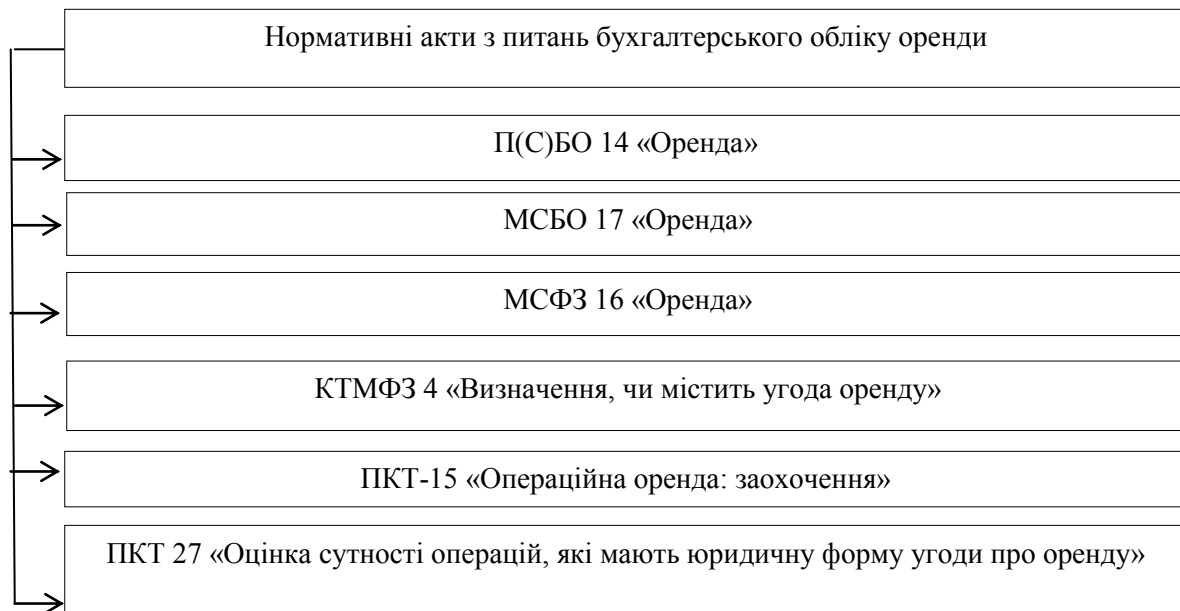


Рис. 1.9. Нормативне регулювання обліку операцій з оренди земельних ресурсів

При порівнянні норм МСБО 17 і П(С)БО 14 слід звернути увагу на відсутність у національному стандарті положень, які врегульовують питання обліку оренди цілісно-майнових комплексів (ЦМК) у складі земельних ділянок та розташованих на них господарських споруд. Міжнародним стандартом визначається необхідність здійснювати класифікацію оренди за кожним з елементів окремо з урахуванням того, що земля, як правило, має невизначений термін корисної експлуатації. Окремої класифікації не потребують випадки оренди активів у складі земельних ділянок і будівель, в яких елемент земельної ділянки є несуттєвим (при цьому термін економічної експлуатації будівель вважається терміном експлуатації орендованого активу) або якщо частка орендаря в земельних ділянках і будівлях класифікується як інвестиційна нерухомість і прийнята модель справедливої вартості (п. 15А, 17, 18 МСБО 17). Орендні платежі підлягають розподілу на елементи земельних ділянок та будівель пропорційно до справедливої вартості цих елементів. Якщо орендні платежі не можна достовірно розподілити на ці два елементи, оренду загалом класифікують як фінансову (п. 16 МСБО 17).

Підходи до обліку оренди землі сільськогосподарського призначення в орендаря та орендодавця також мають суттєві розбіжності. Так, відповідно до п. 20 МСБО 17 первісні прями витрати орендаря за угодою фінансової оренди, які

прямо зараховуються до ведення переговорів та укладання угоди про оренду (комісійні, гонорари за юридичні послуги та внутрішні витрати), додаються до вартості орендованого активу, тоді як П(С)БО 14 така норма не передбачена. Відповідно до п. 4.12 Концептуальної основи фінансової звітності [16], саме міжнародний підхід є обґрунтованим, оскільки такі витрати відповідають критеріям визнання активу, тому що дають можливість орендарю контролювати вигоди від одержання земель. Щодо угод операційної оренди варто зауважити, що на відміну від МСБО 17, у п. 8 П(С)БО 14 наведено положення про необхідність відображення у позабалансовому обліку орендаря орендованого активу за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Ця норма особливо важлива для вітчизняних суб'єктів аграрного сектору, оскільки вони орендують земельні ділянки та паї у фізичних осіб, що отримали їх у процесі приватизації державного майна або оформили право спадщини. Така оренда здебільшого не передбачає переходу права власності, а класифікується як операційна, і її слід відображати в обліку та звітності. В обліку орендодавців також є суттєві розбіжності. Зокрема, при передачі об'єкта за угодою фінансової оренди у п. 10 П(С)БО 14 передбачено одночасне визнання дебіторської заборгованості, доходу від реалізації необоротних активів та виключення залишкової вартості об'єкта з балансу орендодавця з відображенням її у складі собівартості реалізованих необоротних активів. Натомість міжнародним стандартом передбачено одночасне виникнення дебіторської заборгованості та прибутку чи збитку від припинення визнання об'єкта основних засобів як різниці між чистими надходженнями (тобто чистими інвестиціями) та балансовою вартістю такого об'єкта (п. 68, 71 МСБО 16). Згортання доходів і витрат не можна визнати прийнятним, оскільки воно суперечить п. 33 МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Так, таке згортання знижує здатність користувачів розуміти операції фінансової оренди земель сільськогосподарського призначення, інші події та умови, що відбулися, й оцінювати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання. З огляду на це, у вітчизняній практиці вирішення цього питання більш обґрунтоване. Разом з тим, норми п. 38 МСБО 17 про зарахування первісних прямих витрат до первісної оцінки дебіторської заборгованості орендодавця за фінансовою орендою та п. 52 МСБО 17 про додавання до балансової вартості орендованого активу первісних прямих витрат орендодавця за угодою про операційну оренду виправдані, оскільки такі витрати відповідають критеріям визнання активу. Відрізняються також вимоги до розкриття орендарями (орендодавцями) інформації про угоди фінансової та операційної оренди. Так, у П(С)БО 14 передбачено наводити стислі дані щодо діючих орендних угод (п. 21.5, п. 22.4, п. 23.3, п. 24.4), а МСБО 17 (п. «г» п. 31, п. «г» п. 35, п. «д» п. 47, п. «в» п. 56) це обмежується вимогою загального опису зазначених угод.

Стандарт з обліку оренди МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» був опублікований Радою з міжнародних стандартів у січні 2016 р.. Для всіх договорів оренди новий стандарт вводить вимогу про єдину модель обліку оренди. Згідно з цією моделлю будь-яка оренда має визнаватись у Звіті про фінансовий стан орендаря. МСФЗ (IFRS) 16 в обов'язковому порядку вступає в силу для річних періодів, що починаються з 1 січня 2019 р. і пізніше, та замінить МСФЗ (IAS) 17. Це означає, що публічні аграрні компанії та аграрні компанії, які самостійно визначили необхідність використання міжнародних стандартів для підготовки власної фінансової звітності, будуть керуватися положеннями нового стандарту з обліку оренди. Міжнародний підхід є більш обґрунтованим, оскільки спрямований на реалізацію професійного судження і дає змогу знизити витрати на формування несуттєвої інформації. Крім вищезазначених стандартів, окремі питання обліку земельних ділянок висвітлюються у П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство». Основною відмінністю між цими стандартами є трактування терміна «біологічні активи». У МСБО 41 вони розглядаються як жива рослина чи тварина, а у П(С)БО 30 – як чинники виробництва, що здатні забезпечувати економічні вигоди.

Згідно з п. 55 МСФЗ 41 «Сільське господарство» при обліку земель сільськогосподарського призначення компанія має керуватись положеннями МСФЗ 16 «Оренда» або МСФЗ 40 «Інвестиції в нерухомість» залежно від того, який зі стандартів найбільш доцільний за таких обставин. Згідно з міжнародним стандартом земельна ділянка сільськогосподарського призначення залежно від цілей її призначення обліковується як: основний засіб; інвестиція (рис. 2.10).

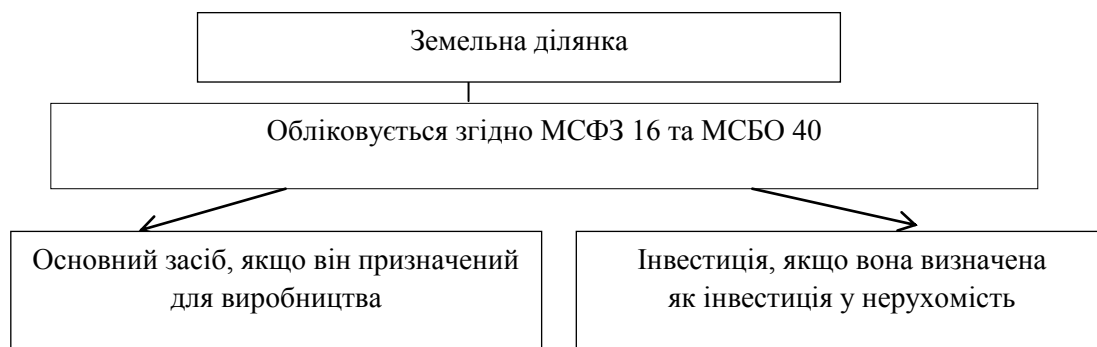


Рис. 2.10. Відображення в обліку земельних ділянок згідно МСФЗ 16 та МСБО 40

Щодо розкриття якісних характеристик земельних ресурсів у МСБО 16, зауважимо, що у п. 11 цього стандарту виділено необоротні активи, основними функціями яких є забезпечення безпеки чи охорони довкілля [136].

Варто зазначити, що у П(С)БО 7 «Основні засоби» наведено лише перелік витрат, які становлять первісну вартість об'єкта основних засобів, а у МСБО 16 більш деталізовано елементи собівартості об'єкта основних засобів і подано приклади витрат, що не є витратами на об'єкт основних засобів. В умовах застосування єдиного підходу до обліку землі та інших основних засобів П(С)БО 7 та МСБО 16 залишають поза увагою специфічні витрати, що виникають лише при придбанні землі чи земельних прав [155, с. 64].

Вимоги до розкриття інформації про земельні ділянки у фінансовій звітності, передбачені МСБО 16, виправдано ширше, ніж ті, що наведені у П(С)БО 7. Так, якщо обліковою політикою для обліку земельних ділянок передбачено модель переоцінки, то у фінансовій звітності необхідно розкривати інформацію про залучення незалежного оцінювача; про методи та значні припущення, застосовані під час попередньої оцінки справедливої вартості; для переоціненого класу земельних активів – балансову вартість, яка була б визнана, якби активи обліковували за моделлю собівартості (п. «б», «в» і «г» п. 77 МСБО 16).

Отже, згідно з положеннями проаналізованих нормативних документів, земельні ресурси мають уречевлену форму, вартісне вираження є чинниками виробництва зі специфічними особливостями (територіальною обмеженістю, родючістю, здатністю до відновлення), які забезпечують їхню цінність для суб'єкта господарювання.

Відображення у бухгалтерському обліку будь-якого об'єкта без його достовірної оцінки є неможливе. Нормативно-законодавчі акти, що регулюють порядок грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, умовно поділено на чотири групи (рис. 1.11).

На сьогоднішній час підприємства не мають можливості купувати сільськогосподарські землі, тому найчастіше орендують їх у фізичних осіб. Активи, що не належать суб'єктові господарювання і перебувають у в його користуванні на правах операційної оренди, не обліковуються на балансі підприємств-орендарів. Відповідно до чинного вітчизняного законодавства та діючої методики обліку, землі сільськогосподарського призначення не введені в економічний оборот сільськогосподарських підприємств, що є вагомою проблемою для розвитку аграрного сектору. Вирішення цих проблем потребує достатнього науково-теоретичного вивчення. Одним із невирішених питань у цій сфері є порушення земельного законодавства, що свідчить про його недосконалість.

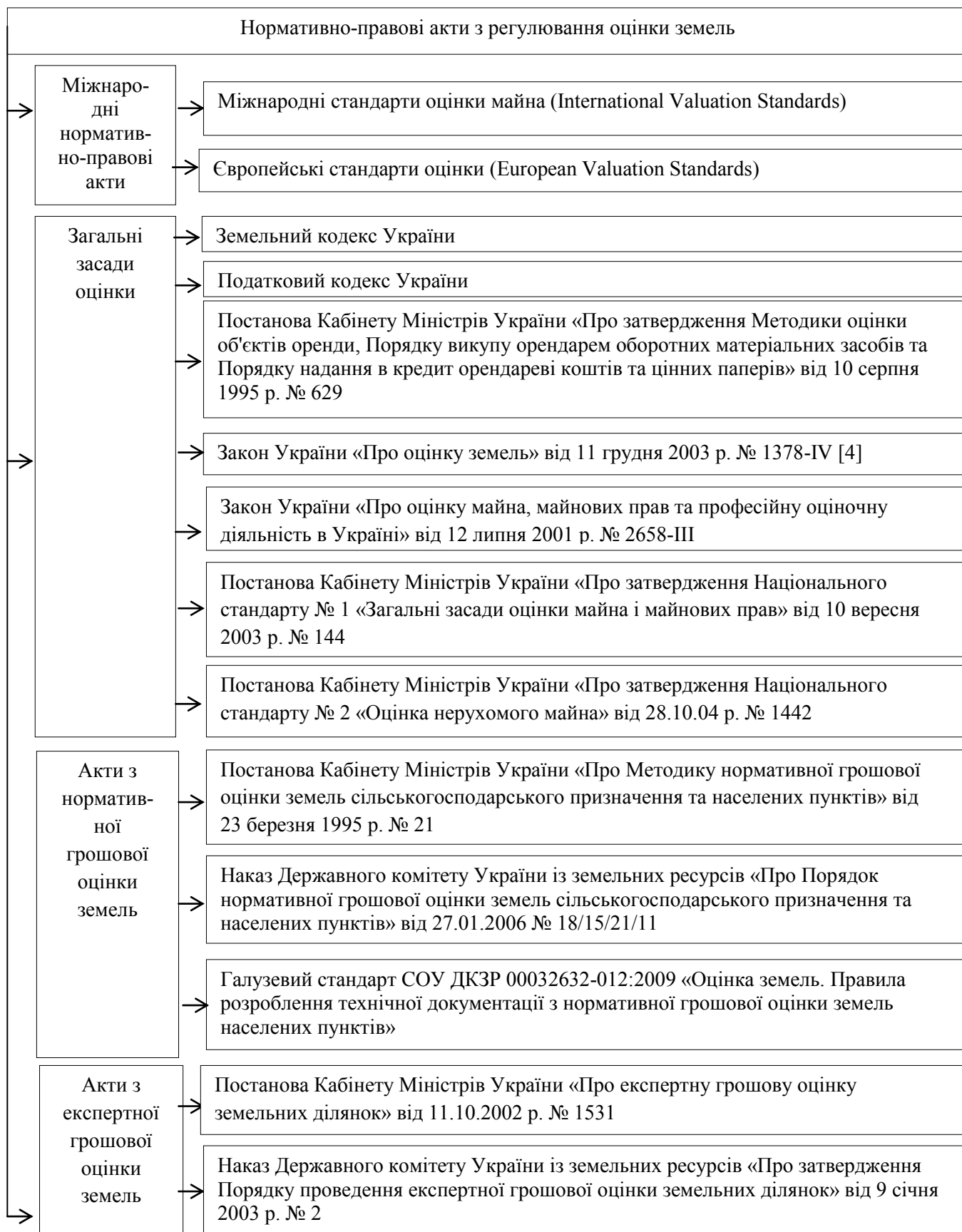


Рис. 1.11. Нормативно-правове регулювання оцінки земель

Нормативні акти, які регулюють земельні відносини та бухгалтерський облік земель в Україні, прийняті на початку становлення Української держави, а деякі –

успадковані з часів Радянського Союзу, не відповідають теперішньому стану земельних відносин.

Новою редакцією Земельного кодексу України визначено, що до набуття чинності законом про обіг земель сільськогосподарського призначення, але не раніше 1 січня 2019 р., не допускається:

– купівля-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення державної та комунальної власності, крім вилучення (викупу) їх для суспільних потреб;

– купівля-продаж або іншим способом відчуження земельних ділянок і зміна цільового призначення (використання) земельних ділянок, які перебувають у власності громадян та юридичних осіб для ведення товарного сільськогосподарського виробництва;

– купівля-продаж або іншим способом відчуження земельних ділянок і зміна цільового призначення (використання) земельних ділянок, виділених у натурі (на місцевості) власникам земельних часток (паїв) для ведення особистого селянського господарства;

– купівля-продаж або іншим способом відчуження і зміна цільового призначення земельних часток (паїв), крім передачі їх у спадщину, обміну земельної ділянки на іншу земельну ділянку та вилучення (викупу) земельних ділянок для суспільних потреб;

– внесення права на земельну частку (пай) до статутних капіталів господарських товариств [80].

Такі обмеження функціонують, тому що діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення. Мораторій – це обмеження, зокрема щодо земель сільськогосподарського призначення. Він є засобом тимчасової заборони на становлення вільного ринку таких земель. Мораторій є одним із найпроблемніших питань, яке супроводжує земельну реформу в Україні.

За діючих правових норм, законодавством дозволено пайовикам здавати паї в оренду, обмінювати на іншу земельну ділянку, а також залишити пай нащадкам у спадщину.

Наступним етапом законодавчих змін має бути скасування дії мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення та впровадження повноцінного ринку земель. За функціонування цього ринку доцільно на законодавчому рівні прийняти документ, що регулюватиме бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення. На необхідності формування галузевого рівня регламентації бухгалтерського обліку наголошує В. Жук. Він дослідив теоретичні засади запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку та мотивував потребу їхньої розробки зростаючими інституційними запитами на специфічну інформацію [70, с. 18]. Як зазначає В. Жук, існуючий аграрний

потенціал нашої держави, наявність національних напрацювань у теорії фізичної економії покладають на галузеву бухгалтерську науку та практику зобов'язання бути світовим законодавцем, розробником міжнародних стандартів у питанні відображення найбільш значимого в аграрній економіці активу – земельного капіталу, який має бути основою нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [70, с. 21].

Аналізуючи зарубіжні та вітчизняні методики обліку, В. Жук запропонував до впровадження в аграрній галузі Національний галузевий стандарт звітності 1 (НГСЗ 1) «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві». Ю. Бездушна на основі аналізу основних методологічних аспектів структуризації національної економіки доходить висновку, що складна та розгалужена галузева структура економіки висуває відповідні вимоги до інформаційного забезпечення функціонування окремих галузей. Не викликає сумнівів, що характер і склад такої інформації не можуть бути спільними для всіх галузей економіки. Отже, уніфікована, стандартна для всіх галузей система бухгалтерського обліку – це явище певною мірою нереальне в плані можливості стовідсоткового задоволення потреб її користувачів [4, с. 18].

Потрібно зважати також на те, що процеси глобалізації визначили вектор трансформації інтересів розвинутих країн, якісно змінивши відносну цінність ресурсів. Пріоритетності набули найбільш мобільні ресурси віртуальної економіки – фінансові інструменти, інформація, новації. В цьому напрямку методологія МСФЗ є предметом конкурентної боротьби країн – розробників стандартів та інструментом більш привабливого висвітлення їхніх національних цінностей, засобом реалізації інтересів транснаціональних корпорацій. З огляду на це слід визначити, наскільки придатними є міжнародні стандарти для позиціонування вітчизняного земельного капіталу у системі бухгалтерського обліку та чи здатні методичні підходи до обліку земель, закладені в МСФЗ, забезпечити ефективний оборот земель сільськогосподарського призначення з постановкою їх на бухгалтерський баланс.

Ці питання досліджували вітчизняні вчені: В. Жук [66–72], Г. Кірейцев [93–95], І. Замула [120–122], С. Голов [44]. Слід звернути увагу на те, що у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 16 «Основні засоби» та 40 «Інвестиційна нерухомість», які регулюють питання обліку земель, взагалі не має визначення «землі сільськогосподарського призначення». У МСБО 16 розглядається земля як основний засіб, а у МСБО 40 – як інвестиційна нерухомість. За міжнародними стандартами землі сільськогосподарського призначення не зараховані також до складу біологічних активів. У МСБО 41 «Сільське господарство» не наведено положень стосовно обліку сільськогосподарських земель. Це свідчить, що у міжнародних стандартах не визначено

специфіки земельного капіталу аграрної галузі. На думку В. Жука, «...відсутність у міжнародних стандартах положень обліку земель сільськогосподарського призначення можна пояснити ставленням замовників МСФЗ – транснаціональних корпорацій до цього природного ресурсу. ТНК, як правило, намагаються за безцінь експлуатувати природні ресурси, а, отже нав'язувати світові через МСФЗ пріоритетність інших цінностей» [66, с. 18]. Учений звертає увагу на необхідність застосування методології, характерної для «живого» типу економіки щодо обліку земель сільськогосподарського призначення. Проте така методологія не властива сучасним МСФЗ. На невідповідність положень обліку за міжнародними стандартами інтересам національного управління вказує також Г. Кірейцев. Він наголошує, що використання методології МСФЗ – це «перший крок в напрямі ігнорування національних інтересів щодо задоволення внутрішньосистемних інформаційних потреб менеджменту порівняно з потребами зовнішніх користувачів, а повне виконання вимог МСФЗ на користь задоволення інформаційних потреб глобального управління буде останнім кроком в реалізації можливостей управляти розвитком обліку на національному рівні» [93, с. 65]. З огляду на це в сучасних умовах слід виокремити два шляхи формування методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, яка відповідатиме національним інтересам: 1) зміна методології МСФЗ; 2) розробка власного галузевого стандарту.

У першому разі існують об'єктивні умови, без забезпечення виконання яких неможливо досягти визначеної цілі. Йдеться про розвиток національної облікової теорії та професійних інституцій. В. Жук зазначає, що «...кожна країна, яка спиратиметься на потужне національне інституціональне забезпечення її бухгалтерської системи, усвідомлюватиме свою місію і місце в глобальній економічній системі, матиме змогу конвертувати свої доробки до МСФЗ» [69, с. 38]. Відповідно вчений акцентує увагу на важливості вивчення інституціонального підходу до розвитку бухгалтерського обліку в глобальному світі та утвердженні інституціональної теорії бухгалтерського обліку в Україні. «Розвинуті країни ... через власні інститути, – як стверджує науковець, – формують методологію МСФЗ та нав'язують світу пріоритетність власних цінностей. Україна через розвиток власних неформальних інститутів має навчитись доводити світу пріоритетність власних цінностей (землі сільськогосподарського призначення, екологічних біологічних активів тощо). Інституціональною основою досягнення цієї мети є формування в Україні неформальних інститутів аграрної обліково-інформаційної системи» [69, с. 56; 58–59].

Якщо перший варіант вирішення проблеми можливий за виконання певних умов і лише у довготерміновій перспективі, то другий нині є більш реальним. Участь у чужих проектах розвитку бухгалтерського обліку, незважаючи на

виняткову його важливість, не означає відмову від розробки та впровадження власних проектів, особливо таких, які за рахунок підвищення рівня методології обліку дадуть змогу значно покращити інформаційний сервіс ефективного управління розвитком локальної економіки [95, с. 63].

Отже, розвиток галузевої методології бухгалтерського обліку має відбутись у межах не тільки національної системи, а й у міжнародних стандартах. Зокрема, план рахунків, маючи єдину методологічну основу, має урахувувати потребу відображення різних видів земельних ресурсів. Відповідно розробка галузевих стандартів вітчизняними вченими для обліку земель сільськогосподарського призначення – є не лише вітчизняною, а й світовою потребою. Незважаючи на те, що з кінця 1990 р. почали розроблятися спеціалізовані Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО 11 «Будівельні контракти», МСБО 41 «Сільське господарство» та інші), в Україні аналогічні стандарти (П(С)БО 18 «Будівельні контракти», П(С)БО 30 «Біологічні активи»), розроблені на їх основі, не забезпечують належної прозорості фінансової звітності, складеної за цими стандартами. Це зумовлено тим, що підприємства різних галузей складають уніфіковані форми фінансової звітності, що позбавляє їх можливості самостійно виокремлювати або об'єднувати статті у фінансовій звітності, відповідно до їхньої суттєвості [44, с. 244].

З метою введення земельного капіталу аграрної галузі в економічний оборот, забезпечення контролю за його раціональним використанням, а також формування документообігу та галузевої фінансової звітності, доцільно розробити окремий стандарт із бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. Відомо, що органи законодавчої влади розвинутих країн не займаються суто професійними питаннями бухгалтерського обліку. Як стверджують С. Діпіаза та Р. Екклз, галузеві стандарти мають бути розроблені представниками галузі на добровільній основі із залученням аудиторських фірм, аналітиків та інвесторів. Корисність таких стандартів визначатиметься, перш за все, їх якістю і визнанням серед користувачів, а не обов'язковістю їхнього застосування [61, с. 81–82].

Отже, в Україні галузевий стандарт бухгалтерського обліку сільськогосподарських земель повинен розроблятися за схемою «знизу – вгору», тобто ініціатива має йти від бухгалтерів-практиків які безпосередньо ведуть облік у сфері агропромислового виробництва. Якщо галузевий стандарт зможе значно покращити інформаційний сервіс ефективного управління земельним капіталом, то зацікавлені сторони – користувачі фінансової звітності вимагатимуть від суб'єктів господарювання звітність складену на основі цього стандарту.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Документальне оформлення операцій із земельними ресурсами

На даний час Україна перебуває на етапі імплементації ринку земель сільськогосподарського призначення. Проте, впровадження повноцінного земельного ринку гальмується мораторієм на продаж земель сільськогосподарського призначення, який носить тимчасовий характер. В умовах щорічного бюджетного дефіциту та накопичення державного боргу питання продажу землі набуває особливої актуальності. Загалом протягом всієї історії України політичні аспекти визначали розвиток земельних відносин. Це означає, що і розвиток методології обліку земельних ділянок має базуватися на праві приватної власності на землю для юридичних осіб. Оскільки земельне питання все частіше стає предметом політичних баталій, слід до можливих змін ретельно підготуватися. Визнання земельних ділянок активом поряд з іншими об'єктами майна, які знаходять своє вартісне відображення у бухгалтерському обліку, вимагає формування методологічних та методичних засад їх облікового відображення на підприємстві.

На сьогоднішній день, зважаючи на актуальність досліджуваної теми виникає потреба у аналізі проблем обліку земельних ресурсів. Початковою точкою дослідження повинне стати документування, як один із елементів методу бухгалтерського обліку. Документування відіграє важливу роль у системі бухгалтерського обліку, забезпечуючи його інформаційну базу і достовірність відображених господарських операцій. Первинні документи підтверджують факт господарських операцій, що відбулися. Основою аналітичного обліку є інформація, що наведена у документах. А також вона слугує інформаційною базою для всіх рівнів управління господарською діяльністю. Від якості наданої первинної інформації значною мірою залежить достовірність звітності, результати оцінки й аналіз показників, що характеризують ефективність використання земельних ресурсів. Дані оперативного обліку накопичуються у первинних документах, після чого систематизуються на рахунках фінансового обліку та відображаються у звітності (рис. 2.1).

Форми первинних та зведених документів затверджені такими нормативними актами: наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку», наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів

бухгалтерського обліку» та «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів»; наказами Міністерства аграрної політики «Про затвердження реєстрів та Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу», «Про затвердження Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах» № 189 від 02 липня 2001 р.



Рис. 2.1. Схема формування інформації про земельні ресурси

Спеціалізовані форми первинних документів з обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств визначені 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» № 701 від 27 вересня 2007 р.

Первинні документи служать підставою для відображення господарських операцій із землею в аналітичному та синтетичному обліку. Слід зазначити, що на сільськогосподарських підприємствах слабо розроблені питання організації документування наявності та руху об'єктів землекористування, нерідко фактично відсутнє ведення документації первинного обліку, реєстрів синтетичного і аналітичного обліку об'єктів землекористування, тому що система документального забезпечення не розроблена для земельних ресурсів, не має спеціалізованих форм документів, які б дозволили відобразити усі специфічні особливості земельних ресурсів, як об'єктів обліку.

Операції, що здійснюються із земельними ресурсами на підприємстві умовно поділено на три стадії (рис. 2.2). Кожна стадія передбачає чітке документальне оформлення господарських операцій на підприємстві і відображення на рахунках бухгалтерського обліку з метою контролю за фактичним станом об'єктів обліку.

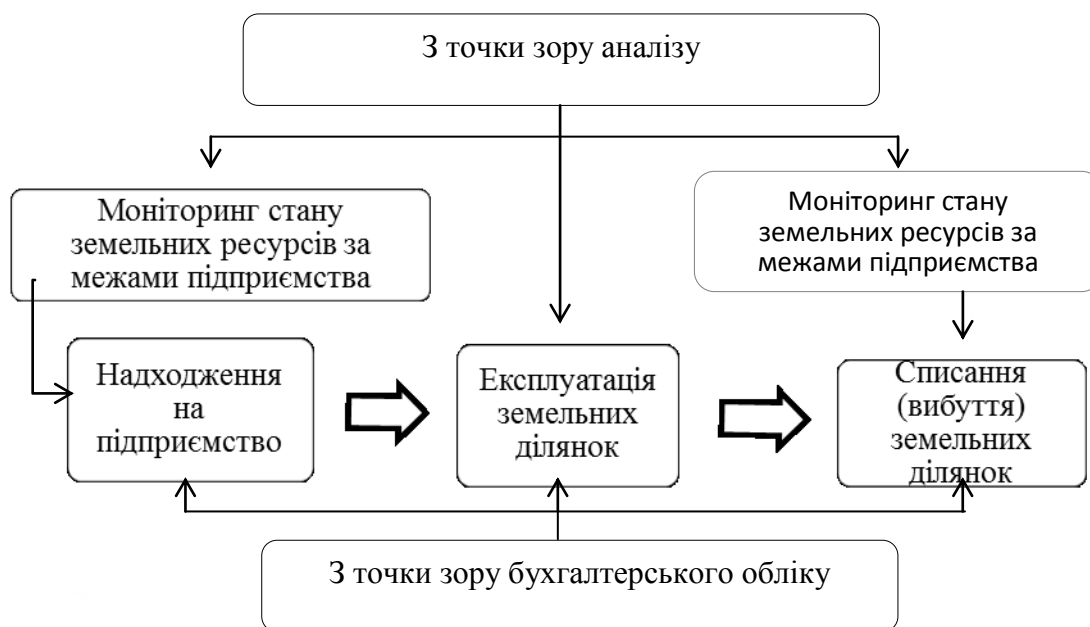


Рис. 2.2. Етапи здійснення операцій із земельними ресурсами на підприємстві

Під час надходження земельних ресурсів на сільськогосподарські підприємства вони обліковуються відповідно до чинного порядку обліку основних засобів, а саме відповідно до п. 10 Методичних рекомендацій № 561. Згідно з цим документом підставою для зарахування на баланс земельних ділянок є «Акт приймання-передачі основних засобів» (ф. № ОЗСГ-1), який застосовується для оформлення прийняття-передачі основних засобів і складається на кожний окремий об'єкт основних засобів, який надходить шляхом придбання або безоплатної передачі від інших організацій (Додаток Б). Для прийняття земельної ділянки на баланс підприємства наказом керівника установи створюється комісія, яка складає акт.

Вивчення змісту цього документу свідчить, що він не пристосований для відображення операцій із надходження земельних ділянок, оскільки представлені в ньому відомості не надають необхідної аналітичної інформації про землю для потреб користувачів. Так, існуюча форма № ОЗСГ-1 не передбачає розкриття деталізованої інформації щодо права користування земельними ділянками, форму власності та про вид правовстановлюючого документа. Також, не відображені відомості про площу оприбуткованих земельних угідь, їх властивості, якісний склад, тип ділянки, місце розташування, конфігурацію, кадастровий номер, наявність на ділянках забудов, плани меж, інформацію про власника земельної ділянки, діючу систему сівозмін тощо.

Виходячи з цього, науковці які займалися проблематикою дослідження вносять свої пропозиції з приводу затвердження спеціалізованої форми первинного документу для оформлення надходження земельних ділянок на підприємство (табл. 2.1).

О. Кушніренко вважає, що доцільно ввести спеціалізований документ «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; категорію земель за цільовим призначенням та вид угідь; якість ґрунтів, 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 [108, с. 160].

Б. Гузар пропонує оприбуткування земельних ресурсів оформляти «Актом на оприбуткування і вибуття (прийому-передачі) земель (земельної ділянки)». Його, на думку науковця можна застосовувати при оприбуткуванні й вибутті земель, що знаходяться у власності, оренді та користуванні [49, с. 100].

Інформаційні вимоги користувачів досить високі, і постійно зростають. Їх цікавить систематизована інформація щодо придбання та подальшої експлуатації земельної ділянки. Враховуючи їх, О. Ярмолюк пропонує використовувати «Акт приймання-передачі земельної ділянки(паю)», який розкриватиме як характеристики самої ділянки, так і надаватиме всі відомості щодо придбання та подальшої її експлуатації [248, с. 96]. О. Томчук та Л. Федоришина вважають, що пропонований документ має складатися у присутності двох сторін, та щонайменше у двох екземплярах, один з яких залишатиметься після підписання у бухгалтерії підприємства, що передає ділянку, другий – в бухгалтерії підприємства-одержувача. За необхідності складатиметься третій примірник акта, який

разом із відомостями про сівозміни та планом меж ділянки, копією експлікацій надаватиметься агрономічній службі, зацікавленій у такій інформації [218, с. 120].

Таблиця 2.1

Документальне оформлення операцій з надходження земельних ділянок

Надходження земельних ресурсів			
Автор	Пропонований документ	Коментар	Тип рекомендації
п. 10 Методичних рекомендацій №561	«Акт приймання-передачі основних засобів» (ф. № ОЗСГ-1)	Застосовується для оформлення прийняття-передачі основних засобів і складається на кожний окремий об'єкт основних засобів.	існуючий документ
Б. С. Гузар	«Акт на оприбуткування і вибуття (прийому - передачі) земель (земельної діл.)»	Необхідно ввести ряд реквізитів, що розкривають додаткову інформацію по земельних ділянках: найменування сторони, що передає і приймає, юридичний статус земельної ділянки, бал бонітету, номер поля і сівозміни.	рекомендації щодо вдосконалення фіксації операцій
О. Ф. Томчук Л. І. Федоришина	«Акт приймання-передачі земельної ділянки»	Вважають за потрібне складати зазначений документ у присутності двох сторін щонайменше у двох примірниках містить інформацію щодо місця розташування та вартості об'єкта обліку, що є достатнім для формування даних фінансового обліку та забезпечить зменшення обсягів документообігу.	щодо посилення правочинності
О. А. Кушніренко	«Акт приймання-передачі земельних ресурсів»	Надаватиме всі відомості щодо її одержання та подальшої експлуатації, 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.	щодо оптимізації господарських процесів і
О. Ф. Ярмолук	«Акт приймання-передачі земельної ділянки(паю)»	Розкриватиме як характеристики самої ділянки, так і надаватиме відомості щодо придбання та подальшої її експлуатації.	щодо оптимізації госп. процесів
Наша пропозиція	«Акт приймання-передачі сільськогосподарської ділянки (паю)»	Застосовується уніфікованим для оприбуткування та списання земель сільськогосподарського призначення на умовах власності, оренди або нематеріального активу. Дає можливість створити уніфіковану форму переходу із однієї форми власності в іншу.	щодо оптимізації господарських процесів

Процеси вибуття земельних ділянок, часток (паїв) в аналітичному обліку на підприємстві також мають низку особливостей, що відображаються в первинних документах. Так, при передачі основного засобу іншому суб'єкту господарювання при продажу, оренді, міні, безкоштовному передаванні, внеску до статутного фонду іншого підприємства слід використовувати на підприємстві запропоновану вище форму «Акту приймання-передачі сільськогосподарської ділянки (паю)». Переміщення об'єкта від однієї підзвітної особи до іншої пропонуємо оформляти цим же актом з виконанням бухгалтерського внутрішнього проведення по рахунку 101 «Земельні ділянки». В інших випадках, на нашу думку, списання основних засобів слід здійснювати згідно чинного законодавства, існуючим документом – «Актом на списання основних засобів» (Додаток Д).

Слід зауважити, що земля як природний ресурс не може бути амортизована, а тому основна причина її вибуття зі складу основних засобів на підприємстві – передача іншому суб'єкту. Списання ж з балансу можливе лише у тому випадку, коли використання даної ділянки (як активу) в подальшому неможливе, наприклад, внаслідок аварій, екологічних катастроф, стихійних лих (затоплення). Тому застосування «Акту на списання основних засобів» є недоцільним, адже виходячи з характерних особливостей земельних ділянок, їх вкрай рідко списують.

Випадки ймовірного списання земельних ділянок є не частими, проте мають свої специфічні особливості, зокрема неможливість списання земельної ділянки внаслідок зношування чи морального старіння. Враховуючи це, науковці Інституту аграрної економіки пропонують розробити спеціалізований документ «Акт переведення земельної ділянки». Застосування зазначеного документа, на думку науковців допоможе уникнути дублювання записів в актах прийому-передачі земель та інвентарних картках, оскільки проведення такої операції вимагатиме оформлення як факту вибуття зі складу певного виду угідь, так і факту прийому до іншої категорії земель. Науковці пропонують у «Акті переведення земельної ділянки» вказувати інформацію про причини зміни категорії угідь, їх кадастрові показники, оцінку і вид земельної ділянки за попередніми даними, якісну характеристику ділянки в момент переведення та аналогічні відомості після переводу угідь з одного виду в інший. При цьому зазначену форму слід оформляти паралельно із рішенням місцевих органів влади про переведення земельних ділянок з одного виду угідь в інший та наявності повного пакету документів [247, с. 167].

Відповідно до чинного законодавства, для сільськогосподарських земель не передбачено зміну цільового призначення, що виключає застосування діючого для основних засобів «Акту зміни цільового призначення».

Бухгалтерська служба після оприбуткування, для подальшого узагальнення інформації по кожній земельній ділянці повинна відкривати «Інвентарну картку обліку основних засобів» (Додаток Е), яка є базовим реєстром аналітичного обліку основних засобів. Інвентарну картку обліку основних засобів також необхідно пристосувати до потреб обліку земельних угідь. Науковцями Інституту аграрної економіки запропоновано форму Інвентарної картки обліку земельних ділянок. В інвентарній картці О. Ярмолюк [167] пропонує виділити шість підрозділів, за якими накопичуватиметься облікова інформація:

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

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

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

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

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

6) коротка характеристика об'єкта (бонітет, характеристика за агротехнічним паспортом, наявність права на сервітут тощо) [167, с. 110].

Інвентарні картки обліку земельних ділянок, на думку О. Ярмолюк доцільно складати в одному примірнику на підставі актів приймання-передачі та супроводжувальних документів (кадастрового плану, правовстановлюючих документів на землю та ін.) і зберігати в бухгалтерії у картотеці. Проте, слід зауважити, що відповідно до п. 11.4 методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [8], не виключається можливість ведення обліку з використанням двох примірників інвентарних карток обліку основних засобів (в бухгалтерії і місці експлуатації). Це доцільно у тому випадку, коли в місцях експлуатації облік основних засобів не ведуть в інвентарних списках основних засобів (форма № ОЗ-9). При формуванні інвентарної картки ми пропонуємо групувати земельні ділянки за полями, що забезпечить комплексність облікових даних.

Для забезпечення контролю за збереженням основних засобів (земельних ділянок) всі інвентарні картки бухгалтерією реєструються в «Описі інвентарних карток основних засобів» (форма № ОЗ-7) (Додаток Ж). Для систематизації Інвентарних карток земельні ділянки в цих описах пропонуємо групувати за категоріями земель та за формами власності на земельні ділянки. Це забезпечить здійснення належного внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Також, за необхідності, земельні ділянки можна групувати за землевласниками. «Опис інвентарних карток основних засобів» доцільно доповнити даними щодо способу та дати набуття прав використання земельної ділянки.

Пооб'єктне відображення кожної ділянки передбачає ведення обліку по кожній матеріально-відповідальній особі в «Інвентарному списку основних засобів» (форма № ОЗ-9), дані в якому мають бути тотожними записам в інвентарних картках. 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 бонітету ґрунту; відомості про право власності на земельну ділянку (власна чи орендована). При вибутті основних засобів у даному описі роблять записи, а відповідну картку прикладають до акта на списання основних засобів.

О. Кушніренко рекомендує суб'єктам господарювання аграрної сфери вести Реєстр змін у складі земельних ресурсів. У пропонованому науковцем документі постійно слід відображати інформацію про те, хто включатиме площі «відчужуваної» земельної ділянки до розрахунку ФСП. Іншими словами, необхідно зазначати, кому конкретно переходять права користування земельною ділянкою і хто буде здійснювати на ній господарську діяльність. Так, при зміні 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 [108, с. 78].

Первинним документом, що узагальнює основні засоби за класифікаційними групами є «Картка обліку руху основних засобів» (форма ОЗ-8). У вказаний документ (Додаток 3) необхідно вносити інформацію про переміщення (надходження та вибуття) земельних ділянок на підприємстві протягом місяця, з уточненням даних про форму власності на земельну ділянку, її вартість та площу. Заповнюється форма на основі даних інвентарних карток з обліку земельних ділянок і є підставою для складання аналітичних даних до рахунку 10. За

вимогою керівника надається необхідна інформація, яку можна відсортувати за одним із вказаних вище показників. Термін ведення документу встановлюється на три роки та підписує його бухгалтер.

Інформація щодо обліку земель на сільськогосподарських підприємствах узагальнюється у Книзі обліку земельних ділянок, у якій доцільно виокремити такі розділи: землі сільськогосподарського і несільськогосподарського призначення. У книзі окремо слід обліковувати землі у розрізі правового статусу (власні, у постійному користуванні та орендовані), та облікового статусу (основні засоби, нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість, об'єкт орендних відносин). Книга повинна бути пронумерована, прошнурована і скріплена печаткою [248, с. 124]. Основою для здійснення записів у Книгу обліку земельних ділянок є Акт приймання-передачі сільськогосподарської ділянки (паю).

У зв'язку з тим, що сільськогосподарський товаровиробник-платник фіксованого сільськогосподарського податку (орендар) може орендувати сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду також у платника фіксованого сільськогосподарського податку (орендодавця) і при цьому орендна площа земельних ділянок не включається до декларації з податку орендаря, а враховується у декларації орендодавця, то в Книзі обліку земельних ділянок потрібно відображати також врахування площі кожної (окремої) земельної ділянки, що береться до розрахунку суми фіксованого сільськогосподарського податку. Книга має бути розрахована на термін до п'яти років, повинна нумеруватися, шнуруватися і скріплюватися печаткою [248, с. 125]. Так, як основним видом користування земельними ділянками є оренда, то 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, інформацію про агрохімічний склад земельної ділянки. Проте, такий витяг може бути сформовано лише наявності даних про якісні параметри землі при зарахуванні її на баланс чи здачі в оренду, у проведенні моніторингу виробничих операцій, а також контрольних перевірок [248, с. 127].

При оренді земельних ділянок основним документом, між власником землі – орендодавцем, і користувачем - орендарем, є договір, який є джерелом інформації для здійснення обліку орендованих земельних ділянок (паїв) (Додаток К). За договором оренди землі орендодавець зобов'язаний за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, а орендар зобов'язаний використати земельну ділянку відповідно до умов договору та вимог земельного законодавства. Договором регламентуються майже, всі правові і облікові аспекти оренди. На його основі складається акт приймання-передачі та інші первинні документи.

У договір оренди земельної ділянки слід врахувати всі істотні умови відображення облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку, а саме:

а) інформацію про земельну ділянку, що передається в оренду (кадастровий номер, місце розташування та розмір земельної ділянки);

б) строк дії договору оренди;

в) орендну плату із зазначенням її розміру, індексації, способу та умов розрахунків, строків, порядку її внесення і перегляду та відповідальності за її несплату. За згодою сторін у договорі оренди землі можуть зазначатися інші умови.

Якщо у договорі не відображено хоча б одну із вище перелічених істотних умов, він вважається неукладеним. Типова форма договору оренди землі, відповідно до вимог законодавства, зокрема, у частині встановлення строку оренди земель сільськогосподарського призначення встановлена терміном не менше ніж 7 р., а у разі передачі в оренду для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства, особистого селянського господарства земельних ділянок сільськогосподарського призначення, які є земельними ділянками меліорованих земель і на яких проводиться гідротехнічна меліорація, – не менше ніж 10 років.

Невід'ємною частиною договору оренди землі до 2015 р. були: Схема (план) земельної ділянки; Кадастровий план земельної ділянки; Акт визначення меж земельної ділянки в натурі (на місцевості); Акт-приймання передачі об'єкта оренди; Проект відведення земельної ділянки. З квітня 2015 р. Законом не вимагається обов'язковість таких частин договору. Втім, важливим у цьому ланцюжку є не реєстрація договору, а саме його виготовлення. Із переліку документів, які потрібно подати на реєстрацію, власник землі може подати тільки копію державного акта та копію паспорта з реєстраційним номер платника податку (ідентифікаційним номером), а всі інші виготовляються або територіальним відділом ДП «Центр державного земельного кадастру», або приватними структурами, вартість послуг яких не регулюється жодним законодавчим актом.

Чинним законодавством окремо виділено форму первинного обліку земельних ділянок, які перебувають у користуванні суб'єкта господарювання відповідно до договору оренди. Це Акт прийому-передачі об'єкта оренди (земельної ділянки) за договором оренди, який є невід'ємною частиною Договору.

Форма договору оренди земельної ділянки чи земельної частки (паю) законодавчо регламентована та відповідає формі Типового договору оренди земельної ділянки та земельної частки (паю) [193]. Взяття на облік орендованих земельних ресурсів проводиться на основі договорів оренди землі із власниками

ділянок. Синтетичний облік ведеться у журналі-ордері № 4. У якому вказується назва об'єкта, що поступив або вибув, первісна вартість, знос, залишкова вартість. Аналітичний облік орендної плати рекомендується вести у Відомості нарахування та виплати орендної плати за майно та землю. У цьому документі зазначається сума нарахованої орендної плати за землю, а також заборгованість перед орендодавцями.

Багато аграрних підприємств орендують земельні ділянки (паї) в декількох власників одночасно. Для підвищення аналітичності інформації про прийняті в оренду земельні ділянки на підприємстві та про їх власників (орендодавців) необхідно вести Реєстр власників земельних ділянок (паїв). Пропонуємо скласти реєстр у розрізі прийнятих – переданих в оренду земельних ділянок та їх власників з реєстрацією його та зберіганням на підприємстві (Додаток Л). Ведення пропонованого документа дозволить отримати зведену інформацію про фізичних та юридичних осіб, що надали в користування земельні ділянки та систематизувати її згідно управлінських запитів.

В аналітичному обліку для виплати коштів пайовикам заповнюється Відомість нарахування доходу (Додаток М). У якому міститься інформація, щодо всіх орендодавців, вказані суми нарахованої орендної плати, та утримання, які з неї стягуються (податок з доходів фізичних осіб та військовий збір).

Розроблений графік документального оформлення операцій із земельними ресурсами для сільськогосподарських підприємств, враховує запропоновані нами документи, пристосовані до функціонування повноцінного ринку землі наведено на рис. 2.3.

Зовнішні користувачі отримують інформацію з фінансової та статистичної звітності, а внутрішні – з управлінської. Дані синтетичного обліку по рахунку 10 «Основні засоби» з журналу ордеру 4-А с. г. переносяться у Головну книгу, а потім – у Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства (форма № 1) та відображають за рядком 1010 «Основні засоби». Вся інформація по основних засобах в Балансі (Звіті про фінансовий стан) показується одним рядком, тому для аграрних формувань необхідно вказувати дані про земельні ресурси у Примітках до фінансової звітності.

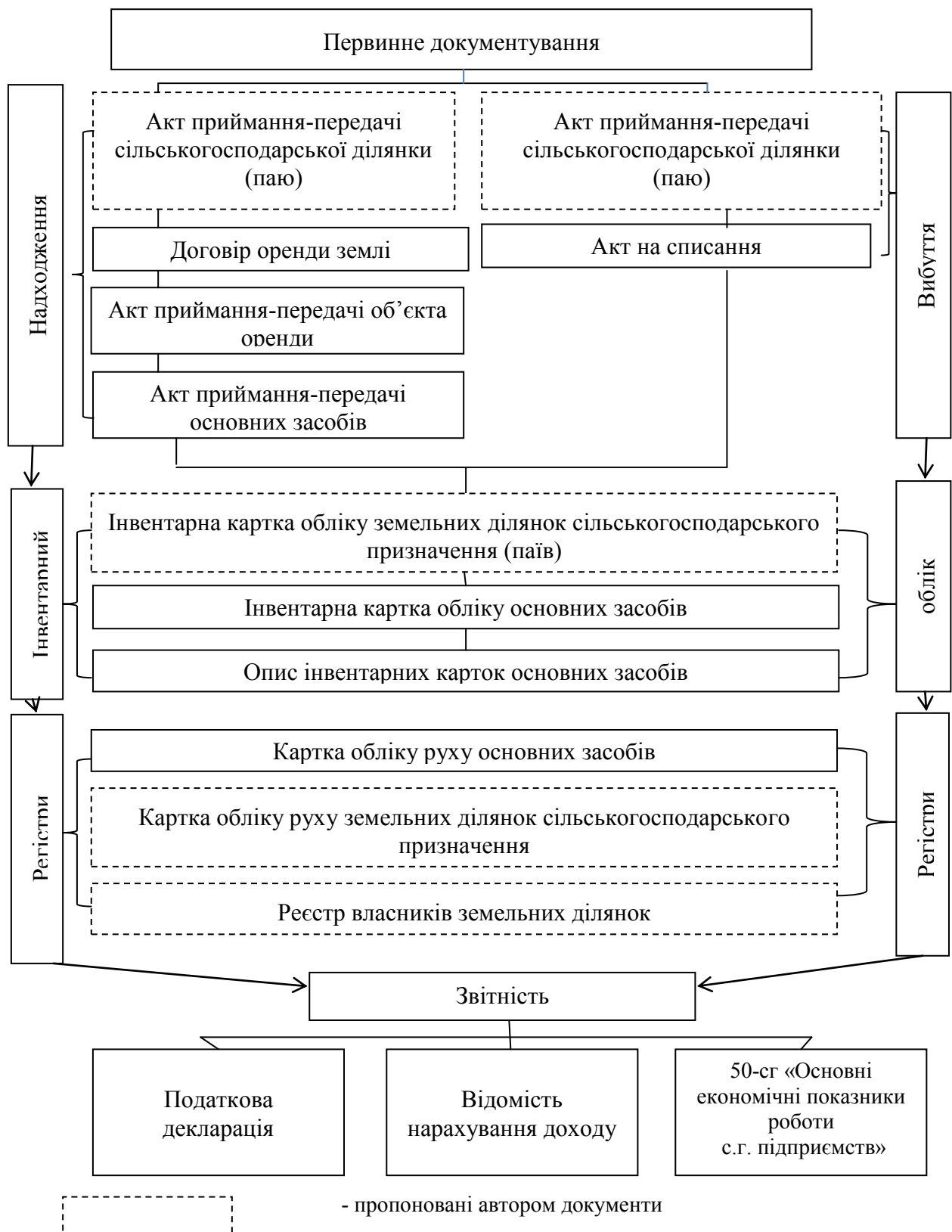


Рис. 2.3. Графік документообігу за операціями із земельними ресурсами для сільськогосподарських підприємств

Земельні ділянки, які перебувають у власності підприємства, в Звіті про фінансовий стан відображаються у першому розділі активу «Необоротні активи» в складі основних засобів, причому сума зносу не виділяється. Якщо земельна ділянка, ще не введена в експлуатацію, а перебуває на стадії реєстрації, сума витрат, що формують первісну вартість, відображається у рядку «Незавершені капітальні інвестиції». У випадку визнання земельної ділянки інвестиційною нерухомістю, залежно від оцінки, її вартість відображається в рядку «Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості» або «Первісна вартість інвестиційної нерухомості».

У другому розділі «Основні засоби» інформація про земельні ділянки розкривається у розрізі трьох груп: земельні ділянки; інвестиційна нерухомість; капітальні витрати на поліпшення земель. При цьому вартість земельних ділянок як інвестиційної нерухомості зазначається в одному рядку з іншими об'єктами інвестиційної нерухомості. У даному розділі наводяться початковий та кінцевий залишки об'єкта обліку, а також зміни, що відбулися протягом року: надходження, вибуття, переоцінка та інші зміни. В третьому розділі «Капітальні інвестиції» відображається вартість земельних ділянок та капітальних витрат на їх поліпшення, які не введені в експлуатацію, в рядку «Придбання (виготовлення) основних засобів» [161, с. 30].

Крім Балансу, земельні ділянки, що належать підприємству на правах власності, підлягають відображенню у другому та третьому розділах Приміток до річної фінансової звітності. У Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5) в Розділі II «Основні засоби» необхідно показувати інформацію про земельні ділянки за рядком 100 «Земельні ділянки»; про земельні ділянки як об'єкт інвестиційної нерухомості за рядком 105 «Інвестиційна нерухомість» та про капітальні витрати на поліпшення земель за рядком 110 «Капітальні витрати по поліпшенню земель». За наведеними об'єктами розгорнуто відображається залишок на початок року, надходження, переоцінка, вибуття і залишок на кінець року і ведеться їх аналітичний облік. Примітками до фінансової звітності передбачено виокремлення земельних ресурсів в окрему статтю, що В. Жук пропонує доповнити такою інформацією: земельні ділянки на правах власності, земельні ділянки на правах оренди, земельні ділянки на правах постійного користування, земельні ділянки обмеженого користування та земельні ділянки, що використовуються на інших правових умовах [67, с. 19]. Такий підхід до формування облікової інформації щодо земельних ресурсів є оптимальним, адже дозволяє виділити інформацію щодо складу земель.

У балансах західних фірм стаття «Земля» відокремлена від статті «Власність і основні засоби». У складі ж статті «Довгострокові інвестиції» виділені «Вкладення в невикористану землю і невстановлене обладнання».

В Україні суттєве інформаційне значення для користувачів має статистична звітність, у якій наводяться дані у кількісному вираженні щодо обсягів земельних ділянок сільськогосподарського призначення та результатів їх використання.

Дані про земельні ресурси систематизуються у довідковій інформації у формі державного статистичного спостереження № 50 – с. г. «Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств» зокрема у розділі 3 Ф № 50 – с. г. «Землекористування протягом звітного року». Цей розділ заповнюють на основі документів на право користування землею, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди земельних ділянок та даних державного обліку земель [69, с. 38]. Інформація про наявність земель у фізичних величинах (га) також знаходять відображення у формі № 4 – с. г. «Заключний звіт про підсумки сівби під урожай», де в рядку 409 зазначають загальний розмір сільськогосподарських угідь у користуванні підприємства, а в рядках 410-413 – площу орендованих підприємством земель, кількість укладених договорів, кількість засновників підприємства та площу земельних часток, що перебувають у користуванні господарства. О. Ярмолук для задоволення інформаційних потреб широкого кола зацікавлених користувачів пропонує доповнити статистичну форму звітності № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» додатковими показниками. У пункті Б довідки 2 щодо землекористування вітчизняного підприємства протягом звітного періоду відображаються лише площі земельних ділянок за категоріями угідь. Тому користувач облікової інформації, який має пряму зацікавленість у встановленні ефективності використання земельних ресурсів, не отримує інформацію щодо площі земельних ділянок за формами власності та користування (у тому числі орендованої) [374]. З огляду на це у форму звітності слід додати інформацію, що стосується площі земельних ділянок засновників підприємства. Ця інформація буде підставою для посилення контролю за вдосконаленням та достовірністю розподілу прибутку в підприємствах.

Згідно Податкового кодексу України платники єдиного податку четвертої групи подають податкову декларацію на поточний рік, разом з декларацією обов'язково подаються Відомості про наявність земельних ділянок (Додаток Н), у яких зазначаються дані про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі щодо: договорів оренди земельної частки (паю); кадастрових номерів земельних ділянок; серії та номеру державного акта; нормативної грошової оцінки одиниці площі земельної ділянки і площі земельної ділянки. Слід наголосити, що площа земельних ділянок, інформація про які не внесена до державного земельного кадастру, фактично не включається до Відомості, а отже і не включається до бази оподаткування єдиного податку. З метою посилення контролю за повнотою сплати ЄП платниками 4 групи

до податкового законодавства внесено вимогу про обов'язкову реєстрацію договорів, якими передбачається право власності та право користування земельними ділянками, у тому числі і на умовах оренди [69, с. 42].

З метою повного та достовірного відображення інформації про кількість та вартість земель сільськогосподарського призначення у річній фінансовій звітності підприємства з огляду на світовий досвід бухгалтерського обліку і фінансової звітності (зокрема, МСБО 1 «Подання фінансової звітності») земельні ділянки, як окремий вид активу, доцільно представляти у Звіті про фінансовий стан та примітках до річної фінансової звітності в розрізі таких даних:

1) кожної групи земельних активів (основні засоби, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи, об'єкти орендних відносин);

2) характеру видів діяльності, в яких задіяна кожна з груп земельних активів;

3) наявності і балансової вартості землі, балансової вартості сільгоспугідь, що передані під заставу зобов'язань кредитним установам (за умови відміни мораторію на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення);

4) суми зобов'язань з придбання земельних ділянок (за умови таких господарських операцій);

5) розміру сукупного прибутку (збитку), який виникає протягом звітного періоду в результаті зміни справедливої вартості сільгоспугідь [96, с. 16].

Для пояснення зміни вартості земель сільськогосподарського призначення доцільно надавати узгодження балансової вартості землі на початок і кінець звітного періоду. Узгодження балансової вартості земель сільськогосподарського призначення можливо здійснювати у розрізі таких аналітичних даних:

1) зміна площі та справедливої вартості сільськогосподарських угідь за їх основними групами, які відбулись внаслідок зміни розміру, структури землекористування або ринкових цін відкритого земельного ринку;

2) зміна площі і сукупної вартості земельних ресурсів внаслідок їх продажу (придбання) (за умови функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення), об'єднання аграрного бізнесу, відчуження земельних ділянок тощо;

3) чиста курсова різниця, що виникає після перерахунку показників фінансових звітів у різну валюту та переведення зарубіжних розрахунків у валюту підприємства, яке звітує [96, с. 17].

Справедлива вартість земель сільськогосподарського призначення протягом звітного періоду може змінюватись в результаті фізичної зміни площі землеволодіння і землекористування або в результаті зміни цін на ринку сільгоспземель. Міжнародними стандартами фінансової звітності у випадку таких змін у вартості активів передбачається розкриття інформації про зміни вартості активів за кожними їх групами. Для вітчизняної практики така обліково-аналітична підтримка сформувала би основу всебічного аналізу, експертної

оцінки вартості аграрного бізнесу та обґрунтованості прогнозів щодо подальшого розвитку бізнес-суб'єкту на перспективний період.

Земельні ділянки як активи проходять три основні цикли існування на підприємстві: надходження земельних ділянок, експлуатація, вибуття землі зі складу активів підприємства. Кожна стадія вимагає чіткого документального оформлення господарських операцій на підприємстві і відображення на рахунках бухгалтерського обліку з метою контролю за фактичним станом об'єктів обліку. Вивчення існуючих форм первинних документів з бухгалтерського обліку землі свідчить, що більшість форм первинних документів досить недосконала, а по окремих господарських операціях із земельними ділянками, наразі відсутні спеціалізовані форми документів, для чіткого відображення змісту операції, пов'язаних із землею.

Відсутність належного нормативного забезпечення та спеціалізованих типових форм первинних документів з обліку земельних ділянок сільсько-господарського призначення підтверджує необхідність розробки спеціалізованих форм первинних документів.

Запропоновані первинні документи та реєстри синтетичного та аналітичного обліку сприятимуть розв'язанню багатьох питань в частині: юридичних підстав володіння, користування або оренди землі, відображення в бухгалтерському обліку вартості земель і вкладень у них.

Відображення господарських операцій в первинних документах, пов'язаних з надходження власних та орендованих земельних ділянок й паїв в агропідприємствах здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів. Для земельних ділянок не передбачено спеціальних документів, а тому використовуються типові форми документування основних засобів. У процесі дослідження складено перелік та склад документів, використання яких сприятиме посиленню достовірності відображення земельних ресурсів у бухгалтерському обліку за умови функціонування ринку землі. Запропоновані документи мають уніфіковану форму для облікового відображення земельних ділянок як основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості та об'єкта орендних відносин.

Аналіз форм звітних документів свідчить, що інформація про земельні ресурси сільськогосподарського підприємства, наведена у різних формах статистичної звітності, містить ідентичні показники. Водночас форми статистичної звітності, що формують інформацію про земельні ресурси у натуральних вимірниках, не мають вираженого зв'язку із вартісними даними фінансової звітності. Отож, визнання земельних ресурсів складовою довгострокових активів і засобом виробництва зумовлює необхідність змін у підходах до висвітлення інформації у формах звітності.

2.2. Теоретичні та прикладні аспекти оцінки земель у сільськогосподарських підприємствах

Основним призначенням системи бухгалтерського обліку на підприємстві є інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень на рівні суб'єкта господарювання. Загалом неможливе відображення у бухгалтерському обліку будь-якого об'єкта без встановлення його достовірної вартості. Земля, як і будь-який інший економічний актив, також має бути достовірно оцінена.

Оцінка землі важлива в бухгалтерському обліку не лише при безпосередньому здійсненні цивільно-правових угод, пов'язаних із земельними ділянками у ринковому середовищі (купівлі-продажу, передачі в оренду, успадкуванні, зарахуванні до статутного капіталу, примусовому вилученні), а й під час обрахунку податку на землю, при визначенні загальної вартості об'єкта нерухомості – будівлі з земельною ділянкою, при обчисленні втрат і збитків у разі встановлення сервітутів, у разі формування інвестиційної політики та реорганізації сільськогосподарського підприємства, у випадку економічного обґрунтування ефективного і раціонального використання земельних ділянок, при страхуванні об'єктів нерухомості, додатковій емісії акцій, на випадок проведення процедури банкрутства та ліквідації підприємства. Саме тому грошова оцінка має стати обов'язковим етапом комплексу техніко-економічних заходів щодо оцінки засобів підприємства, який дасть змогу з достатнім ступенем вірогідності встановити ціну землі певної якості [234, с. 96].

В Україні триває здійснення земельної реформи, кінцевою метою якої є формування цивілізованого ринку землі, як невід'ємної частини економіки. Ринкове реформування земельних відносин уже не піддає сумніву необхідність проведення оцінки земельного фонду держави, у тому числі у розрізі окремих ділянок. Саме оцінка земель є основою запровадження платного землекористування, ринку земельних ділянок та оренди землі, повноцінного функціонування землі як природного ресурсу, просторового базису та основного засобу виробництва, капіталу.

У теорії оцінки земля розглядається з двох сторін. З одного боку, як природний ресурс, що характеризується простором, рельєфом, ґрунтами, рослинним і тваринним світом й оцінюється з позиції можливості виконання нею багатоцільових функцій, не завжди пов'язаних з отриманням доходу. З іншого боку, як складова і невід'ємна частина будь-якого об'єкта нерухомості, й оцінюється з позиції корисності і прибутковості використання конкретної земельної ділянки [52, с. 100].

Щоб розібратися із питаннями встановлення вартості, ціни та оцінки земельної ділянки, спочатку необхідно з'ясувати сутність цих понять. Ціна

земельної ділянки – це сума грошей, сплачена за перехід права власності на земельну ділянку від продавця до покупця. Вартість земельної ділянки – це виражена у грошах ймовірна сума коштів, яку може отримати власник земельної ділянки від її продажу. Земельна ділянка завжди має певну вартість, вона є активом власника. Процес визначення вартості землі – це її оцінка, а відтак ціна земельної ділянки що визначається безпосередньо при переході права власності на землю.

Сутність оцінки земельних ресурсів полягає у визначенні їх цінності як джерела природних умов життєзабезпечення людини, засобів виробництва, засобів праці, просторового базису його розміщення, комплексу природних факторів, що обумовлюють формування і розвиток рослинного і тваринного світу з метою оптимального використання у господарській діяльності. Нині купівля-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення на ринкових засадах заборонена, тому відсутня база для здійснення їх ринкової оцінки чи визначення їх справедливої вартості. Втім, для потреб різних користувачів бухгалтерського обліку вкрай необхідна оцінка земельних ресурсів.

Згідно Земельного кодексу, Закону України «Про оцінку земель» в Україні існує три види оцінки земель: бонітування, економічна оцінка, грошова оцінка (нормативна та експертна), які є складовими частинами Державного земельного кадастру і входять до поняття кадастрової оцінки (табл. 2.4) [80].

Отже, оцінка земель з одного погляду включається до поняття земель, яке відноситься до оцінки майна, з іншого погляду, професійна оціночна діяльність у сфері земель – це окремий напрям оцінки в Україні (оцінювачі майна та оцінювачі земель). Перед системою бухгалтерського обліку постає завдання адекватного відображення в обліку земель, переданих у приватну власність, та прав користування ними. Хоча в кожній країні інформаційна ефективність системи бухгалтерського обліку забезпечується по-різному, однак важливо розкрити основні етапи та шляхи оцінки землі та ведення бухгалтерського обліку [114, с. 81].

Світовою практикою накопичено багатий досвід з методики оцінки земель сільськогосподарського призначення. У цих методиках в обов'язковому порядку присутнє врахування природних особливостей та економічних умов обробітку культур на конкретних земельних ділянках для встановлення рентної складової при використанні землі як засобу сільськогосподарського виробництва. В процесі досліджень зазначених проблем вітчизняними та зарубіжними вченими в галузі земельних відносин встановлено певний набір факторів, які впливають на показники оцінки вартості землі.

Класифікація понять у сфері оцінки земель

№	Вид оцінки	Тлумачення
1	Оцінка	Встановлення абсолютної або порівняльної цінності об'єкта
2	Оцінка майна	Це процес визначення вартості на дату оцінки за процедурою, встановленою нормативно-правовими актами, і є результатом практичної діяльності суб'єкта оціночної діяльності.
3	Оцінка землі	Це єдиний процес визначення порівняльної цінності земель за природною й економічною родючістю та їх місцезположенням.
4	Кадастрова оцінка	Це сукупна оцінка правового стану, господарського використання, якісних та кількісних показників території за відповідними властивостями, певним цільовим та господарським використанням, формою власності чи користування.
5	Бонітування	Це порівняльна оцінка якості ґрунтів за їх основними природними властивостями, які мають сталий характер та суттєво впливають на врожайність сільськогосподарських культур, вирощуваних у конкретних природно-кліматичних умовах.
6	Економічна оцінка	Це оцінка землі як природного ресурсу і засобу виробництва в сільському і лісовому господарстві та як просторового базису в суспільному виробництві за показниками, що характеризують продуктивність земель, ефективність їх використання та дохідність з одиниці площі.
7	Грошова оцінка	Збалансована система правових, економічних, соціальних процедур з визначення найбільш вірогідної вартості об'єкта оцінки (у т.ч. земельної ділянки) для встановлених потреб згідно з існуючими умовами використання на певну дату.
8	Нормативна грошова оцінка	Нормативна грошова оцінка земельних ділянок – капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений за встановленими і затвердженими нормативами.
9	Експертна грошова оцінка	Експертна грошова оцінка земельних ділянок – результат визначення вартості земельної ділянки та пов'язаних з нею прав оцінювачем із застосуванням сукупності підходів, методів та оціночних процедур, що забезпечують збір та аналіз даних, проведення розрахунків і оформлення результатів у вигляді звіту.

До них відносяться:

- Фізичні: а) природні – землі, клімат, ресурси, територія, ґрунту; б) створені працею природні поліпшення – будівлі, споруди, дороги, комунальні об'єкти, об'єкти меліорації, протиерозійні споруди.

- Соціальні: чисельність населення, стиль і рівень життя, освітній рівень, розмір сімей та ін.

- Економічні: рівень доходів, зайнятість, кредитна політика і наявність кредитних ресурсів, рівень банківських відсотків, розмір кредитної плати, ціни.
- Політичні (адміністративні): зонування, будівельні норми і правила, комунальні послуги, безпека, податкова політика, охорона навколишнього середовища.

Вся ця система факторів оцінки земельних ресурсів діє в умовах обмеженості земель, і тому ціни на землі сільськогосподарського призначення є високими і їх використання окуповується за рахунок високої продуктивності і державної фінансової підтримки. Так, за даними вчених, «...у США ціни на землі сільськогосподарського призначення коливаються від 2–3 тис. дол. за гектар в посушливих районах до 30–40 тис. – у Каліфорнії. У країнах Європи цінова шкала теж дуже висока: від 4 тис. євро за гектар у Фінляндії до 10–12 тис. євро за гектар у Франції та Німеччині, а в Нідерландах – 25 тис. євро» [144, с. 77–78]. При їх оцінці враховується багато факторів: рівень інтенсивності ведення сільськогосподарства, структура і тип ґрунту. У США найбільш відомою методикою оцінки земель є методика Сторі [144, с. 207–208].

«Індекс Сторі» розраховується за формулою «Індекс Сторі» = $A \cdot B \cdot C \cdot X$,

де A – різні характеристики ґрунтового профілю;

B – механічний склад ґрунту;

C – ухил поверхні;

X – інші характеристики (дренаж, ерозія, рівень родючості, мікрорельєф).

Орні землі поділяються на класи: 1-й клас – індекс Сторі для цього класу земель дорівнює 80–100%; 2-й клас – 60–79%; 3-й клас – 40–59%; 4-й клас – 20–39%; 5-й клас – менше 20%. За цією класифікацією вартість земель сільськогосподарського призначення США коливається від 300 до 1200 доларів за рік [158, с. 81].

У Великобританії застосовуються два методи оцінки: на основі потенційної і на основі фактичної продуктивності ґрунтів. Під час оцінки землі за першим методом (агрокліматична оцінка або фізична класифікація земель) звертається увага на причини, що впливають на родючість, такі як клімат, географічне положення, рельєф місцевості, глибина і склад ґрунту, потужність гумусового горизонту та ін. Тобто основним показником є механічний склад ґрунту [158, с. 84].

В Іспанії метод оцінки земель сільськогосподарського призначення базується на визначенні прибутковості культур з урахуванням рівня інтенсивності. Прибутковість, капіталізована під 3%, дає вартість земель [23, с. 163].

У Польщі відповідно до закону «Про передачу сільськогосподарських угідь державного земельного фонду і впорядкування деяких питань щодо проведення

сільськогосподарської реформи і сільського населення», ціна одного гектара землі визначається як добуток ціни за 1 ц жита на оціночну ставку одного гектара. Цим же законом встановлюється податок на землю в натуральному вираженні з урахуванням виду і класу земель [211, с. 67].

У Республіці Казахстан ціна землі визначається, виходячи з таких показників: вартості валової продукції з 1 га (оціночна продуктивність); витрат виробництва на 1 га; розрахунково-рентного доходу з 1 га; ставки капіталізації [211, с. 67].

У Білорусії оцінка земельних ділянок сільськогосподарського призначення на бонітуванні ґрунтів, що визначає відносну придатність для обробітку сільськогосподарських культур, і технологічних властивостей землі як засобу виробництва з розрахунком (щодо середніх і гірших умов країни) нормативного чистого доходу, що отримується з одного гектара, який капіталізується. Таким чином, оцінка земель сільськогосподарського призначення проводиться у два етапи (перший – агрокліматична оцінка, другий – економічна оцінка) [158, с. 80].

Найбільш досконалим процес оцінки земель сільськогосподарського призначення є у Франції. Досконалість і ефективність здійснення оцінки французьких земель забезпечується завдяки земельному кадастру, що являє собою структурну систему обліку кількості та якості земель з метою оподаткування. Вартість землі оцінюється з погляду продуктивності сільськогосподарського використання, визначається за врожайністю сільськогосподарських культур з урахуванням затрат. Середньорічний чистий дохід обраховують за останні 15 років, за винятком двох найбільш урожайних і двох найменш урожайних.

Отже, до особливостями оцінки земель у зарубіжних країнах відносяться такі:

- використання нормативної оцінки, що виконує виключно фіскальні функції й спрямована на визначення розмірів податку за землю, і ринкової (експертної), яку застосовують при здійсненні трансакцій (купівля-продаж, застава, успадкування тощо);

- розгляд земельної ділянки як невід’ємної складової цілісного майнового комплексу з її оцінкою разом із будівлями і спорудами, розташованими на ній;

- застосування диференційованого підходу до нормативної оцінки забудованих земель, земель сільськогосподарського використання та земель лісового фонду

У разі зняття мораторію зросте кількість бажаючих продати свої земельні паї. Для прийняття економічно обґрунтованих рішень власникам земельних ділянок необхідно мати у своєму розпорядженні об’єктивну інформацію про вартість земельної ділянки.

У НСО № 1 визначено такі види вартості: поточна вартість, ринкова вартість, вартість відтворення, спеціальна вартість, інвестиційна вартість, вартість у використанні, оціночна вартість (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Тлумачення видів «вартості» згідно НСО

№	Вид вартості	Тлумачення
1.	Поточна	вартість, приведена у відповідність із цінами на дату оцінки шляхом дисконтування або використання фактичних цін на дату оцінки;
2.	Ринкова вартість	вартість, за яку можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку подібного майна на дату оцінки за угодою, укладеною між покупцем та продавцем, після проведення відповідного маркетингу за умови, що кожна із сторін діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу;
3.	Вартість відтворення	визначена на дату оцінки поточна вартість витрат на створення (придбання) в сучасних умовах нового об'єкта, який є ідентичним об'єкту оцінки;
4.	Спеціальна вартість	сума ринкової вартості та надбавки до неї, яка формується за наявності нетипової мотивації чи особливої заінтересованості потенційного покупця (користувача) в об'єкті оцінки;
5.	Інвестиційна вартість	вартість, визначена з урахуванням конкретних умов, вимог та мети інвестування в об'єкт оцінки;
6.	Вартість у використанні	вартість, яка розраховується виходячи із сучасних умов використання об'єкта оцінки і може не відповідати його найбільш ефективному використанню;
7.	Оціночна вартість	вартість, яка визначається за встановленими алгоритмом та складом вихідних даних;

Оцінка землі має на меті визначення ринкової вартості землі або ринковій вартості права оренди земельної ділянки.

Чинним законодавством України передбачено, що залежно від мети і методів проведення, оцінка земель поділяється на такі види: бонітування ґрунтів, економічна оцінка та грошова оцінка, яка в свою чергу поділяється на нормативну та експертну (рис. 2.4).

Економічна оцінка земель – це оцінка землі як природнього ресурсу і засобу виробництва у сільському господарстві, як просторового базису в суспільному виробництві за показниками, що характеризують продуктивність земель, ефективність їх використання та дохідність з одиниці площі. Економічна оцінка земель визначається в умовних кадастрових гектарах або у грошовому виразі [158]. Основою проведення нормативної грошової оцінки земельних ділянок, аналізу ефективності використання земель порівняно з іншими природними

ресурсами та визначення економічної придатності земель сільськогосподарського призначення для вирощування сільськогосподарських культур є дані економічної оцінки земель.

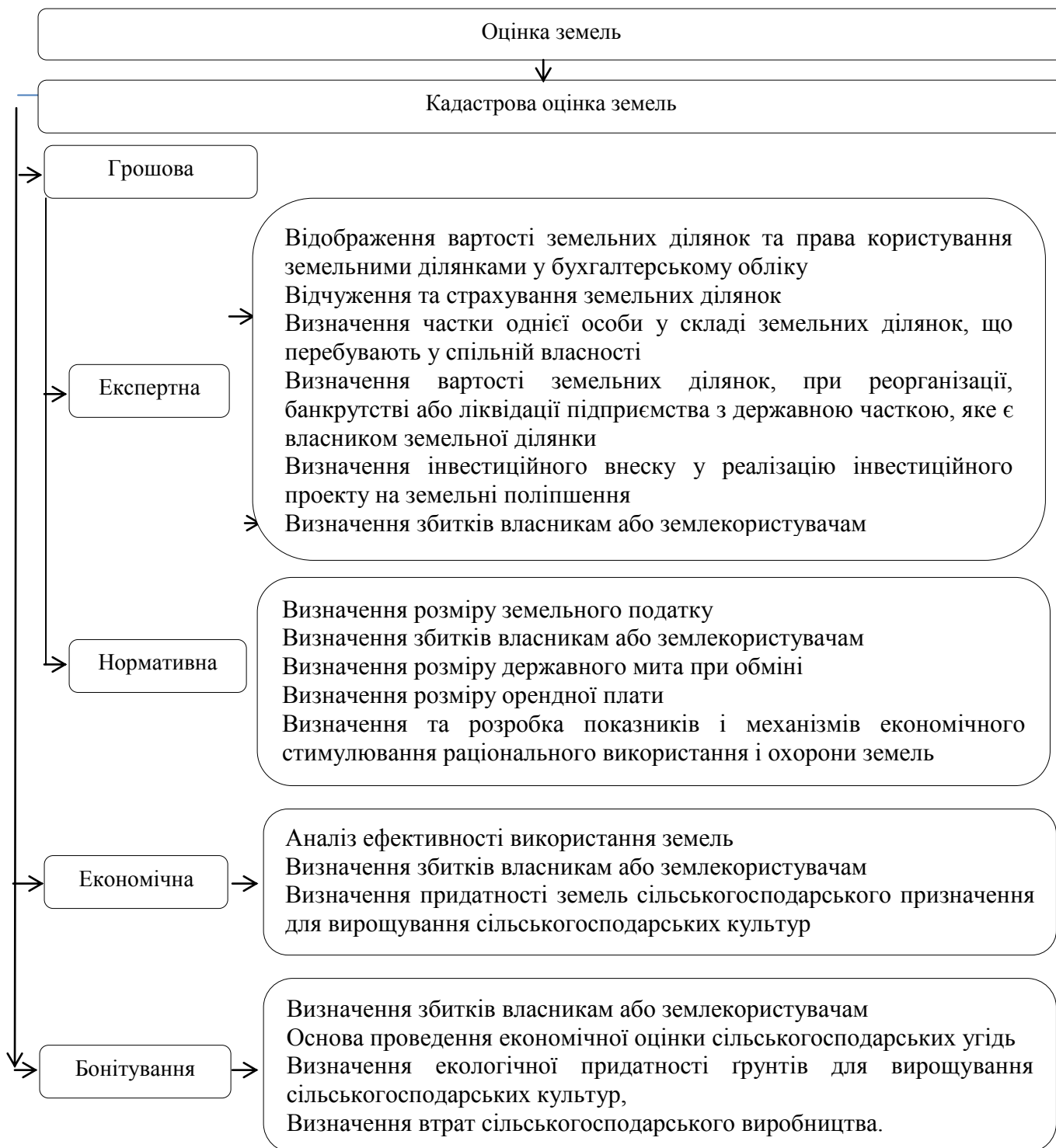


Рис. 2.4. Класифікація та завдання оцінки земель

Аналіз сучасних теоретико-методологічних і методичних положень вказує на існування різних підходів до економічної оцінки природних ресурсів, які автори

виділяють як самостійні. Серед них: відтворювальний підхід; концепція альтернативної вартості; змішаний; рентний; затратний; ринковий; затратно-збитковий; результативний, що базуються на методах пошуку замітника для природного ресурсу та інші [120, с. 19].

Слід акцентувати, що бонітування ґрунтів та економічна оцінка земель як види оцінки землі є важливими показниками, які підтверджують цінність земельної ділянки дають змогу планувати ефективність її використання, дохідність. Втім результатом цієї оцінки не є визначення вартості земельної ділянки, тобто ймовірної суми коштів, яку може отримати власник земельної ділянки від її продажу. Тому для цілей визначення розміру податків, що підлягають до сплати орендної плати, державних мит, викупу земельних ділянок та для інших потреб, значення має третій вид оцінки земель – грошова оцінка земельних ділянок. [158, с. 81]

Грошова оцінка земельних ділянок залежно від призначення та порядку проведення може бути нормативною та експертною.

При визначенні ринкової вартості земельних ресурсів використовують експертну оцінку, яка базується на даних, безпосередньо отриманих з ринку земельних ділянок.

Відповідно до ст. 19 Закону України «Про оцінку земель» № 1378-IV від 11.12.2003 р. відображення вартості земельних ділянок і права користування земельними ділянками в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі експертної грошової оцінки земельних ділянок і прав на них [200]. Статтею 201 Земельного кодексу України від 25 жовтня 2001 р. і статтею 5 Закону України «Про оцінку землі» від 17 червня 2004 р. [80] встановлено, що експертна грошова оцінка земельних ділянок і прав на них проводиться з метою визначення вартості об'єкта оцінки і використовується під час здійснення цивільно-правових угод щодо земельних ділянок і прав на них. У вітчизняних нормативних документах [200] виділено такі методичні прийоми експертної грошової оцінки земельних ділянок: капіталізація чистого операційного або рентного доходу від використання земельних ділянок (пряма і непряма); зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок; врахування витрат на земельні покращання, який забезпечується найбільш повною інформацією про об'єкт оцінки.

Експертна оцінка набуде актуальності та масовості при повноцінному функціонуванні ринку земель сільськогосподарського призначення, при його юридичному та процедурному оформленні. Слід зазначити, що в чинну методику експертної грошової оцінки земельних ділянок закладено значний елемент суб'єктивності оцінки, її результати напряму залежать від бачення особи-оцінювача, що може спричинити значні порушення та корупційну складову в процесі здійснення оцінки. Можна вважати, що експертна оцінка земель є більше

суб'єктивною думкою експерта, ніж зведенням чітких правил та алгоритмів. Проте відомо, що прийняття рішення експертом здійснюється на основі уявлень про «привабливість» земельної ділянки (для того чи іншого використання) та статистики ринкової вартості аналогічних за характеристиками земельних ділянок (еталонів) [52, с. 120].

Інформаційною базою для експертної грошової оцінки земельних ділянок можуть бути:

1) документи, що підтверджують права, зобов'язання та обмеження стосовно використання земельної ділянки;

2) матеріали про фізичні характеристики земельної ділянки, якість ґрунтів, характер та стан земельних поліпшень, їх використання згідно із законодавством;

3) відомості про місце розташування земельної ділянки, природні, соціально-економічні, історико-культурні, містобудівні умови її використання, екологічний стан та стан розвитку ринку нерухомості в районі розташування земельних ділянок;

4) інформація про ціни продажу (оренди) подібних об'єктів, рівень їх дохідності, час експозиції об'єктів цього типу на ринку;

5) дані про витрати на земельні поліпшення та операційні витрати, що склалися на ринку, а також про доходи і витрати виробництва та реалізації сільськогосподарської і лісгосподарської продукції;

6) проекти землеустрою, схеми планування території та плани земельно-господарського устрою, згідно з якими передбачається зміна існуючого використання земельної ділянки, що може вплинути на вартість об'єкта оцінки;

7) інші дані, що впливають на вартість об'єкта оцінки

Зважаючи на перманентне подовження мораторію на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення, поки що відсутній механізм визначення справедливої вартості сільгоспугідь, яка має стати методичним базисом системи показників ефективності використання земельних ресурсів аграрної сфери. Як база для розрахунків, у сільському господарстві використовується нормативна грошова оцінка землі, яка реально не відображає ціннісних параметрів сільгоспугідь і, за оцінками експертів, є значно меншою (у 10–15 раз), ніж її потенційна справедлива (ринкова) вартість [19]. Оцінка земельних ресурсів, що визнані інвестиційною нерухомістю за первісною вартістю є реальною та доцільною за умови їх надходження через придбання за грошові кошти. Якщо підприємство обирає метод оцінки інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, то залишкова вартість земельних ресурсів не змінюватиметься, оскільки відсутнє нарахування амортизації. Якщо на дату балансу та відповідно до положень облікової політики підприємство змінює оцінку земельних ресурсів, що визнані інвестиційною нерухомістю з первісної оцінки на справедливу

вартість, надалі це означатиме перманентну актуалізацію вартості земельних ресурсів на кожен дату балансу. У випадку використання інших шляхів надходження при первинній оцінці земельних ресурсів, застосовується справедлива вартість. Застосування справедливої вартості при оцінці земельних ресурсів проблематичне, оскільки на сьогодні ринок землі не розвинутий, а його функціонування обмежене. «За відсутності інформації про ринкові ціни на інвестиційну нерухомість її справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу. Цей вид оцінки базується на розмірі поточних ринкових орендних платежів на подібну нерухомість, яка перебуває в тій самій місцевості й в тому самому стані, із застосуванням ставок дисконтування, що відображають поточні ринкові оцінки невизначеності щодо розміру й часу грошових потоків» [52, с. 209].

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок базується на нормативно встановлених даних і використовується для визначення розміру земельного податку, державного мита при обміні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законодавством, орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва, а також при розробці показників і механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок являє собою визначення нормативної ціни земель, що базується на економічній їх оцінці на основі рентного доходу з урахуванням терміну його капіталізації.

Нормативна оцінка земельних ділянок може проводитися як за рішенням органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування, так і на підставі договору, який укладається зацікавленими особами в порядку, встановленому законом. Щодо органів державної влади, то окремо доцільно виділити Державне агентство земельних ресурсів України. Саме воно здійснює оцінку землі із залученням науково-дослідних установ і організацій, які займаються дослідженнями питань оцінки і використання земельних ресурсів.

Нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення проведена в Україні лише один раз – у липні 1995 р., в той час як відповідно до законодавства за 23 роки, що минули, слід було чотири рази (через 5–7 років) поновлювати оцінку. В основу її проведення покладено рентний дохід, який створюється при виробництві зернових культур і визначається за даними економічної оцінки сільськогосподарських угідь, проведеної у 1988 році (тобто 30 років тому). Певна річ, її результати не можна вважати адекватними сучасним земельним відносинам, що склалися в Україні, хоча після 1995 р. проводилася індексація показників оцінки, вона не спроможна врахувати повну динаміку рентного доходу, який був одержаний протягом цього періоду. Це свідчить, що

відсутність оновлених показників, які складають основу нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, знижує ефективність державного регулювання економіки та суми надходжень до місцевих бюджетів.

Позитивним є те, що чинним законодавством чітко регламентовано порядок визначення нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, тому не існує альтернативи стосовно її визначення. Урожайність, собівартість і дохідність окремих культур як базові показники нормативної оцінки, відображаючи різні сторони предмету оцінки, мають велике практичне значення. Суттєвим недоліком діючого обліку земельних ділянок в сільськогосподарських підприємствах є недостатність інформації, що необхідна для характеристики цих показників. Облік отриманої продукції та витрат сільськогосподарського виробництва ведеться, як правило, за видами культур загалом і за бригадами, але не враховується, з яких саме ділянок отримано врожай і на яких ділянках здійснені витрати. Водночас ця інформація необхідна для управлінського обліку. З цією метою на кожному сільськогосподарському підприємстві необхідно вести облік прямих витрат, здійснених на кожній ділянці, і кількість отриманої продукції в розрізі полів сівозмін на основі фіксації відомостей в первинних документах по виходу продукції рослинництва, виконаних робіт (послуг).

На даний час нормативна грошова оцінка землі також не досконала та має недоліки, зокрема:

1) методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів передбачає, що оцінка земель сільськогосподарського призначення провадиться окремо за орними землями, землями під багаторічними насадженнями, природними сіножатями і пасовищами. Проте, до таких земель належать, у тому числі, несільськогосподарські угіддя та земельні ділянки сільськогосподарського призначення, склад угідь яких представлений виключно несільськогосподарськими угіддями. Отже, у Методиці слід враховувати оцінку таких видів угідь;

2) при проведенні грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення станом на 01.07.1995 р. використовувалися такі вихідні дані: коефіцієнт норми рентабельності (0,35); середньорічна урожайність зернових з 1 га за 1986–1990 рр. (31,5 ц); середньорічна вартість реалізації 1 ц зерна за 1986–1990 рр. (17 грн.); середньорічні виробничі витрати на 1 га вирощування зерна за 1986–1990 рр. (303 грн.), ставка капіталізації 3%, що відповідає строку капіталізації 33 роки. Ці показники застарілі і не адекватні існуючим реаліям;

3) не передбачено врахування реальної динаміки виробничих витрат, що призводить до поступового викривлення землеоціночних показників, хоча

індексація показників нормативної грошової оцінки ріллі має здійснюватися відповідно до рішення Кабміну України (кумулятивне значення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель 1995 році станом на 1 січня 2018 р. становить 1,0);

4) не передбачена процедура встановлення та затвердження нормативів для визначення показника капіталізованого рентного доходу земельної ділянки;

5) неможливість дотримання багаторівневості проведення оцінки, що передбачена Методикою («держава – область – адміністративний район – колективне сільськогосподарське підприємство – земельна ділянка»), оскільки сільськогосподарські підприємства мають динамічне землекористування і значна частина земель сільськогосподарського призначення перебуває поза землекористуванням сільськогосподарських підприємств;

6) існуючою методикою не передбачено застосування в процесі оцінки природно-сільськогосподарського районування України, на якому наголошено у Земельному кодексі України (ст. 179) та яке здатне об'єктивно диференціювати територію держави за природними умовами, а не лише за адміністративно-територіальним устроєм [80];

7) не враховується вплив екологічних факторів на ефективність використання земельних ресурсів. Відомо, що у зоні впливу промислових підприємств урожайність зернових культур знижується на 20–30%, соняшника – на 15–20%, овочів – 25–30%, кормових – 23–28%. Крім того на якість землі негативно впливають перезволоження, засолення, підкислення, водна та вітрова ерозії тощо [105].

Вартість угідь виражається через нормативну грошову оцінку. В основу розрахунку нормативної грошової оцінки земель покладено рентний дохід, який створюється при виробництві зернових культур і визначається за даними економічної оцінки земель, проведеної у 1988 р. із подальшим індексуванням у наступні роки. Нормативна грошова оцінка земель Тернопільської області та розрахована на її основі вартість сільськогосподарських угідь наведена у таблиці 2.6.

Як видно, загальна вартість сільськогосподарських угідь Тернопільської області становить 27,5 млрд. грн. З них, 25,8 млрд. грн – вартість ріллі. У контексті визначення економічної ефективності землекористування у сільському господарстві Тернопільської області намітилося зростання показника валової продукції, який протягом періоду дослідження зберігав позитивний тренд за винятком 2015 р.

**Динаміка вартості та ефективності землекористування
Тернопільської області у 2010–2016 рр.**

Показники	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Сільсько-господарські угіддя, тис. га	1048,7	1047,9	1047,9	1046,4	1048,2	1049,1	1048,1
з них :							
рілля*	854,1	854,0	855,1	856,0	857,4	858,2	857,7
перелоги*	6,6	6,3	5,2	4,2	3,1	3,1	2,5
сіножаті	27,2	27,2	27,2	27,2	27,3	27,3	27,3
Пасовища	144,6	144,6	144,6	143,4	144,7	144,8	144,8
багаторічні насадження*	15,2	15,7	15,7	15,7	15,7	15,8	15,8
Нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь за видами, грн/га							
рілля*	11413,51	11413,51	20 042,81	20042,81	20042,81	25033,47	30039,38
перелоги*	4 144,63	4 144,63	4 144,63	4 144,63	4 144,63	5 176,64	6 212,02
сіножаті	5 355,14	5 355,14	5 355,14	5 355,14	5 355,14	6 688,57	8 026,35
Пасовища	12967,24	12967,24	12 967,24	12967,24	12967,24	16196,08	19435,45
Загальна вартість сільськогосподарських угідь, тис. грн.							
рілля*	9823608	9818956	17242677	17239639	17248285	21560426	25840475
перелоги*	112734	112918	112918	112760	112954	141115	169588
сіножаті	774353	774378	774378	767696	774630	968237	1162296
пасовища	197102	203818	203818	203534	203884	256157	307488
Разом по області	10907797	10910069	18333790	18323629	18339753	22925936	27479848

На даний час в Україні ведеться наукова дискусія щодо методичних підходів до грошової оцінки земель, яку слід покласти в основу нормативної ціни та платежів за землю. Пропонуються кілька способів, і тільки один з них узгоджений із Земельним кодексом України. Він передбачає встановлення ціни земельної ділянки у стократному розмірі земельного податку на неї, а останній визначається за законодавчо встановленими нормативами, диференційованим залежно від якості землі.

Другий спосіб, запропонований Д. С. Добряком, передбачає визначення вартості землі за її енергетичним потенціалом. В основу цього способу покладено критерій родючості ґрунтів, який максимально проявляється в оптимальних умовах навколишнього середовища, а також під дією соціально-економічних факторів [98, с. 223].

Відтворення енергетичного потенціалу ґрунту, основними показниками якого є вміст і запаси гумусу, залежить як від рівня природних умов, так і від рівня використання сільськогосподарських угідь. Цей спосіб доцільно

використовувати при впровадженні економічних регуляторів механізму охорони і відтворення земель сільськогосподарського призначення [98, с. 285].

В умовах сучасної глобальної екологічної кризи при оцінці земельних ресурсів необхідно враховувати екологічні фактори, що дозволить зберегти від забруднення земельні ресурси, як складову національного багатства України.

Третій спосіб, розроблений вченими ННЦ Інституту аграрної економіки НААН, базується на рентному доході, який формується залежно від якості, місця розташування й економічної оцінки земель. Автори цього способу вважають, що саме економічна оцінка земель відображає відмінності у якості ґрунтів, а рента визначається не самою землею, а формується як результат прикладання людської праці на різноякісних землях.

З 1 січня 2018 р. прийнята нова норма, яка зобов'язує Державну фіскальну службу України на своєму офіційному веб-сайті до 15 липня поточного року оприлюднювати наступну зведену інформацію про розмір та дату встановлення ставок плати за землю на відповідних територіях, а також про проведену нормативну грошову оцінку земель.

Інформаційну базу проведення нормативної грошової оцінки земель становлять матеріали державного земельного кадастру (кількісна і якісна характеристика земель, бонітування ґрунтів, економічна оцінка земель), матеріали внутрігосподарського землевпорядкування. Суб'єктами проведення оцінки є суб'єкти оціночної діяльності, які отримали ліцензії на проведення робіт із землеустрою. Основою для проведення оцінки є рентний дохід, який створюється при виробництві зернових культур і визначається за даними економічної оцінки земель, проведеної в 1988 році. В умовах інфляції рентний дохід обчислюється у натуральних одиницях (у центнерах зерна), який при визначенні грошової оцінки переводиться у вартісний вираз за поточними цінами на дату оцінки.

Порівняльна характеристика нормативної та експертної оцінки відображена у додатку Р.

Для експертної оцінки земельних ресурсів велике значення має попит та їх пропозиція на ринку, рівень платоспроможності учасників земельних відносин, умови продажу, наявність конкуренції. Нормативна оцінка здійснюється з урахуванням рентного доходу, який створюється при виробництві зернових культур і визначається за даними економічної оцінки земель.

Наближення експертної та нормативної оцінки вимагає врахування комплексу факторів, які з достатнім ступенем ймовірності будуть відображати реальну вартість земельної ділянки. До таких факторів слід віднести, в першу чергу, агрофізичний стан ґрунтів.

За наявності права власності на земельну ділянку вона повинна відображатися в бухгалтерському обліку за експертною вартістю.

Якщо підприємство має державний акт на право постійного чи тимчасового користування земельною ділянкою відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», право користування має відображатись в бухгалтерському обліку за економічною оцінкою .

Включення вартісної оцінки у систему аналітичної підтримки процесу управління земельними ресурсами дозволить доповнити аналітичний базис експертної оцінки результативності діяльності аграрних бізнес-структур сукупністю вартісних показників за їх основними групами:

1) показники ефективності використання земельних ресурсів (валовий випуск продукції сільського господарства в розрахунку на 1 грн. вартості землі; валовий випуск продукції рослинництва і тваринництва і розрахунку на 1 грн. вартості землі; розмір виробничих витрат на 1 грн. вартості землі; розмір чистого доходу від реалізації продукції сільського господарства на 1 грн. вартості землі; розмір чистого прибутку в розрахунку на 1 грн. вартості землі);

2) показники результативності інвестиційно-інноваційних процесів у землекористуванні (приведена сума капітальних вкладень; розмір чистого інвестиційного потоку на 1 грн. вартості землі; розмір чистого прибутку від інвестиційної діяльності на 1 грн. вартості землі);

3) показники оцінки вартості аграрного бізнесу в цілому (залежно від обраного методичного підходу на підставі справедливої, балансової або експертної вартісної оцінки сільгоспугідь як головної складової цілісного майнового комплексу аграрної компанії).

Для ефективного землекористування, землеволодіння, охорони, збереження та поліпшення стану ґрунтів важливо забезпечити об'єктивну оцінку земельних ресурсів, на яку впливають стан ґрунтів, наявність кількісних та якісних характеристик, що певною мірою характеризують загальний стан ґрунтів та їх родючість.

Оцінка землі знаходить відображення у бухгалтерському обліку не лише для цілей обліку, але і для розрахунку податку на землю, здійснення цивільно-правових угод, при обчисленні втрат і збитків у разі встановлення сервітутів, при формуванні інвестиційної політики та реорганізації сільськогосподарського підприємства, тощо. Певна річ для різних цілей використовуються різні методи оцінки, що вносить додаткові труднощі в інформаційне забезпечення осіб, що приймають рішення. Використання різних методів оцінки земельних ділянок для цілей обліку і оподаткування вимагає додаткового розкриття інформації у примітках до фінансової звітності.

Справедлива вартісна оцінка сільгоспугідь, за умов нормативно-правової захищеності прав українських селян та їх економічних і майнових інтересів, має стати тим інструментом, який формуватиме у власника землі відчуття господаря та сприятиме реалізації можливостей ефективного господарювання на землі (за рахунок пільгового іпотечного кредитування, можливості нарощування інвестиційних потоків, активізації інноваційних перетворень галузі і сільських територій, обґрунтованих очікувань зростання вартості земельної ділянки в перспективі, що формує передумови зростання матеріального добробуту селян в Україні.

2.3. Обліково-методичне відображення земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах

Відсутність єдиної стандартизованої методики бухгалтерського обліку земель та розроблених рекомендацій із відображення земельних ресурсів у звітності сучасних сільськогосподарських підприємств зумовлює організаційну та методичну проблематику бухгалтерського обліку операцій із земельними ресурсами. Забезпечити вирішення цих проблем, реалізацію законодавчих норм можна лише за умови визнання землі активом та об'єктом бухгалтерського обліку, розробки і впровадження обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин. Питання обліку земельних ділянок досліджувалось багатьма науковцями. Їх наукові напрацювання містять вагомий внесок для розвитку земельних відносин та відображення в бухгалтерському обліку. Основні дисертаційні дослідження, що розкривають проблему обліку земельних ділянок, та їх короткий опис систематизовано у додатку П.

Система обліку землі включає в себе накопичення, систематизацію, обробку та аналіз економічної інформації про кількісні, якісні та вартісні показники земельних ресурсів.

Бухгалтерський облік земельних ресурсів реалізується через відображення в первинних документах, звітах, реєстрах синтетичного та аналітичного обліку із рознесенням даним за кореспондуючими бухгалтерськими рахунками.

Залежно від способу набуття прав власності та користування земельні ресурси у сучасній системі бухгалтерського обліку розглядаються як:

- основний засіб на правах володіння, що є активом підприємства, щодо якого реалізуються повною мірою права володіння, користування та розпорядження;
- нематеріальний актив на правах користування, що є об'єктом обліку, щодо якого обмежено розпорядчі функції;
- об'єкт орендних відносин, який обліковується на позабалансових рахунках;
- інвестиційна нерухомість, що утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу (рис. 2.6).

Земельні ресурси як складова активів підприємства відображаються у складі довгострокових (необоротних) активів, а саме – основних засобів підприємства. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, передавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше

одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [141]. Такий підхід підтримується як національними, так і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.



Рис. 2.6. Класифікація земельних ресурсів у бухгалтерському обліку у залежності від способу набуття прав власності та користування

Вітчизняні фахівці для детального обліку земель пропонують використовувати субрахунки другого та третього порядку за субрахунком 101 «Земельні ділянки». Так, І. Назарбаєва, О. Кірей, Т. Садовнича вважають за доцільне відкривати субрахунки за галузевими ознаками угідь. І. Герасимук крім субрахунків за видами угідь, групує аналітичні рахунки другого порядку за сівозмінами та полями у сівозміні. С. Дерев'янку, Б. Юровський, О. Татаренко поділяють субрахунки другого порядку на три класи: землі у власності підприємства; землі, що орендуються у держави; землі, що орендуються у приватних власників, які далі систематизують у розрізі видів угідь. Подібний підхід пропонують Г. Зябченкова, Б. Гузар, Н. Загребельна, Л. Головка, М. Кухарський, Я. Гринчишин, З. Гулик, які відокремлено розглядають власні та залучені орендовані земельні ділянки. Р. Гопцій, Ю. Лузан, В. Жук виділяють наступні категорії земельних ресурсів: землі у власності, користуванні, орендовані земельні ділянки та орендовані паї.

Земельні ділянки виступають специфічним об'єктом власності підприємства, маючи безліч особливостей, що відрізняють їх від інших, тому вимагають до себе особливої уваги і індивідуально розроблених підходів з бухгалтерських питань

При побудові системи обліку земельних ділянок необхідно враховувати певні специфічні особливості, які притаманні тільки даному об'єкту обліку [177, с. 220]. До таких особливостей слід віднести: об'єктом обліку є не сама земля, а окремі земельні ділянки; відповідно до П(С)БО 7 на вартість земельних ділянок амортизація не нараховується; земля, як об'єкт основних засобів не підлягає ліквідації; первісна вартість земельної ділянки може бути збільшена тільки у разі її дооцінки; капітальні витрати, що пов'язані із поліпшенням земель (меліорація, осушування, іригація та інші) не відносяться на збільшення первісної вартості об'єкта, а обліковуються як окремий об'єкт основних засобів на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» і є об'єктом амортизації. Право користування земельною ділянкою є нематеріальним активом підприємства.

Порівняльна характеристика земельних ділянок як засобів виробництва з іншими засобами праці наведена у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Порівняльна характеристика земельних ділянок як засобів виробництва з іншими засобами праці

№	Критерій порівняння	Земельна ділянка	Інші засоби праці
1	Просторова обмеженість	Штучно не відтворювальні.	Можуть бути створені в необхідних кількостях і розмірах.
2	Термін корисного використання	Необмежений	Обмежений.
3	Заміна	Незамінна.	Замінні.
4	Роль в процесі виробництва	У сільському господарстві одночасно є предметом та засобом праці.	Засіб праці.
5	Виробнича цінність	При правильному використанні родючість збільшується.	Зношується в процесі виробництва.

Згідно інформації, поданої у таблиці відповідно до п'яти критеріїв порівняння, земельні ділянки хоча і є засобом праці, проте значно відрізняються від інших засобів. Основними відмінностями є: земельні ділянки мають не обмежений термін використання, а на інші засоби праці він встановлюється підприємством, згідно вимог Податкового кодексу; при правильному використанні землі, її родючість підвищується, а отже амортизація не нараховується; земельні ділянки в сільськогосподарському виробництві є засобом та предметом праці одночасно. Значною відмінністю є також відсутність можливості замінити земельну ділянку іншим засобом праці.

Для вирішення завдань, щодо бухгалтерського обліку земельних ділянок як об'єктів обліку, виділимо шість основних прийомів формування облікової інформації, які водночас утворюють метод бухгалтерського обліку (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Відповідність земельних ресурсів, як об'єктів обліку, критеріям визнання методу бухгалтерського обліку

Елементи бух. обліку	Критерії визнання	Відповідність земельних ресурсів
Документування	Спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах	Господарські операції із земельними ресурсами мають документальне підтвердження у первинних бухгалтерських документах.
Інвентаризація	Метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку, який полягає у, виявленні фактичної наявності й стану залишків майна підприємства і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку.	Інвентарний облік земельних ресурсів ведеться в Інвентарній картці.
Оцінка	Спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, сутність якого полягає у перерахунку натуральних та трудових характеристик об'єктів обліку у вартісні відповідно до встановлених пропорцій.	Оцінка земельних ресурсів здійснюється згідно ЗУ «Про оцінку земель», «Про експертну грошову оцінку земельних ділянок». Згідно методики експертної грошової оцінки земель передбачена необхідність визначення вартості земельної ділянки.
Бухгалтерський рахунок	Спосіб поточного групування у встановленому порядку, для групування економічно однорідних об'єктів обліку, який відображає стан та рух засобів, їх джерел і господарських процесів.	Земельні ресурси відображаються на балансі підприємства у залежності від способу набуття на них права власності: як основний засіб на правах володіння – на рах. 10 «Основні засоби», як нематеріальний актив на правах користування – на рах. 12 «Нематеріальні активи», як об'єкт орендних відносин на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».
Подвійний запис	Метод відображення кожної господарської операції одночасно за дебетом одного та кредитом іншого рахунку в рівній сумі.	Земельні ресурси відображаються на балансі підприємств як по дебету, так і по кредиту.
Бухгалтерський баланс	Метод узагальнення даних про майно суб'єкта господарювання за видами та джерелами утворення у грошовому вимірі на певну дату.	Земельні ресурси відображаються у балансі підприємств.

Отже, земельні ресурси виступають об'єктами бухгалтерського обліку у складі основних засобів, відповідаючи всім критеріям визнання методу бухгалтерського обліку, і функціонують у взаємозв'язку один з одним.

Всі активи, відповідно до діючої системи обліку, прийнято поділяти на необоротні та оборотні і витрати майбутніх періодів, проте виникає потреба у точному визначенні приналежності землі до конкретного виду активів. За визначенням, поданим у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» оборотні активи – це гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу [141]. Чітке формулювання необоротних активів у цьому стандарті не наведене, а тільки акцентовано їх зарахування до складу решти активів, що не є оборотними.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій визначено, що клас рахунків «Необоротні активи» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів. Тому, до необоротних засобів виробництва відносять активи, призначені для реалізації чи споживання протягом двох або більше операційних циклів чи дванадцяти місяців з дати балансу [84]. Отже, земельні ресурси в бухгалтерському обліку визнаються необоротними активами, однак слід зважити на те, що їх вартість не зменшується (не амортизується), і тому вони не обертаються в процесі виробничої діяльності [84].

Бухгалтерський облік земельних угідь ведеться за загальними правилами, встановленими П(С)БО 7 «Основні засоби» [190]. Відповідно до підпункту 5.1.1 П(С)БО 7 «Основні засоби» земля класифікується як основні засоби, якщо підприємство буде використовувати її більше року [190].

Зазначимо, що міжнародна методика обліку землі аналогічна вітчизняній. Згідно з пунктом 37 МСФЗ 16 «Основні засоби» земля може бути віднесена до одного із виділених класів основних засобів: або до класу «Земля», або ж до класу «Земля та будівлі». Земля, в основному, має необмежений строк експлуатації і через це не підлягає амортизації. Будівлі навпаки мають обмежений строк використання і, відповідно, на них нараховується амортизація. Збільшення вартості землі, на якій розміщена будівля, не впливає на визначення строку корисної експлуатації будівлі. Тому, земля і будівлі є окремими активами і в бухгалтерському обліку їх слід розглядати окремо, навіть якщо вони були придбані разом.

Земельні ділянки, які належать підприємству обліковуються у складі основних засобів на субрахунку 101 «Земельні ділянки». За дебетом цього рахунку відображається факт включення земельних ділянок на баланс підприємства, тобто їх надходження як внесок засновників до статутного або пайового капіталу, придбаних або одержаних безоплатно у власність, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, за наявності витягу з кадастру, технічної документації за експертною грошовою оцінкою (ця вимога не поширюється на землі сільськогосподарського призначення), а за кредитом – вибуття землі внаслідок продажу, уцінки, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання її активом.

Окремим об'єктом обліку виділяються капітальні витрати на поліпшення земель (меліоративні, іригаційні та інші), котрі обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». Ці витрати не можуть бути віднесені на вартість земельної ділянки, тому вони підлягають амортизації як окремий об'єкт основних засобів.

Якщо підприємство має у власності земельну ділянку та використовує її для здачі в оренду з метою одержання орендних платежів, тоді її варто відображати у складі інвестиційної нерухомості. Інвестиційна нерухомість відносно новий об'єкт обліку, у науковій літературі представлені певні напрацювання з даного питання, проте земельним ділянкам, як складовим інвестиційної нерухомості, поки що не приділено достатньої уваги. Земля має іншу специфіку як нерухомість порівняно з будівлями та спорудами. Це обумовлюється її природним походженням [144, с. 134].

Тому необоротними активами, які є водночас і інвестиційною нерухомістю, і земельними ресурсами, можна вважати такі активи:

- землю, яка призначена для отримання вигоди від збільшення її вартості в майбутньому, і не призначена для продажу за умов основної діяльності суб'єкта господарювання;

- землю, щодо якої підприємством не було визначено напрямок її використання у процесі основної господарської діяльності і тому можна вважати, що земля призначена для збільшення активів підприємства.

У тому разі, коли земельна ділянка була передана у платне користування на умовах оренди, але орендодавець планує надалі застосовувати цю землю в своїй господарській діяльності для отримання економічних вигід від основної діяльності, дана земельна ділянка не вважатиметься інвестиційною нерухомістю. Земля разом із спорудами, розташованими на ній, що використовуються в основній діяльності суб'єкта господарювання, буде визнаватись операційною нерухомістю.

Інвестиційною нерухомістю, згідно П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», будуть вважатися власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, розташовані на землі, які утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [191]. Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, та її первісна вартість може бути достовірно визначена [191].

Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і у сукупності генерують грошові потоки [191]. Обліковується інвестиційна нерухомість на рахунку 10 «Основні засоби», субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість». Кореспонденція рахунків при здійсненні господарських операцій з інвестиційною нерухомістю подана у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

**Кореспонденція рахунків при здійсненні операцій
з інвестиційною нерухомістю**

№ п.п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Переведено землю до складу інвестиційної нерухомості	100	101
2	Вартість землі доведено до справедливої	100	423
	Нараховано орендну плату за землю	377	713
3	Відображено ПДВ	713	64.1
4	Отримано орендну плату від орендаря	311	377
5	Після завершення терміну оренди повернуто орендарем земельну ділянку	1011	1012

Як зазначає Я. Карп'як, прикладами інвестиційної нерухомості є: земля, призначена для отримання вигод від збільшення її вартості в довготривалій перспективі, а не для продажу в умовах звичайної господарської діяльності підприємства; земля, подальше призначення якої ще не визначено (якщо підприємство не прийняло рішення щодо використання її у звичайній господарській діяльності, то вважається, що землю призначено для приросту вартості майна). Водночас, як стверджує автор, якщо земельну ділянку передано

в оренду, але підприємство планує використовувати її самостійно, ідентифікувати таку ділянку як об'єкт інвестиційної нерухомості не доцільно [90, с. 365].

Специфічною особливістю обліку інвестиційної нерухомості є той факт, що справедлива вартість об'єктів інвестиційної нерухомості змінюється не за рахунок нарахування амортизації, а за рахунок періодичної переоцінки. При обліку за фактичними витратами доцільно враховувати нараховану амортизацію, проте земля, що є інвестиційною нерухомістю є виключенням з правил.

При переведенні земельної ділянки до складу інвестиційної нерухомості та обліку її за справедливою вартістю для списання різниці у вартостях (між балансовою та справедливою), як зазначає І. Хмелевський, використовуються субрахунки 719 «Інші доходи від операційної діяльності» (при перевищенні справедливої вартості) та 949 «Інші витрати операційної діяльності» (при перевищенні балансової вартості) [229, с. 50]. Проте П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» передбачено, що така різниця між вартостями відображається як дооцінка або уцінка відповідно [191].

З розвитком ринкових відносин набули поширення різні види прав користування землею. Однією з причин цього стало обмеження прав приватної власності юридичних осіб на земельні ділянки сільськогосподарського призначення, які залишились незамінним засобом аграрного виробництва. Тому виникла необхідність врахування цих прав як об'єктів бухгалтерського обліку. За відсутності правового визнання земель як об'єкту приватної власності юридичних осіб, сьогодні актуальними є питання розробки та удосконалення методології обліку прав користування земельними ділянками.

Аналізуючи останні зміни законодавства В. Жук наголошує, що в Україні створюються правові передумови для масової постанови на баланси орендарів прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення. Облік таких прав здійснюється, як облік нематеріальних активів [69, с. 42]. Оцінюючи практику здійснення обліку прав користування земельних ділянок сільськогосподарського призначення, С. Остапчук звертає увагу на труднощі, пов'язані з оцінкою та амортизацією вартості таких прав, виходячи із впливу цих процесів на фінансовий результат діяльності приватних аграрних підприємств [153, с. 57].

Багато науковців підтримують думку, що в системі бухгалтерського обліку доцільно відображати саме право користування як нематеріальний актив, адже юридично земельна ділянка належить іншій юридичній або фізичній особі. Види речових прав на землю ілюструє рис. 2.8.

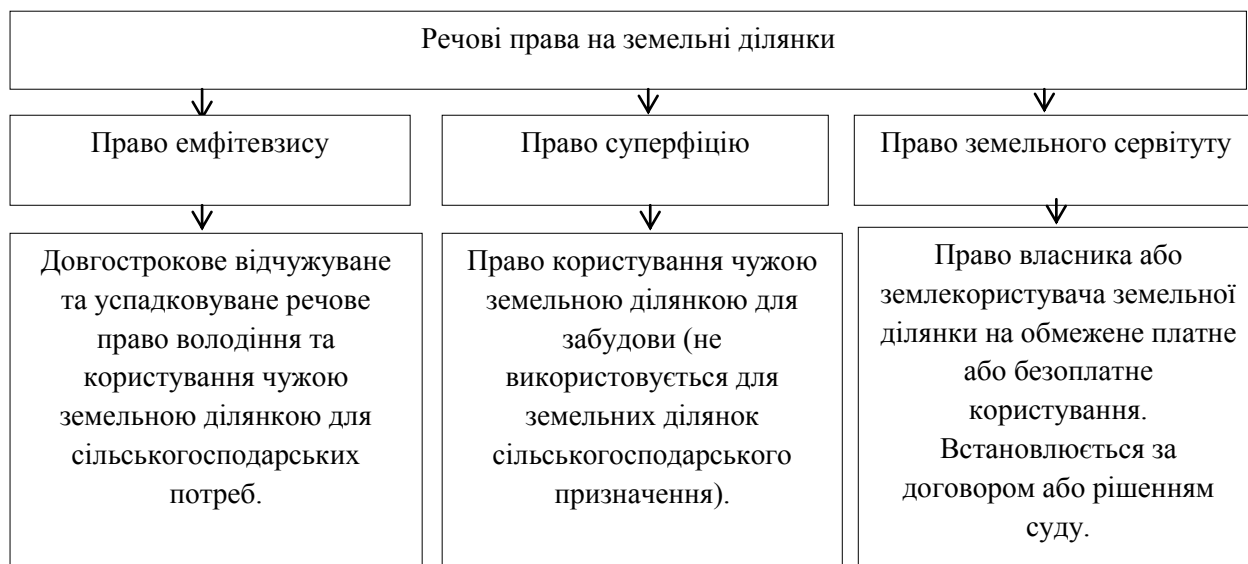


Рис. 2.8. Види речових прав на земельні ділянки

У вітчизняному законодавстві виокремлено правовий інститут, як щось середнє між орендою та власністю – довгострокове відчужуване та успадковуване речове право на чуже майно, яке полягає у наданні особі права володіння і користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб – емфітевзис. Він є єдиним правом користування для сільськогосподарських земель, а також можливою альтернативою оренді земель та їх вільному продажу [87, с. 128].

На відміну від договору оренди, за яким орендар може лише нараховувати орендну плату та відобразити її у складі витрат підприємства, за договором емфітевзису власник земельної ділянки усвідомлює можливість подальшого продажу прав користування землею.

Право емфітевзису має суттєвий потенціал для вирішення питання щодо заборони відчуження сільськогосподарських земель і використання його як предмета застави. Експертна оцінка вартості права емфітевзису строком близько 33-х років дорівнює оцінці права власності. У разі широкого введення емфітевзису у господарську практику, суб'єкти господарювання аграрного сектору одержать потужний інструмент для кредитування [87, с. 129].

Варто зазначити, що використання цього інструменту стає поступово популярнішим, оскільки є більш вигідним порівняно з орендою та гнучкішим при узгодженні істотних умов користування земельною ділянкою на відміну від договорів оренди, які законодавчо є вкрай зарегульовані.

У процесі дослідження, здійснено порівняльний аналіз оренди та емфітевзису за основними критеріями, їх виокремлено дванадцять (Додаток С).

Власники земель сільськогосподарського призначення, яким терміново потрібні кошти – наприклад, людина опинилася у критичній ситуації, і єдиним її активом є земля, в умовах дії мораторію продати її не можуть. За договором оренди людина буде отримувати кошти частинами, а за договором емфітевзису – відразу значну суму. Крім того, в емфітевзисі, на відміну від оренди, існує таке поняття, як лаудемія, коли власник має право на одержання відсотків від вартості права користування у разі його продажу.

Землекористувач набуває відчужуване право користування земельною ділянкою, яке відповідає критеріям визнання у складі нематеріальних активів, а саме: – ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням; – можливості достовірної оцінки активу.

Державні та приватні підприємства вартість права постійного користування земельними ділянками відображають у складі нематеріальних активів у порядку, установленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Для цього використовується субрахунок 122 «Права користування майном».

Таблиця 2.10

Відображення права постійного користування у бухгалтерському обліку

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Набуття права постійного користування земельною ділянкою.			
1	Відображено безоплатне отримання права постійного користування земельною ділянкою.	154	424
2	Відображено витрати на оформлення права на постійне Користування.	154	685
3	Введено право постійного користування в експлуатацію.	1221	154
4	Відображено земельну ділянку отриману в постійне користування балансом.	0101	-
Припинення права постійного користування земельною ділянкою.			
1	Відчужено земельну ділянку, що належить на праві постійного користування, з мотивів суспільної необхідності (добровільна відмова від постійного користування земельною ділянкою).	424	1221
2	Списано земельну ділянку, що перебуває в постійному користуванні, з поза балансу.	-	0101

Отже, при первинному укладанні договору про право користування з власником земельної ділянки вартість права користування земельною ділянкою, що підлягає відображенню в обліку, складається з ринкової вартості отриманих прав на земельну ділянку та всіх витрат, пов'язаних з оформленням договору.

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» на нематеріальні активи, щодо яких можна визначити строк корисного використання, здійснюється нарахування амортизації. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають [188]. Отже, якщо договором встановлений строк, на який земельна ділянка передається у користування, він може розглядатися як строк корисного використання для цілей обліку, а тому, на такий об'єкт може нараховуватись амортизація у порядку, передбаченому П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Як свідчить проведене дослідження, сільськогосподарські підприємства практично не користуються цією методикою, не оцінюють та не обліковують права на користування орендованими землями. Методика ж бухгалтерського обліку має цінність лише тоді, коли вона носить прикладний характер, тобто адаптована до особливостей господарювання підприємств і, головне, має практичне застосування. Проте, в умовах дії мораторію, емфітевзис може виступати в ролі інструменту для інвестування в аграрний сектор економіки та кредитування сільськогосподарських товаровиробників, а також дозволить отримати вартість земельної ділянки без її фактичного продажу і сформувати в Україні «обіг земель» без соціальних потрясінь.

При повноцінному функціонуванні ринку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, одним із видів надходження земельної ділянки у власність юридичної особи були б внески засновників. Проте на сьогодні згідно норм Земельного кодексу України земельні ресурси є активами, які не можна вносити до статутного капіталу (табл. 2.11).

Таблиця. 2.11

Активи, які не можна вносити до статутного капіталу

Вид активу	Підстава
Право на земельну частку (пай) – до набуття чинності законом про обіг земель сільськогосподарського призначення, але не раніше 01.01.2019 р.	П. 14 розд. X ЗКУ
Земельні ділянки призначені для ведення особистого селянського господарства і товарного сільськогосподарського виробництва – до набуття чинності законом про обіг земель сільськогосподарського призначення, але не раніше 01.01.2019 р.	П. 15 розд. X ЗКУ

Після впровадження повноцінного земельного ринку, при надходженні земельної ділянки, як внеску до статутного капіталу на вартість прийнятої від засновників земельної ділянки сільськогосподарського призначення у бухгалтерському обліку буде дебетуватися рахунок 46 «Неоплачений капітал» субрахунок 461 «Формування статутного фонду внесками земельних ділянок» та кредитуватися рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» субрахунок 401

«Статутний капітал» аналітичний рахунок «Статутний капітал, сформований внесками земельних ділянок» (в господарських товариствах, приватних підприємствах), або 402 «Пайовий капітал» аналітичний рахунок «Пайовий капітал, сформований внесками земельних ділянок» (в кооперативах).

У зв'язку з дією мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення в Україні встановлені обмеження на купівлю-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення, що призводить до розширення ринку оренди землі. Практично немає сільськогосподарських підприємств, які б не використовували орендовані землі. Орендарями можуть бути громадяни, юридичні особи (у т. ч. іноземці, особи без громадянства), міжнародні об'єднання, організації та іноземні держави. Орендодавцями виступають власники земельних ділянок або уповноважені ними особи. Незалежно від того, хто виступає сторонами договору оренди земельної ділянки, сам договір укладається, згідно законодавства, у письмовій формі. Для забезпечення дієвості цієї системи і прийняття відповідних управлінських рішень особливо важливо достовірно відображати у бухгалтерському обліку розрахунки з власниками земельних ділянок за операціями по оренді. Орендовані землі відображаються за позабалансовим рахунком 01 «Орендовані необоротні активи» з фіксацією в реєстрах позабалансового обліку. У процесі залучення їх у виробництво виникають витрати, що забезпечують необхідний результат при використанні – отримання конкурентоспроможної продукції та забезпечення прибутковості підприємства в загалом.

Наявність цих земель має бути підтверджена правовстановлюючими документами з додатками до них (договори оренди, копії сертифікатів, акти приймання-передачі) та результатами останньої інвентаризації.

На сільськогосподарських підприємствах України облік орендованих земельних ділянок або взагалі не ведеться, або ведеться у спрощеному вигляді, без розкриття всієї інформації про земельні ділянки та землекористування, оскільки фізичні особи, які є власниками земельних ділянок (паїв) не ведуть бухгалтерський облік, а підприємства не мають підстав для включення цих ділянок до складу активів, оскільки вони не є їхньою власністю. На цьому акцентує увагу Г. Кірейцев: «В даний час існує значний перелік природних ресурсів, що входять до економічного обороту, але їх не вимірюють прийомами економічної та бухгалтерської методології. Традиційними прийомами бухгалтерського обліку такі ресурси відображають частково. Одним із таких важливих ресурсів є земля як біологічний актив» [94, с. 65].

Проблемою оренди у земельних відносинах є те, що значна частина сільськогосподарських земель, які фактично орендуються не оформлена договорами оренди і фактично перебуває в тіні. Дрібні фермери часто неофіційно

обробляють землю, не складають фінансову чи будь-яку іншу звітність і нікому не підпорядковуються. Високі трансакційні витрати на реєстрацію і перереєстрацію орендних земельних відносин, зумовлені складністю та корумпованістю реєстрації прав оренди, не сприяють легалізації землекористування та призводять до втрат бюджетних коштів. Якщо процедура державної реєстрації прав оренди буде простою, або взагалі необов'язковою, як це практикують у багатьох європейських країнах, тоді бізнес буде зацікавлений у легалізації землекористування.

Підставою відображення орендованих земель поза балансом є те, що орендована земельна ділянка залишається у власності орендодавця, і є активом, який перебуває у тимчасовому користуванні підприємства. Тому найбільш поширеним способом залучення земельних ресурсів у виробничий процес є операційна оренда (орендар (юридична особа) - орендодавець (фізична особа).

Згідно Закону України «Про оренду землі», оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності [198].

Орендар обліковує земельну ділянку на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», на якому здійснюється запис про одержання в операційну оренду земельної частки або паю із зазначенням вартості та інших характеристик. У орендаря орендна плата визнається витратами, а у орендодавця – доходом. Збільшення залишку на рахунку відбувається при прийманні земельної ділянки на облік, зменшення – при поверненні її орендодавцю. Слід зазначити, що орендна плата може виплачуватись у трьох формах: грошовій (грошовими коштами), натуральній (наприклад у вигляді продукції, що вирощена на орендованій земельній ділянці) та відробіткової (надання послуг орендодавцеві) Кореспонденція рахунків за орендними операціями наведена у табл. 2.12.

Для системного формування комплексної облікової інформації, необхідної для повноцінного аналізу стану використання орендованих земель, доцільно відкрити додатковий субрахунок 01.1 «Орендовані сільськогосподарські угіддя». Таке узгодження сприятиме посиленню аналітики в системі бухгалтерського обліку сільськогосподарських угідь, і крім того, забезпечить додаткові інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Згідно п. 8 П(С)БО14 «Оренда» передане в оперативну оренду майно обліковується на балансі орендодавця [184]. Сума орендної плати, яку належить отримати за звітний період, включають до складу інших операційних доходів підприємства. Для визначення розміру орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок. Сума нарахованої орендної плати

відображатиметься за дебетом рахунку з обліку витрат звітного періоду залежно від мети використання земельної ділянки.

Таблиця 2.12

Порядок обліку операцій з оренди земельних часток (паїв)

№ з.п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано в оренду земельну ділянку (пай)	01.1	-
2	Нараховано орендну плату	23, 91, 92, 93, 94	68.5
3	Утримано ПДФО при виплаті орендодавцеві (фізичній особі) орендної плати	68.5	64.1
4	Виплачено з каси орендну плату фізичній особі (за умови виплати грошовими коштами)	68.5	30.1
5	Нараховано орендну плату в натуральній формі (вирощеною власною продукцією)	68.5	70.1
6	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ при реалізації готової продукції	70.1	64.1
7	Відображено собівартість сільськогосподарської продукції, відпущеної в рахунок оплати за оренду земельного паю	90.1	27
8	Нараховано дохід від передачі земельної ділянки в суборенду	377	7131
9	Отримано дохід від передачі земельної ділянки в суборенду	311	377
10	Списуються витрати на утримання переданої в суборенду земельної ділянки	91, 92, 93, 94	311
11	Повернуто земельну ділянку після завершення терміну оренди	-	01.1

Прийняття на облік орендованих земельних ресурсів проводиться на основі договорів оренди землі із власниками ділянок.

Залежно від способу набуття прав власності та користування земельні ресурси у сучасній системі бухгалтерського обліку в Україні доцільно розглядати як: 1) основний засіб на правах володіння; 2) нематеріальний актив на правах користування; 3) об'єкт орендних відносин; 4) об'єкт інвестиційної нерухомості.

У результаті дослідження встановлено, що існуюча система обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в Україні унеможливує відображення повного комплексу характеристик об'єкта для зовнішніх та внутрішніх користувачів інформацією. Тому, для посилення аналітичності й достовірності інформації, до синтетичних рахунків, що використовуються для обліку земель доцільно відкривати додаткові субрахунки другого та третього порядку.

Для підвищення аналітичності інформації запропоновано використання аналітичних рахунків за видами сільськогосподарських угідь до субрахунку 101.1.1 «Виробничі сільськогосподарські угіддя», а також рахунків 100 «Інвестиційна нерухомість», 12 «Нематеріальні активи», та позабалансового рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Це дозволить не тільки забезпечити вищий рівень деталізації облікової інформації, але й дасть змогу зберегти відповідні аналітичні параметри земельних ділянок при можливій зміні форми власності чи користування, за умови функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення.

РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ В УМОВАХ СТАНОВЛЕННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО РИНКУ

3.1. Організація аналізу земельних ресурсів сільськогосподарського призначення

Земельні відносини в Україні вже понад 25 років перебувають у стані перманентних реформ. Відхід від командно-адміністративної економіки, перехідний період та етап становлення ринкової економіки в значній мірі залишили свій відбиток на різних аспектах землевласності і землекористування, починаючи від зміни форми власності і перерозподілу земельних ресурсів, закінчуючи спробами формування вільного ринку земель сільськогосподарського призначення. Нині, використання земельних ресурсів в агропродовольчому виробництві, характеризується низкою тенденцій та особливостей, що проявляються через посилення конкуренції на ринку оренди землі, потребу збереження та відновлення родючості ґрунтів, проблему забезпечення раціональності та ефективності використання наявних угідь.

Запропоноване визначення одного із ключових понять дослідження передбачає розробку і обґрунтування цілісного методичного апарату, для забезпечення реалізації зазначених у ньому завдань – підвищення рівня обґрунтованості рішень, збереження та покращення параметрів, дотримання принципів сталості.

В науковій літературі методика трактується як «сукупність аналітичних засобів і правил дослідження економічних процесів підприємства, що певним чином активізують досягнення мети аналізу» [1, с. 121]. При цьому, як зазначають Г. Андрєєва та В. Андрєєва, вона повинна включати такі основні елементи:

- визначення об'єктів аналізу;
- формулювання цілей і задач аналізу;
- визначення системи показників для досягнення цілей і задач дослідження;
- схему та послідовність проведення аналізу;
- джерела інформації, на підставі яких проводиться аналіз;
- засоби одержання і опрацювання інформації;
- засоби і методи аналізу;

- організацію аналітичних процесів і процедур;
- порядок оформлення результатів і їх оцінки тощо [1, с. 122].

Таким чином, формування методичної бази аналізу та збалансування системи показників землекористування потребує передусім комплексного розуміння об'єкту дослідження у всіх його проявах. Різностороннє і різнонаправлене дослідження земельних ресурсів створює додаткові можливості для формування принципово нового бачення проблеми. Основа для такої методики закладається через чітку ідентифікацію і структурування об'єкта дослідження. У нашому випадку, головну категорію – земельні ресурси, необхідно вивчати, як систему, що може бути розглянута з таких позицій, як: об'єкт обігу; об'єкт користування; об'єкт управління; об'єкт економічного регулювання (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Система поглядів на земельні ресурси як об'єкт аналізу

Запропонована структуризація поглядів на земельні ресурси як об'єкт аналізу розкриває підсистеми і сфери, які потребують дослідження і в межах яких можуть формуватися резерви для вдосконалення як самих ресурсів так і системи управління ними. При цьому кожна із зазначених підсистем і сфер, може бути деталізована на нижчому рівні пізнання, відповідно до чого, загальна мета аналізу земельних ресурсів потребує конкретизації у вигляді чітко сформованих і структурованих завдань.

Виходячи із наведеного вище визначення аналізу земельних ресурсів, мета досліджуваного процесу передбачає формування цілісного апарату забезпечення інформаційного та аналітичного супроводу прийняття управлінських рішень у сфері ефективного використання земельних ресурсів, збереження та покращення їх якісних та кількісних параметрів із одночасним дотриманням принципів сталості.

Відповідно до об'єктів дослідження мета може бути розкрита через вирішення таких завдань:

1. забезпечення раціональної та всеохоплюючої системи інформаційного супроводу обліку та обігу землі, що розкривається через збір, обробку та використання наступної інформації:

- даних про власників ділянок;
- даних про правовий статус земельних ділянок та його історію;
- кадастрових даних про земельні ділянки (площа, склад, підвиди угідь, розмір, геометрія ділянки, координати геопросторового розміщення ділянки тощо) та їх історія;
- параметрів спільного використання кількох ділянок (перебування земельної ділянки у власності чи користуванні цілісним земельним масивом із іншими ділянками);
- моніторингу норм державного регулювання щодо правил володіння, користування та розпорядження земельною ділянкою;
- даних про зміну власника земельної ділянки чи умов користування нею;
- даних про параметри угод щодо обігу і оренди земельних ділянок;

2. забезпечення інформаційного супроводу аспектів землекористування, які включають параметри:

- використання земельних ділянок в цілях сільськогосподарського виробництва, будівництва виробничих приміщень та об'єктів інфраструктури, конфігурації земельних масивів, рівня їх локалізації та компактності;
- сівозмін, що застосовуються на земельних ділянках;
- застосування насіння і засобів захисту рослин на земельній ділянці;
- застосування агротехнологій на земельній ділянці;

– залучення земель до сільськогосподарського виробництва, виведення їх з використання чи надання іншого статусу;

– дотримання вимог з протиерозійного захисту земельних ділянок (у разі потреби), обсяги внесення в ґрунт шкідливих речовин чи інші пошкодження поверхні ґрунту;

3. забезпечення інформаційного наповнення та супроводу управлінських процесів, пов'язаних із:

– моніторингом і фіксацією інтересів держави, землевласників і землекористувачів щодо власних і орендованих земельних ділянок, а також ділянок, що становлять інтерес в майбутньому;

– моніторингом інтенсивності та обґрунтованості використання земельних ділянок і управління територіями;

– дотриманням ієрархії управління земельними ресурсами в контексті підпорядкування державним нормативним актам, актам регіонального та місцевого значення, а також загальній стратегії розвитку підприємства;

– забезпеченням безперервного ефективного і сталого використання земельної ділянки у виробничому процесі;

– забезпеченням високої ефективності землекористування, що передбачає отримання максимальної вигоди від вкладених у господарський процес і, зокрема землю, ресурсів;

– дотриманням норм охорони і захисту земельних ділянок від різного роду пошкодження та погіршення якісних параметрів;

4. забезпечення інформаційного супроводу і моніторингу аспектів вартості землі та землекористування, що стосуються:

– розміру податку за землю, історії його сплати, платників та отримувачів податку;

– розміру орендної плати за землю, форми сплати (натуральна чи грошова), історії платежів;

– ринкової вартості земельної ділянки та права її оренди, а також моніторингу параметрів, що впливають на неї;

– кадастрової ціни земельної ділянки та моніторингу параметрів, що впливають на неї;

– моніторингу ситуації щодо можливості вилучення земельної ділянки для суспільних цілей із зазначенням параметрів можливого вилучення (місця розташування, площі, вартості);

– розміру оплати за сервітути, в першу чергу для доступу до ділянок, які не входять до цілісних земельних масивів.

Пропонована система цілей та завдань дослідження є досить комплексною і охоплює різні аспекти землекористування. Зважаючи на це, такого ж комплексного підходу потребує розробка системи показників аналізу земельних ресурсів.

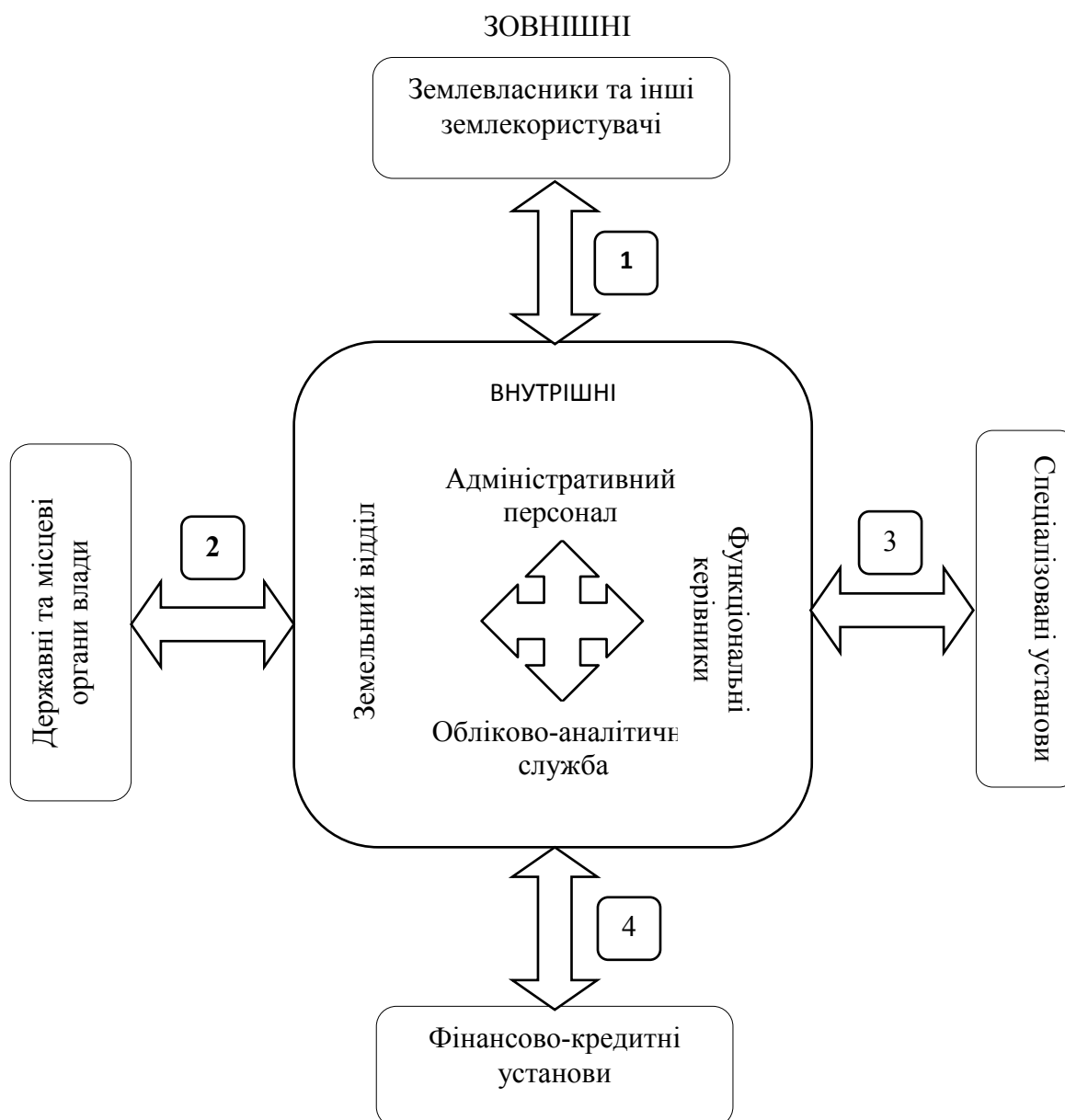
Важливим аспектом формування методичного апарату аналізу земельних ресурсів є визначення користувачів інформації, які реалізуючи власні цілі та функції, використовують наявні або формують, за рахунок цілеспрямованих дій, нові джерела та канали інформації з метою обґрунтування та прийняття рішень в межах своєї сфери діяльності.

На основі систематизації поглядів та підходів до ідентифікації відносин у сфері землекористування запропоновано схему взаємовідносин між її ключовими суб'єктами і, відповідно користувачами обліково-аналітичної інформації (рис. 3.2).

Користувачів інформації поділено на внутрішніх та зовнішніх. Внутрішні включають адміністративний персонал, обліково-аналітичну службу, земельний відділ та функціональних керівників (головного агронома, головного інженера, керівників машинних підрозділів тощо). Для здійснення діяльності вони співпрацюють між собою і забезпечують раціональне циркулювання обліково-аналітичної інформації щодо наявності, стану, якості та використання земельних ресурсів.

У зовнішньому середовищі сільськогосподарське підприємство взаємодіє із землевласниками та землекористувачами, від яких отримує інформацію щодо наявності земельних ділянок та можливості їх використання у господарській діяльності, а їм передає інформацію щодо власних умов оренди чи придбання ділянки, оплати за користування нею тощо.

Відносини зі спеціалізованими установами (Інститутами землеустрою, охорони ґрунтів та установами з експертної оцінки ґрунтів) сприяють забезпеченню раціональності і сталості землекористування. Інформація, що циркулює в даному напрямку стосується ідентифікації параметрів земельних ділянок. Відносини та інформаційні канали із фінансово-кредитними установами на сьогодні перебувають у початковій фазі, яка обмежується можливістю вільного розпорядження земельними ділянками. Проте, наявність такого каналу інформації дуже важлива з точки зору впровадження цивілізованого ринку земель сільськогосподарського призначення.



- 1 Відносини з приводу оренди чи купівлі-продажу землі. Потреба в інформації щодо розміру, розташування, оцінки вартості та умов оренди ЗД.
- 2 Відносини з приводу адміністрування землекористування. Потреба в інформації щодо правових норм регулювання, нормативної оцінки землі тощо.
- 3 Відносини із землепорядними та природоохоронними установами. Потреба в інформації щодо оформлення документації, проведення досліджень та експертиз.
- 4 Відносини з приводу іпотечного кредитування. Потреба в інформації щодо вартості землі, її площі та параметрів.

Рис. 3.2. Схема взаємовідносин між головними користувачами земельних ресурсів та інформації щодо них.

Відносини із державними та місцевими органами влади передбачають дотримання правових норм землекористування та звітності щодо нього.

3.2. Методика комплексного аналізу земельних ресурсів на основі збалансованої системи показників

Досягнення мети дослідження і вирішення його завдань передбачає проведення цілеспрямованої роботи, передусім пов'язана із формуванням комплексної системи показників. Важливість системності в даному аспекті досить влучно охарактеризована Г. Андреевою та В. Андреевою, які, наголошуючи на важливості взаємозалежності показників, що відображають економічні процеси, стверджують, про необхідність того, «...щоб конкретні дані в різних видах діяльності були органічно пов'язані між собою в єдиній комплексній системі» [1, с. 247]. В схожому ключі висловлюється О. Гуторов, який зазначає, що «...ефективність використання землі не може бути охарактеризована якимось одним показником, оскільки процес використання землі є багатограним, визначається багатьма природними й економічними факторами. У цьому зв'язку необхідна система показників» [52].

На основі проведених досліджень та узагальнень виявлено відсутність єдиного підходу щодо формування такої системи показників. У більшості наукових праць спостерігалось різне бачення не тільки набору показників і їх наповнення, але й їх різної класифікації та характеристики.

В основу структуризації показників покладаються особливості характеру і методики отримання показників. Так, показники, що характеризують структуру, відображають обсяг земельних ресурсів і їх структуру за різними аспектами відносно загального рівня. При цьому, вони можуть набувати стану кількісних, відносних та вартісних індикаторів. До цієї ж групи віднесено показники інтенсивності використання земельних ресурсів та землезабезпечення (земле-навантаження). Показники, що характеризують продуктивність, відображають співвідношення обсягу виробництва продукції у розрахунку на одиницю площі. При цьому, окремі показники цієї групи можуть виражатися через натуральні, а окремі – через вартісні значення. Показники, що характеризують ефективність передбачають зіставлення результатів, отриманих за рахунок використання земельних ресурсів і витрат, понесених при цьому. Вони можуть набувати абсолютних і відносних значень. Остання група показників характеризує сталість землекористування, що розкривається через екологічні аспекти, якісний стан ґрунтів та раціональне природокористування. Вона містить абсолютні, відносні та якісні показники.

Відмітимо, що у багатьох наукових джерелах [1; 52; 35] показники продуктивності земельних угідь не виділяються в окрему групу. Отримані результати господарської діяльності, в розрахунку на визначену площу характеризуються як показник ефективності (наприклад, обсяг валової продукції

отриманої на 100 га тощо). Більше того, М. Столярова і О. Жердева вважають, що продуктивність є одним із проявів ефективності і характеризує її відносне значення [214]. Поряд із тим, вони наголошують на доцільності застосування показника продуктивності по відношенню до ресурсів, які мають обмежену ринкову пропозицію. Відповідно до цього пропонується логічно розрізняти продуктивність і ефективність використання земельних ресурсів. При цьому, продуктивність розраховується як обсяг віддачі земельних ресурсів з одиниці площі, а ефективність – як відношення отриманого з одиниці площі результату до обсягу витрат уречевленої та суспільної праці.

Таким чином, запропонована система показників аналізу земельних ресурсів (табл. 3.1, Додаток Т) набуває усталеного структурованого вигляду. До складу запропонованої системи показників включено понад 40 індикаторів, які комплексно і досить повно характеризують досліджуваний аспект.

Таблиця 3.1

Система показників аналізу земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств

Група показників	Назва та сутність показника
Показники, що характеризують структуру (наявності і виробництва)	
кількісні	загальна площа земельних угідь, ріллі, га
	земельне навантаження, угідь/ріллі на одного працівника, га;
	рівень локалізації земельних угідь;
відносні	частка земель с/г використання у загальному земельному фонді, %
	розораність сільськогосподарських угідь, %
	частка ріллі в обробітку до загальної площі ріллі та перелогів;
	частка площі багаторічних насаджень до загальної площі с/г угідь;
	частка зрошуваних земель до орних земель і с/г угідь;
	частка орендованих земель в загальному земельному фонді, в т.ч. с/г угідь;
	концентрація окремих агровиробничих груп ґрунтів;
	частка посівних площ, що відповідають науково обґрунтованим сівозмінам, %;
	частка земель, на яких було виконано механізовані роботи;
	частка інтенсивних культур у загальній посівній площі;
вартісні	концентрація авансованого капіталу на одиницю площі посіву, грн.;
	розмір амортизаційних відрахувань в розрахунку на 100 га, грн.;
	розмір виробничих витрат в розрахунку на 100 га, грн.;
	розмір витрат на утримання і обслуговування земельних угідь, грн.;
	розмір земельного податку і орендної плати за землю, грн.;
	економічна оцінка одиниці земельної площі за видами с/г угідь, грн.
Показники, що характеризують продуктивність	
нату- ральні	рівень урожайності окремих видів сільськогосподарських культур;
	рівень урожайності основних культур за однакового рівня витрат;
	виробництво тваринницької продукції на 100 га відповідних земельних угідь, ц;
	вихід продукції в розрахунку на 1 тону внесених добрив, насіння, пального;
вартісні	вартість валової, товарної продукції, валового і чистого доходу на 100 га;
	продуктивність праці на 100 га
	віддача авансованого капіталу зі 100 га;

Показники, що характеризують ефективність	
абсолютні	вартість валової продукції, товарної продукції, чистий дохід, грн.
	розмір диференційної ренти, грн/га
відносні	співвідношення вартості валової (товарної) продукції та прямих витрат на 1 га;
	окупність витрат на земельні ресурси у розрахунку на 100 га
	додана вартість у розрахунку на 100 га сг угідь, грн.;
Показники, що характеризують сталість	
абсолютні	площа сертифікованих екологічно чистих угідь, га
	обсяг виробництва екологічно чистої продукції, грн;
	обсяг витрат на землеохоронні заходи, грн;
відносні	темпи відновлення родючості ґрунтів, %;
	інтенсивність ерозійних процесів, %;
	вміст шкідливих речовин у виготовленій продукції і ґрунті, %;
	питома вага зрошуваних, меліорованих, поліпшених земель, %
Якісні	баланс поживних речовин у ґрунті, бал бонітету окремих видів с.г. угідь;

В додатку Т подано позначення пропонованих та проміжних показників, наведено формули для їх розрахунку, джерела отримання інформації та значення індикаторів. Основним джерелом інформації для проведення розрахунків є звітні статистичні форми ф. 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», ф. 1. Баланс (звіт про фінансовий стан), ф. 2. Звіт про фінансові результати. Серед пропонованих показників наявна також значна кількість таких, розрахунок яких потребує використання даних, які не наводяться у затверджених статистичних та бухгалтерських формах. Окремі із них отримуються з таких документів як: акти агрохімічного обстеження, сертифікати з екологічної безпеки продукції та ґрунтів, звіту про експертну оцінку земельної ділянки тощо.

Водночас, для розрахунку окремих показників доцільно запровадити спеціальні форми управлінської звітності, для забезпечення комплексності та системності аналізу.

Складність економічного аналізу земельних ресурсів як цілісного процесу збору, обробки і використання інформації вимагає його чіткої регламентації і структуризації. Відповідно до цього, необхідно сформулювати чітку послідовність дій в межах аналізу, що дозволить більш повно і ґрунтовно вивчити об'єкт дослідження. У теорії економічного аналізу, зазвичай, виділяють три основні етапи: попередній (підготовчий); основний (аналітична обробка даних); заключний аналіз (узагальнення аналітичної інформації) [1, с. 122] (рис. 3.3).

На основі узагальнення думок вчених щодо послідовності дій в ході аналізу земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах розширено і уточнено його окремі етапи з позиції забезпечення логічної послідовності аналітичних та управлінських операцій. Це дозволило об'єднати в єдиний інтегрований алгоритм, операції, пов'язані зі збором інформації, її аналітичною

обробкою, формуванням за результатами аналізу конкретних пропозицій та їх впровадження у практичну діяльність підприємства.

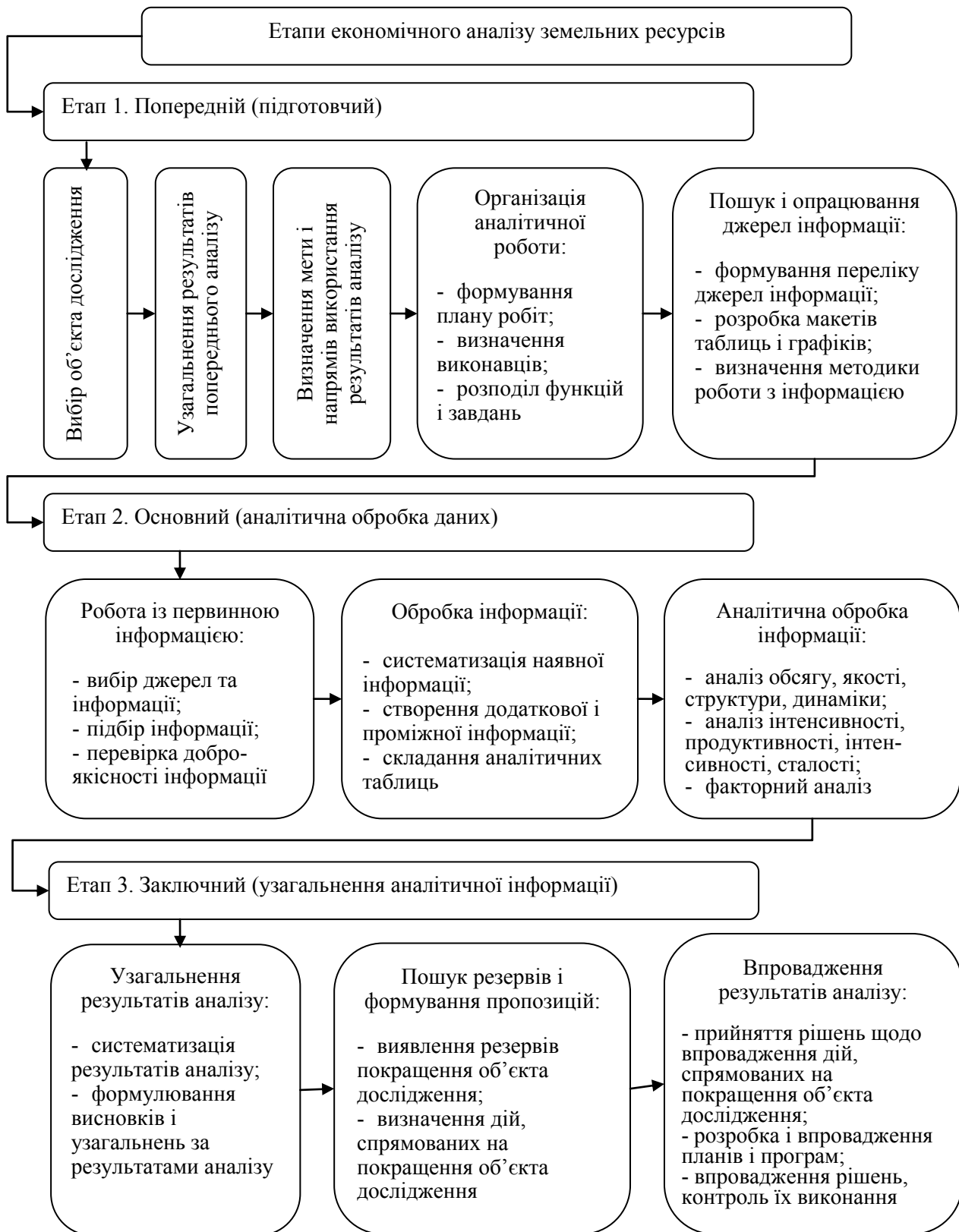


Рис. 3.3. Етапи проведення аналізу земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах

Основою для забезпечення ефективності економічного аналізу є раціональний підбір джерел та форм інформації щодо стану земельних ресурсів та пов'язаних процесів і об'єктів дослідження, а також створення системи руху інформації за комунікаційними каналами в середині і за межами підприємства відповідно до функцій і завдань працівників.

У науковій літературі наводяться різні підходи до формування інформаційної бази аналізу земельних ресурсів. При цьому, науковці сходяться в думці, що на даний час не існує ні єдиної звітної форми [6], ні єдиного бачення набору інформації [52; 157; 6], які б характеризували діяльність сільськогосподарського підприємства, виявляли результативні показники та надавали вичерпну інформацію про використання земельних ресурсів.

У даному контексті, Т. Остапчук акцентує увагу на доцільності формування ґрунтовної основи для такого інформаційного забезпечення [157]. При цьому, вона має на увазі не стільки набір даних про стан земельних ресурсів і їх параметри, скільки цілісну сукупність інформації що характеризує їх статус (право власності і користування, умови користування тощо). С. Белінська [6] до базового інформаційного забезпечення відносить нормативно-правові акти державного та місцевого рівня, а також первинні документи юридичного супроводу господарських операцій – договори оренди, відчуження, купівлі-продажу, міни чи дарування земельних ділянок; акти на право власності чи користування; рішення суду щодо права власності, користування чи розпорядження земельними ділянками; експертні висновки та заключення щодо оцінки вартості чи якості землі. Інформація із зазначених джерел формує базу проведення аналізу, а також визначає його умови і тому обов'язково повинна братися до уваги в процесі аналізу.

Серед предметних джерел інформації, що можуть бути використані для аналізу земельних ресурсів відповідно до зазначених завдань і набору показників, зауважимо існування суттєвих розбіжностей у їх класифікації. Відповідно до цього, з точки зору ступеня обробки інформації виділяють первинні документи, синтетичні та аналітичні дані. За характером і призначенням інформації виділяють дані бухгалтерського, фінансового, управлінського і статистичного обліку. Не вдаючись у дискусію, пропонуємо поєднати наведені два підходи. Відповідно до цього, у кожному із видів обліку використовуються свої первинні документи, а також формуються синтетичні та аналітичні облікові реєстри.

Як уже зазначалося, аналітична інформація про стан земельних ресурсів у сучасній системі обліку та звітності сільськогосподарських підприємств сьогодні є досить обмежена, а основні дані про наявність та обсяг земельних угідь наводяться у формі державного статистичного спостереження № 50-ст «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств», зокрема у розділі 3

форми «Землекористування протягом звітного року». Тут подається інформація щодо площі сільськогосподарських угідь та ріллі, в тому числі, взятих в оренду. Цей розділ заповнюють на основі Акта на право користування землею, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди земельних паїв та даних державного обліку земель [109, с. 79].

Форма 50-сг виступає також джерелом іншої інформації, необхідної для аналізу земельних ресурсів. Зокрема, вона містить дані щодо результатів виробництва – площі, з якої було зібрано урожай сільськогосподарських культур; обсягу виробленої продукції; виробничої собівартості, а також результатів реалізації продукції – обсягу реалізованої продукції, виробничої та повної собівартості, чистого доходу від реалізації продукції.

Оцінюючи потребу у показниках, необхідних для комплексного і збалансованого аналізу земельних ресурсів (див. табл. 3.1), відмітимо проблему відсутності єдиних форм обліку та звітності, необхідних для отримання інформації про якість і стан ґрунтів, про витрати на утримання і обслуговування земельних угідь, про економічну оцінку і вартість угідь та ділянок, а також про зазначені аспекти сталості використання угідь. Окремі аспекти зазначеної інформації можна було б розкрити з використанням даних Земельно-кадастрової книги, у якій передбачено 5 основних розділів: розподіл земель за строками користування, кількість земель за угіддями, якість земельних угідь, показники оцінки земель, присадибні землі особистого користування [94, с. 144]. Проте, ці книги на даний час практично не ведуться, або інформація – далека від реального стану.

Тому, для комплексного оцінювання стану земельних ресурсів мають використовуватися, окрім іншого, дані управлінського обліку, а також акти обстеження земель Державною установою «Інститут охорони ґрунтів України» та вибірку інформації із Державного земельного кадастру України.

Таким чином, можна стверджувати, що обліково-інформаційне забезпечення аналізу земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств потребує вдосконалення. Найбільш проблемними є питання систематизації джерел та каналів одержання та фіксації інформації, а також розробка чітких процедур обробки інформації для її подальшого зручного використання.

Окремі рекомендації щодо формування ефективного обліково-аналітичного забезпечення використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення обґрунтовані О. Ярмолюк [248, с. 12]. Вона пропонує застосовувати дії обліково-методичного та аналітичного характеру, спрямовані на:

1. у сфері обліково-методичної діяльності:

- інформаційне забезпечення оцінки земельних ділянок з погляду визначення їх справедливої вартості;

- розробку системи документального відображення операцій з земельними ресурсами (первинні документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку);
 - групування земельних ресурсів в бухгалтерському обліку залежно від ступеня використання в господарському процесі;
 - проведення інвентаризації як важливої форми поточного контролю за використанням земельних ресурсів;
 - формування внутрішньогосподарської, фінансової та статистичної звітності;
2. у сфері аналітичної діяльності:
- накопичення та аналіз відомостей щодо використання земельних ресурсів за правовим аспектом;
 - відстеження процесів руху (надходження та вибуття) земельних ресурсів та змін у складі угідь;
 - дослідження агротехнічних, біологічних та екологічних властивостей ґрунтів, що характеризують цінність земель як виробничого ресурсу та природного середовища для проживання людини;
 - збір аналітичної інформації для проведення економічного аналізу ефективності використання земельних ресурсів за технологічними, екологічними, технічними, вартісними, соціальними показниками та пошук резервів щодо покращання їх використання [373, с. 122].

Зазначені дії сприятимуть формуванню системного обліково-аналітичного забезпечення процесів, пов'язаних із використанням земельних ресурсів та управління ними, що, своєю чергою дасть змогу застосувати комплексний аналітичний апарат для глибокого дослідження процесів землекористування.

У загальному, засоби і методи одержання і опрацювання інформації представлено у таблиці (табл. 3.2).

Як видно з таблиці 3.2, аналіз земельних ресурсів характеризується цілісним методичним апаратом, який погоджує між собою етапи аналітичної роботи (одержання, обробки і аналізу інформації), джерела і канали інформації, а також засоби, методи, прийоми аналізу, які дозволяють отримувати відповідні результати. Важливим аспектом, який сприяє забезпеченню ефективності такої роботи є раціональний підбір підходів та методів аналізу відповідно до об'єктів і потреб аналізу.

Застосування наведених методів в процесі аналізу земельних ресурсів має свою специфіку, обумовлену особливостями землі, зокрема її родючістю, неможливістю збільшення її обсягу у глобальних масштабах, умовно обмеженою продуктивністю. Це вимагає від аналітиків раціонального підбору інструментів дослідження, для врахування зазначених особливостей і формування висновків та

рекомендацій, необхідних для забезпечення ефективного управління земельними ресурсами.

Таблиця 3.2

Групування засобів і методів обробки інформації та аналізу земельних ресурсів

Дія	Прийоми і методи отримання і обробки інформації	Засоби, канали і джерела отримання інформації	Результати аналізу
Одержання інформації	відстеження; спостереження; фіксація; моніторинг	безпосереднє споглядання, первинна документація; експертні оцінки	інформація про стан, якість і статус земельних ресурсів
Обробка інформації	порівняння; групування; структурний аналіз; аналіз динаміки; деталізація; графічні засоби, індексні методи	бухгалтерська, статистична, фінансова та оперативна звітність; синтетичні та аналітичні облікові реєстри	визначення закономірностей, залежностей, трендів; систематизація даних про земельні ресурси; візуалізація даних; визначення індексної залежності земельних ресурсів.
Аналіз інформації	статистичне моделювання; методи факторного аналізу; маржинальний аналіз; вартісні методи; методи оптимізації; методи моделювання	згрупована і узагальнена інформація, проміжні аналітичні матеріали; інформація про стан факторів	математичні моделі, прогнози, узагальнення; факторні залежності; розмір потенціалу; розмір віддачі; резерви

Організація аналітичної роботи повинна носити комплексний характер і формуватися, виходячи зі специфіки сільськогосподарського виробництва, його галузей, розміру підприємства, загальної кількості працюючих і площі земельних угідь, а також облікової політики і застосування засобів автоматизації. Посилення в аналітичному процесі організаційної складової є важливим резервом для покращення якості вихідного аналітичного матеріалу, що досягається завдяки забезпеченню повноти і обґрунтованості аналітичної інформації. Це також сприяє створенню умов для застосування чи вдосконалення систем автоматизації обліково-аналітичної роботи; скороченню термінів і вартості аналітичної інформації, підвищенню рівня її релевантності і повноти.

Загалом, організація аналітичних процесів на підприємствах є важливим аспектом управління. Вона носить нормативний характер і передбачає регламентування за допомогою відповідного набору документів. Залежно від системи управління та облікової політики підприємства, аналітичні обов'язки та повноваження можуть по-різному розподілятися між працівниками та підрозділами підприємства. До нормативних документів, які регламентують зазначений процес відносяться: положення про відділ чи управління; посадові інструкції; стандарти; графіки; інструкції; програми; регламенти робочого дня.

Отож, в основу організації аналізу земельних ресурсів на сільсько-господарських підприємствах покладається принцип регламентації робіт та обов'язків. Г. Андрєєва та В. Андрєєва [1] виділяють такі основні етапи організації аналітичної роботи:

- розробка засад і порядку проведення аналізу;
- планування роботи її окремих елементів та етапів;
- матеріальне, методичне і наукове забезпечення;
- загальне керівництво;
- прийом виконаних аналітичних робіт;
- оформлення та контроль за впровадження у виробництво розроблених заходів з метою поліпшення діяльності підприємства [1, с. 122].

Певна річ, при виконання кожної аналітичної операції важливо забезпечити раціональну взаємодію із іншими спеціалістами, відділами і підрозділами, а також із відповідними контрагентами зовнішнього середовища. Відповідно до цього, обов'язки щодо здійснення аналітичної роботи розподіляються між підрозділами підприємства та посадовими особами відповідно до сфери їхньої діяльності, дотичності до об'єкта (-ів) дослідження тощо.

У даному контексті при організації аналізу земельних ресурсів на засадах встановленої мети і завдань, визначених об'єктів, показників та етапів, одним із найбільш важливих завдань є забезпечення автоматизації аналітичних процесів, чого можна досягнути за рахунок стандартизації інформаційних процедур і каналів, формування чіткої системи обліку і звітності, а також використання сучасних досягнень науки і техніки. Автоматизація процесів аналізу може сприяти не тільки збільшенню обсягу аналітичної інформації, але й її здешевленню, спрощенню, систематизації. Перш за все, необхідно створити умови для автоматизації, які дозволять збирати інформацію завдяки спеціальним датчикам і програмам; обробляти її і регулювати інформаційні потоки відповідно до прийнятих критеріїв; використовувати весь набір методів та засобів аналізу з метою підбору найбільш ефективного; формувати аналітичні вибірки і результати аналізу у зручних документах, графіках, таблицях, відповідно до запитів і потреби.

Отже, аналіз земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств є важливим аспектом земельної реформи і господарського процесу кожного агропідприємства. Він охоплює комплексний набір об'єктів та завдань, розкриття та виконання яких потребують застосування комплексного набору показників відповідно до етапів роботи і загальних рекомендацій. Серед основних завдань аналізу земельних ресурсів є формування систем автоматизованого пошуку, збору та обробки інформації, а також створення механізмів автоматичного отримання готової аналітичної інформації відповідно до потреб, посад і ситуацій.

3.3. Аналітична оцінка землекористування сільськогосподарських підприємств

Наявність засобів виробництва є однією із основних умов економічної діяльності суб'єктів господарювання. Доступність, обсяги, якість та інтенсивність використання засобів виробництва водночас із іншими факторами найчастіше визначають результати господарської діяльності підприємств. Сільське господарство за своєю природою та значенням характеризується специфічним ставленням до землі. Земля у сфері аграрного виробництва виступає не тільки фактором просторового розміщення, але й унікальним засобом виробництва, критерієм визначення розміру підприємства та одним із індикаторів виробничого потенціалу. У даному контексті, О. Гуторов відводить земельним ресурсам «на використанні яких формується близько 95% обсягу продовольчого фонду та 70% фонду споживчих товарів» роль первинних факторів виробництва і фундаменту економіки [52, с. 52].

Науковець також акцентує увагу на віднесенні землі до економічних ресурсів, важливими параметрами яких, з позиції економічної теорії, є «наявність в обмеженій кількості, що спричиняє потребу якомога раціональнішого та ефективнішого використання» [52, с. 52]. Окрім зазначеного, суттєві обмеження щодо способу та напряму використання землі обумовлюються екологічною, історико-культурною та соціальною цінністю землі.

Обмеження кількості, обмеження в доступі та інші специфічні умови та обмеження щодо землекористування, які супроводжують діяльність сільськогосподарських підприємств, актуалізують потребу детального і комплексного аналізу земельних ресурсів та пошуку резервів підвищення ефективності їх використання.

Зважаючи на зазначене, аналіз використання земельних угідь сільськогосподарськими підприємствами вимагає комплексної оцінки параметрів, пропорцій, динаміки та інших аспектів, які сприятимуть кращому розумінню процесів землекористування, визначенню їх впливу на результати діяльності суб'єктів господарювання та пошуку резервів підвищення економічних та виробничих показників.

Інтерпретуючи наукове бачення проблеми дослідження академіка І. Лукінова, зазначимо, що використання ресурсного підходу дозволяє оцінювати землекористування аграрних підприємств з позиції їх виробничого потенціалу.

Для економічних систем характерна низка парадигм, які тривалий час визначають розвиток соціально-економічних процесів. Одна із них, що характеризується як прагнення суб'єктів підприємницької діяльності до

максимізації власного прибутку, по-суті визначає більшість напрямів дослідження в економіці і характеризує їх головний критерій – максимальне значення економічного ефекту.

Для досягнення високого рівня прибутку у теорії і на практиці представлена велика кількість різного роду інструментів і методів, які умовно можна класифікувати на інтенсивні та екстенсивні. Перші передбачають збільшення економічного результату за рахунок збільшення віддачі з одиниці ресурсів (ріст продуктивності), другі – за рахунок збільшення ресурсного забезпечення. У більшості випадків, інтенсивні та екстенсивні методи поєднуються.

Сільськогосподарське виробництво не є винятком серед економічних систем, тому дія згаданої парадигми також відіграє важливу роль у процесі організації виробничо-господарських процесів у галузі. Зважаючи на специфіку, досягнення максимального прибутку в агробізнесі характеризується рядом обмежень, серед яких – вагоме значення галузі для продовольчої безпеки країни та її соціального розвитку.

В контексті землекористування сільськогосподарських підприємств, виділимо дві основні проблеми, що на даний час вирішуються в межах парадигми максимізації прибутку:

1. проблема досягнення максимального виходу продукції та отримання максимального прибутку за рахунок оптимізації наявних ресурсів та процесів;
2. проблема залучення додаткових земельних ресурсів, доступних за межами підприємства на визначених умовах.

В першому випадку має місце класична оптимізаційна задача, яка передбачає пошук найоптимальнішого методу поєднання виробничих ресурсів задля максимізації економічного результату, в другому – інтерес складають параметри земельної політики підприємства, які обумовлюють процеси та процедури пошуку, залучення та інтеграції земельних ділянок в господарський механізм аграрних підприємств. При цьому, саме друга позиція виступає первинною по відношенню до землекористування – спочатку відбувається залучення ресурсів, потім їх оптимізація.

Основу аналізу землекористування становить виявлення, структуризація та характеристика об'єкта дослідження. В нашому випадку, аналіз земельних ресурсів розкривається через поєднання двох основних рівнів аналізу – загального по країні, та регіонального, в межах Тернопільської області. Склад та структура земельних ресурсів Тернопільської області наведена в табл. 3.3.

**Структура земельних угідь Тернопільської області у 2010–2016 рр., тис. га
станом на початок року**

Показники	2010		2013		2014		2015		2016	
	тис. га	%	тис. га	%	тис. га	%	тис. га	%	тис. га	%
Загальна земельна площа	1382,4	100,0	1382,4	100,0	1382,4	100,0	1382,4	100,0	1382,4	100,0
Сільськогосподарські угіддя	1048,7	68,9	1046,4	75,8	1048,2	75,7	1049,1	75,9	1048,1	75,8
з них :										
рілля	854,1	78,1	856,0	81,8	857,4	81,8	858,2	81,8	857,7	81,8
перелоги	6,6	0,7	4,2	0,4	3,1	0,3	3,1	0,3	2,5	0,2
сіножаті	27,2	5,8	27,2	2,6	27,3	2,6	27,3	2,6	27,3	2,6
пасовища	144,6	13,8	143,4	13,7	144,7	13,8	144,8	13,8	144,8	13,8
багаторічні насадження	15,2	2,2	15,7	1,5	15,7	1,5	15,8	1,5	15,8	1,5
Ліси та лісовкриті площі	200,8	17,6	201,8	14,6	201,8	14,6	201,9	19,2	201,7	19,2
Води	19,4	4,0	19,4	1,4	19,4	1,4	19,4	1,8	19,3	1,8
Забудовані землі	62,5	4,2	63,6	4,6	63,6	4,6	63,6	6,1	63,7	6,1
Інші землі	26,4	3,3	51,2	3,7	49,4	3,7	48,5	4,6	49,6	4,7

Тернопільська область займає 2,3% від території України, із дещо вищими значеннями питомої ваги щодо ріллі – 2,45% та пасовищ – 2,6%. Структура сільськогосподарських угідь області – близька до загальної по країні, що дозволяє екстраполювати окремі висновки і тенденції, характерні для України в цілому на регіональне землекористування. Динаміка землекористування – досить стримана, лише незначна частина угідь змінює своє цільове призначення або сферу використання. Однією із головних проблем, яку можна спостерігати з таблиці є високий рівень освоєності і розораності земельних угідь області, що є наслідком тривалого екстенсивного сільського господарства. Так, рівень освоєності і розораності – 75,8% та 81,8% є вищим, ніж в середньому по країні – 76,2% та 68,0% відповідно.

Загалом, сільськогосподарська освоєність земель перевищує екологічно обґрунтовані межі. Залучення максимального обсягу продуктивних земель до інтенсивного використання у свій час мало на меті нарощування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції навіть за рахунок порушення екологічного балансу (для збереження цього балансу необхідно, щоб якнайменше 25% території залишалася в природному стані). І дійсно, Україна ще в кінці

1980-х – на початку 1990-х років посідала чільне місце серед країн світу за обсягами виробництва сільськогосподарської продукції [68, с.118]. Проте сьогодні, важливим завданням, що стоїть перед землевласниками та землекористувачами є не стільки підвищення рівня та інтенсивності використання землі, скільки збереження її параметрів для наступних поколінь.

Для аналізу наявності та структури забезпечення сільськогосподарських підприємств земельними угіддями, проаналізовано показники трьох підприємств, що функціонують на території Тернопільської області – ПП «ПСП «Аметист» Підволочиського району, ПАП «Агропродсервіс» із центром в Тернопільському районі та ПП «Аграрна компанія 2004», що обробляє значні площі на території Борщівського району (табл. 3.4). Перше підприємство є відносно невеликим і вузькоспеціалізованим, інші два – великі агропромислові диверсифіковані агроформування типу агрохолдингів.

Таблиця 3.4

Наявність та структура земельних угідь вибірки сільськогосподарських підприємств за 2016 р.

Показники	ПП «ПСП «Аметист»	ПАП «Агропродсервіс»	ПП «Аграрна компанія 2004»
Загальна площа с-г угідь, га	479	15760	35506
з них, рілля, га	479	15760	35106
земельне навантаження, угідь на одного працівника, га	24,0	34,4	39,8
ріллі на одного працівника, зайнятого в рослинництві, га	24,0	55,1	58,7
частка ріллі в обробітку до загальної площі, %	100	100	100
частка площі багаторічних насаджень до загальної площі с/г угідь, %	0	0	1,1
частка орендованих сільськогосподарських угідь в загальному земельному фонді, в т.ч. с/г угідь, %	100	99,6	100,0
частка інтенсивних культур у загальній посівній площі, %	56,2	34,3	50,3
концентрація авансованого капіталу на одиницю площі посіву, грн.	31,9	58,8	48,8
розмір амортизаційних відрахувань в розрахунку на 100 га, грн.	76,1	110,3	126,2
розмір виробничих витрат в розрахунку на 100 га, грн.;	2001,5	1742,7	976,3

Як видно, запропонована методика аналізу дозволяє оцінювати рівень забезпеченості земельними угіддями, структурні особливості та окремі параметри концентрації та інтенсивності виробництва. Наведені у таблиці показники дозволяють робити висновки щодо майже повного забезпечення підприємств земельними угіддями за рахунок оренди, відсутність інших типів угідь, окрім

ріллі у структурі землекористування, а також високу частку інтенсивних культур в структурі посівних площ в «ПП «ПСП Аметист» та ПП «Аграрна компанія 2004». Прив'язка фінансово-економічних показників до одиниці площі дозволяє нівелювати різницю в розмірах підприємств. Відповідно до цього, великі підприємства характеризуються вищим рівнем землезабезпеченості, концентрації авансованого капіталу та розміром амортизаційних відрахувань, але нижчим рівнем виробничих витрат.

Для аналізу взято підприємства приватної форми власності, які разом із господарськими товариствами становлять вагому частину землекористувачів, в яких зосереджено більшість сільськогосподарських угідь України та області.

Інституційні трансформації, які відбулися в аграрній галузі, забезпечили процеси приватизації сільськогосподарських угідь пайовиками з метою їх подальшої акумуляції та концентрації в межах селянських господарств. Проте, як стало відомо пізніше, більшість землевласників не мали наміру самостійно обробляти отриманий земельний наділ і розвивати власний виробничий потенціал. Тому, зі становленням орендних відносин і формуванням цілісного механізму земельної реформи, більшість земельних ділянок було акумульовано в користуванні юридичних осіб – агроформувань так званого «ринкового типу».

Структуру розподілу угідь між сільськогосподарськими підприємствами у розрізі організаційно-правових форм господарювання ілюструє рис. 3.4.

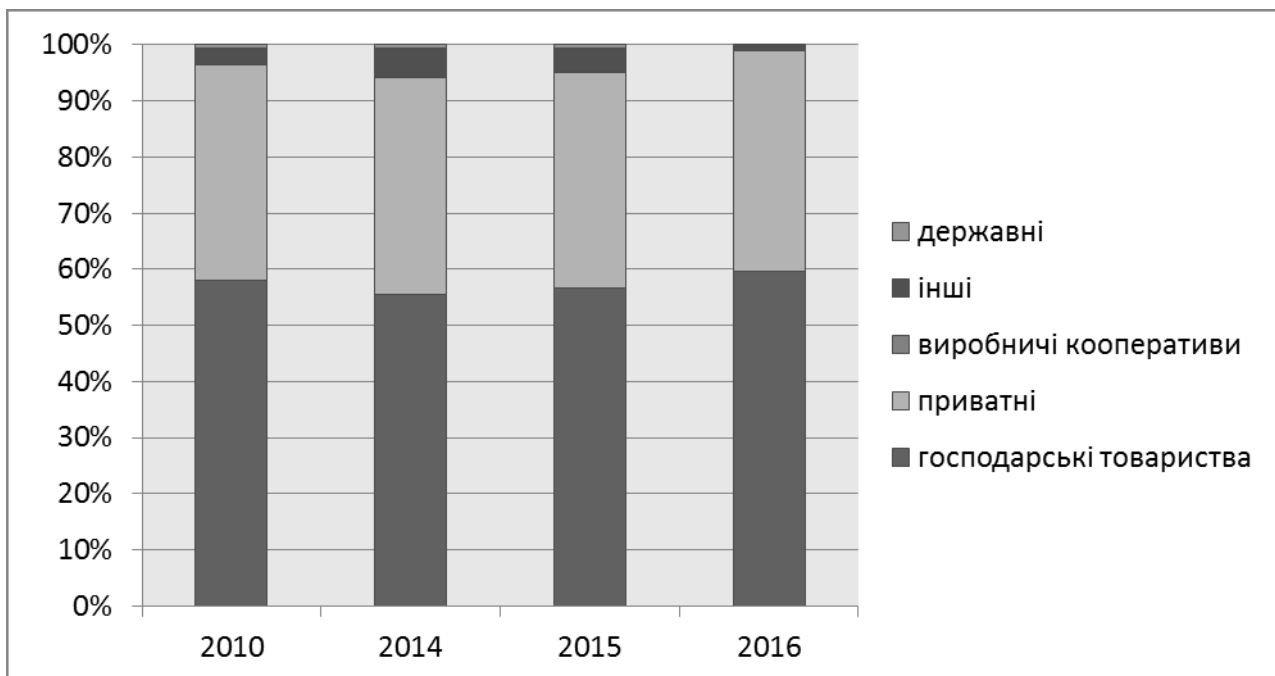


Рис. 3.4. Динаміка структури розподілу земельних угідь між сільськогосподарськими підприємствами Тернопільської області в розрізі організаційно-правових форм господарювання.

Як видно, формування багатокладної економіки в сфері сільського господарства зведено до двох основних форм господарювання – господарські товариства та приватні підприємства, до складу яких також включені фермерські господарства. Питома вага господарських товариств і приватних підприємств наближається до 100%. Тобто, такі форми господарювання як кооперативи, державні підприємства та інші поступово втрачають свою актуальність з точки зору організації агробізнесу. Окрім того, з рисунка видно, що у користуванні господарських товариств перебуває близько 60% сільськогосподарських угідь, тоді, як у приватних – близько 40%. Проте, якщо землекористування приватних підприємств в межах періоду дослідження залишалося фактично без змін, то господарські товариства після деякого спаду, протягом останніх років наростили площі угідь у користуванні. Більш детальні параметри землекористування сільськогосподарських підприємств за організаційно-правовими формами господарювання подано в табл. 3.5.

В таблиці досить чітко простежується раніше виявлена тенденція щодо скорочення чисельності сільськогосподарських підприємств державної форми власності, а також кооперативів та інших форм підприємств. Так, якщо у 2010 р. сукупно їх було 18 одиниць, то в 2016 р. – лише дев'ять. Паралельно із цим зменшилася площа їх землекористування, сукупно – більш, ніж у три рази. Найбільшого скорочення земельних угідь зазнали державні підприємства та підприємств категорії «інші» (майже в 4 рази).

Порівняно із ними, в межах аналізованого періоду збільшилася кількість господарських товариств і дещо зменшилася кількість приватних підприємств. При цьому, площа землекористування обох форм господарювання зросла. Як наслідок, господарські товариства нині займають у середньому понад 2 тис. га землі, а приватні підприємства – близько 1,5 тис. га. Площі інших форм господарств – суттєво менші.

Окремо варто виділити рівень землезабезпеченості працівників сільськогосподарських підприємств. Так, найбільше працівників припадає в середньому на один кооператив – 77,8 осіб, хоча, в даному контексті варто відмітити загальне зменшення землезабезпечення даної форми господарств. В державних підприємствах, на одного працівника припадає лише 10,8 га. В усіх інших категоріях господарств, рівень землезабезпечення коливається в межах 45–53 га на особу.

В контексті аналізу зауважимо, що основною базою для статистичних порівнянь різних аспектів землекористування є сільськогосподарські підприємства Тернопільської області, які ведуть оперативний облік та подають до відповідних органів статистичну звітність за формою 50-сг.

Основні параметри земельного забезпечення сільськогосподарських підприємств Тернопільської області в розрізі організаційно-правових форм господарювання

Організаційно-правові форми підприємств	2010	2014	2015	2016	2016 р., до 2010 р, %
Кількість підприємств, од.					
Господарські товариства	125	128	136	132	105,6
Приватні	122	124	125	118	96,7
Виробничі кооперативи	1	1	1	1	100,0
Інші	14	12	11	6	42,9
Державні	3	5	2	2	66,7
Площа сільськогосподарських угідь – усього, тис. га					
Господарські товариства	263,6	267,4	274,3	267,7	101,6
Приватні	173,7	185	186,4	177	101,9
Виробничі кооперативи	0,8	0,7	0,7	0,7	87,5
Інші	12,8	24,6	20,7	3,5	27,3
Державні	2,8	3,1	2,5	0,8	28,6
Середній розмір сільськогосподарського підприємства, тис. га					
Господарські товариства	2,11	2,09	2,02	2,03	96,2
Приватні	1,42	1,49	1,49	1,50	105,4
Виробничі кооперативи	0,80	0,70	0,70	0,70	87,5
Інші	0,91	2,05	1,88	0,58	63,8
Державні	0,93	0,62	1,25	0,40	42,9
Середньооблікова чисельність працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві, осіб					
Господарські товариства	5595	6372	6542	5045	90,2
Приватні	3872	3934	3989	4078	105,3
Виробничі кооперативи	4	23	9	9	225,0
Інші	286	568	531	77	26,9
Державні	105	73	75	74	70,5
Середній рівень землезабезпеченості, га на 1 працівника					
Господарські товариства	47,1	42,0	41,9	53,1	112,6
Приватні	44,9	47,0	46,7	43,4	96,8
виробничі кооперативи	200,0	30,4	77,8	77,8	38,9
Інші	44,8	43,3	39,0	45,5	101,6
Державні	26,7	42,5	33,3	10,8	40,5

За даними Тернопільського обласного управління статистики у 2016 р. із 917 зареєстрованих сільськогосподарських підприємств, таких було лише 251, що склало лише 27,4% від загальної кількості. При цьому, в їхньому користуванні перебувало 470 тис. га сільськогосподарських угідь з 521 тис. га у користуванні

сільськогосподарських підприємств регіону загалом. У відносному значенні, це складає 90,2% усіх сільськогосподарських угідь підприємств галузі.

Загалом, можна стверджувати, що одним із результатів земельної реформи стали значні диспропорції у землекористуванні, відповідно до чого, основні земельні ресурси було зосереджено у користуванні незначної частини підприємств. Загальний розподіл діючих сільськогосподарських підприємств за розміром сільськогосподарських угідь наведено у таблиці 3.6.

Як видно, із загальної кількості сільськогосподарських підприємств, найбільше володіють угіддями площею 20–50 га (17,3%) і 100–500 га (15,7%). Частка підприємств, які володіють площею понад 1000 га становить 12,2%, але у їхньому користуванні перебуває понад 79,3% усіх наявних у сільськогосподарських підприємств угідь.

Таблиця 3.6

Розподіл діючих сільськогосподарських підприємств Тернопільської області за розміром сільськогосподарських угідь у 2016 р.

Площа сільськогосподарських угідь групи підприємств	Усього	Відсотків до загальної кількості	Площа сільськогосподарських угідь, тис. га	Відсотків до загальної площі сільськогосподарських угідь підприємств
Підприємства, що мали сільськогосподарські угіддя	917	89,9	526,0	100,0
у тому числі площею, га до 5,0	89	8,7	0,3	0,1
5,1–10,0	98	9,6	0,8	0,2
10,1–20,0	125	12,2	2,0	0,4
20,1–50,0	177	17,3	6,2	1,2
50,1–100,0	70	6,9	5,0	0,9
100,1–500,0	160	15,7	38,5	7,3
500,1–1000,0	75	7,3	55,9	10,6
1000,1–2000,0	63	6,2	87,7	16,7
2000,1–3000,0	19	1,9	48,8	9,3
3000,1–4000,0	9	0,9	30,6	5,8
4000,1–5000,0	9	0,9	40,9	7,8
5000,1–7000,0	11	1,1	63,4	12,0
7000,1–10000,0	4	0,4	31,0	5,9
більше 10000,0	8	0,8	114,9	21,8
Підприємства, що не мали сільськогосподарських угідь	103	10,1	X	X

Як наслідок, решта 87,2% підприємств володіють лише 12,8% угідь. Таким чином, підприємства площею менше 1000 га, в середньому володіють 137 га, тоді, як підприємства площею понад 1000 га – 3393 га на одне підприємство в середньому. Таким чином, відмітимо наявність серед сільськогосподарських підприємств тенденції до нарощення площ землекористування. Таке прагнення обґрунтовується ефектом масштабу, яке особливо посилюється в умовах сільського господарства, де однією із умов забезпечення раціональних сівозмін та зменшення витрат на виконання агротехнічних операцій однією із умов є наявність цілісних земельних масивів значної площі.

Проте, розмір підприємства та структура замелезабезпеченості формує, виключно, передумови для господарської діяльності підприємств. Основу для оцінки використання земельних угідь становить показник урожайності, який, по суті, характеризує продуктивність угідь (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Продуктивність використання земельних угідь вибірки
сільськогосподарських підприємств за 2016 р.**

Показники	ПП «ПСП Аметист»	ПАП «Агропродсер- віс»	ПП «Аграрна компанія 2004»
Рівень урожайності окремих сільськогосподарських культур:			
зернові та зернобобові	82,5	75,5	71,1
соя	29,8	24,0	18,6
цукровий буряк	619,0	540,1	516,9
Рівень урожайності основних культур за однакового рівня витрат:			
зернові та зернобобові	23,7	21,7	20,4
соя	24,7	19,8	15,4
цукровий буряк	176,1	153,7	147,1
виробництво тваринницької продукції на 100 га земельних угідь, тис. грн.;	0,0	2681,7	655,7

Як видно, показники урожайності головних сільськогосподарських культур які вирощуються у досліджуваних підприємствах – досить високі, проте, незважаючи на попередні емпіричні припущення, значно вищими вони є на підприємстві меншої площі. При цьому, таке твердження однаково вірне як для абсолютного показника урожайності, так і для відносного, розрахованого із врахуванням витрат виробництва.

Загалом, показники урожайності сільськогосподарських культур, нарівні із показниками посівних площ та валового збору продукції характеризують

виробничу структуру, результативність та продуктивність діяльності сільськогосподарських підприємств і є індикаторами для оцінки діяльності агрономічної служби підприємства.

В табл. 3.8 наведено динаміку ключових показників сільськогосподарського виробництва в Тернопільській області для основних сільськогосподарських культур, які у сукупності займають близько 85% усіх посівних площ.

Таблиця 3.8

Динаміка посівних площ, урожайності та валового збору основної групи сільськогосподарських культур у Тернопільській області

Сільськогосподарська культура	2000	2010	2013	2014	2015	2016	2016 р. до 2000 р., %	2016 р. до 2010 р., %
Посівні площі сільськогосподарських культур, тис. га								
Культури зернові та зернобобові	406,7	465,9	493,9	483,5	446,9	470,3	115,6	100,9
Буряк цукровий фабричний	73	61,2	36,3	37,4	16,5	22,6	31,0	36,9
Соняшник	1,6	11,9	13,5	19,4	31,3	56,4	в 35,2 р.б.	473,9
Картопля	72,8	57,4	63,3	63,5	57,9	59	81,0	102,8
Культури овочеві відкритого ґрунту	12,7	9,4	10,8	10,9	10,9	11	86,6	117,0
Культури кормові	205,5	69,2	65	62,4	63,2	61,4	29,9	88,7
Виробництво сільськогосподарських культур, тис.ц								
Культури зернові та зернобобові	7405,7	12609,8	22288,5	26514,3	21990,5	24486,1	330,6	194,2
Буряк цукровий фабричний	12023,4	15546,1	10025,8	17341	7266	9941,6	82,7	63,9
Соняшник	9,5	132,9	298,5	420,9	747,4	1491,3	в 157,0 р.б.	в 11,1 р.б.
Картопля	10429,8	8307,2	12062,6	12826,8	9277,8	9869,7	94,6	118,8
Культури овочеві відкритого ґрунту	1399,5	1935,3	2521,7	2707,7	2554,4	2593,1	185,3	134,0
Культури кормові	113,4	184,5	561,5	656,8	706,9	735,1	648,2	398,4
Урожайність сільськогосподарських культур, ц з 1 га площі збирання								
Культури зернові та зернобобові	19,4	27,7	46,7	55,4	49,7	52,6	271,1	189,9
Буряк цукровий фабричний	188	256	299	465	441	440	234,0	171,9
Соняшник	6,4	12,3	22,3	21,7	24,1	27	421,9	219,5
Картопля	143	145	191	202	160	168	117,5	115,9
Культури овочеві відкритого ґрунту	111	200	222	238	221	223	200,9	111,5
Культури кормові	16,7	32,4	100,2	116,4	123,9	127,1	761,1	392,3

Як видно, у структурі виробництва області, основну частку займають зернові та зернобобові культури. Під них відведено майже 60% усіх посівних площ. При цьому, посівна площа під цими культурами в межах інтервалу дослідження зростає. Найбільше зростання спостерігається по соняшнику. Так, порівняно із 2000 роком, його площа зростає із 1,6 тис. га до 56,4 тис. га – більш, ніж у 35 разів. По усіх решта культурах вибірки фіксуємо зниження посівних площ порівняно із 2000 роком. Аналіз динаміки показників виробництва сільськогосподарської продукції наведеного переліку свідчить, що не зважаючи на скорочення посівних площ, по більшості таких підприємств спостерігається приріст. Основним фактором цього є зростання рівня урожайності по усіх наведених культурах (від 17,5 по картоплі до 7,6 разів по кормових культурах). Відповідно, слід акцентувати увагу на важливому впливі, який здійснює урожайність сільськогосподарських культур на загальні виробничі показники.

З використанням показника урожайності найпопулярнішої групи культур у сільськогосподарському виробництві (зернових та зернобобових), визначено факторну залежність валового виробництва сільськогосподарської продукції, як добуток посівних площ та рівня урожайності (табл. 3.9, Додаток X).

Таблиця 3.9

Результати аналізу впливу зміни факторних ознак урожайності та посівної площі на обсяг валового збору зернових та зернобобових культур в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області

Показники		2014 р.	2015 р.	2016 р.
Валовий збір зернових та зернобобових культур в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області, всього, ц		17162236	14331401	15176074
Лінійний індекс приросту валового збору по області I_d		–	83,5	105,9
Агрегатний індекс типу Пааше	зміна фактора урожайності Δy	–	1,035	1,028
	зміна фактора посівної площі ΔS	–	0,813	1,031
Агрегатний індекс типу Лайспераса	зміна фактора урожайності Δy	–	0,973	0,974
	зміна фактора посівної площі ΔS	–	1,240	0,971

Для проведення дослідження використано методику розрахунку агрегатних індексів типу Пааше та Лайспераса, які передбачають визначення впливу зміни одного із факторів на загальний інтегрований показник. Базою дослідження стали

сільськогосподарські підприємства Тернопільської області у розрізі адміністративних районів за три останні роки. При цьому отримано наступні результати: Загальний лінійний індекс валового збору зернових в 2015 році характеризувався зниженням – 83,5 до рівня 2014 р., а у 2016 р. – зростанням – 105,9% до рівня попереднього року. Розрахунок агрегатного індексу типу Пааше засвідчив, що головним фактором, який обумовив зниження рівня валового збору в 2015 р. стало зменшення посівних площ під зерновими культурами. Стосовно ж приросту досліджуваного показника у 2016 році, то його приблизно рівною мірою обумовили обидва фактори – і приріст урожайності і приріст посівних площ.

Розрахунки агрегатного індексу типу Лайспераса показали певні розбіжності, які полягають у негативному впливі обох факторів на ріст валового збору в 2016 р. Відповідно до цього, використання даного індексу і трактування його результату в межах завдань дослідження буде недоречним. Головними індикаторами успішності функціонування сільськогосподарського підприємства є сукупність показників, що характеризують результативність та ефективність його діяльності. Так, основні результати праці можуть бути виражені через показники валової і товарної продукції, а також валового доходу (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Аналіз ефективності використання земельних угідь вибірки сільськогосподарських підприємств за 2016 р.

Показники	ПП «ПСП Аметист»	ПАП «Агропродсервіс»	ПП «Аграрна компанія 2004»
Вартість валової продукції на 100 га, тис. грн.	2995,4	25733,6	5833,0
Вартість товарної продукції на 100 га, тис. грн.	2994,3	17442,4	5719,2
Валовий дохід на 100 га, тис. грн.	3088,9	26816,9	6557,2
Продуктивність праці на 100 га, тис. грн.	15,0	3,8	0,6
Віддача авансованого капіталу зі 100 га, тис. грн.	31,9	58,8	48,8
Вартість валової продукції, тис. грн.	1433,8	405562,1	207106,9
Вартість товарної продукції, тис. грн.	1434,8	274892,0	203065,0
Валовий дохід, тис. грн.	1479,6	422635,0	232821,6
Співвідношення вартості валової продукції та матеріальних витрат на одиницю площі	1,9	18,5	7,9
Додана вартість у розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь, тис. грн.	1135,2	1855,4	421,1

Як бачимо, в абсолютному вираженні переважання ПАП «Агропродсервіс» є суттєвим. Окрім того, незважаючи на нижчі показники порівняно із згаданим підприємством, результати діяльності ПП «Аграрна компанія 2004» також досить високі. Проте, варто відмітити, що такі результати найбільшою мірою є обумовлені розміром підприємств. Це підтверджується порівнянням тих же показників, розрахованих у відношенні до площі підприємств. Незважаючи на те, що перевага зберігається, її масштаби вже не є настільки значними.

Окрім наведеного, відмітимо значення показника продуктивності праці. Він свідчить про суттєве переважання ПП «ПСП» Аметист» над двома іншими підприємствами. При цьому, також досить вагомим є значення додатної вартості, створеної даним підприємством, яке, хоча й поступається значенню ПАП «Агропродсервіс», більше, ніж в 2,5 рази переважає рівень ПП «Аграрна компанія – 2004».

Наведені у таблиці результати формуються на основі показників діяльності підприємства і свідчать про рівень ефективності господарювання. Зниження показників у довготривалому періоді є ознакою кризових явищ, які вимагають прийняття радикальних рішень.

Управління земельними ресурсами прямо пов'язане із господарськими процесами, які відбуваються у сільськогосподарських підприємствах і спрямовуються на реалізацію визначених цілей, зокрема, отримання прибутку, досягнення певного рівня розвитку, реалізацію інших соціальних та економічних цілей. У науковій літературі поняття ефект, ефективність трактують по різному. При цьому, їх часто порівнюють також із такими термінами як результат і продуктивність.

Оцінюючи показники землекористування сільськогосподарських підприємств відмітимо важливий аспект, який характеризує вартість угідь, виражену через нормативну грошову оцінку. В основу розрахунку нормативної грошової оцінки земель покладено рентний дохід, який створюється при виробництві зернових культур і визначається за даними економічної оцінки земель, проведеної у 1988 р. із подальшим індексуванням у наступні роки. Динаміка ефективності землекористування Тернопільської області наведена у таблиці 3.11.

В контексті визначення економічної ефективності землекористування в сільському господарстві Тернопільської області відмітимо зростання показника валової продукції, яке протягом періоду дослідження зберігало позитивний тренд за винятком 2015 р. Використовуючи ці показники, обчислимо рівень землевіддачі земельних угідь, як співвідношення валової продукції сільського господарства до вартості угідь. Як видно, рівень землевіддачі поступово знижується. Це пов'язано із стійким трендом до зростання нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, яке супроводжується нестійкими,

переважно, спадними тенденціями щодо обсягу валової продукції. Відповідно до цього, питання використання показника землевіддачі як головного індикатора ефективності землекористування є дещо сумнівним.

Таблиця 3.11

**Динаміка ефективності землекористування Тернопільської області
у 2010–2016 рр.**

Показники	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Валова продукція сільського господарства, (у постійних цінах 2010 р. млн. грн.)	5826	7295	7949	8051	9169	8146	8200
Виробництво валової продукції сільського господарства у розрахунку на 100 га, тис. грн.	555,5	696,2	758,6	769,4	874,7	776,5	782,4
Рівень землевіддачі, грн.	534,1	668,6	433,6	439,4	500,0	355,3	298,4

Основою підвищення вартості землі як основного засобу має бути ріст продуктивності праці чи урожайності сільськогосподарських культур, які, в свою чергу, забезпечують покращення економічних показників діяльності сільськогосподарських процесів. У випадку ж індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, до уваги береться індекс споживчих цін. Окрім цього, відмітимо досить високий показник виробництва валової продукції у постійних цінах 2010 р. у розрахунку на 100 га угідь. Так, станом на кінець 2016 р. він склав 782,4 тис. грн. При цьому приріст за останні 6 років сягнув 227 тис. грн. з 1 га. Як видно, показники землевіддачі та продуктивності землі (передбачає відношення валового обсягу виробництва до площі угідь), які визначено на основі наведених вище даних по-різному характеризують об'єкт дослідження. Найбільш універсальним показником результативності, який може узагальнено характеризувати окремі галузі, які виробляють різну продукцію є чистий прибуток. Він характеризує досягнення, ступінь перевищення доходів над витратами. Загальні показники ефективності землекористування аграрних підприємств Тернопільської області за період 2010–2016 рр. наведено у таблиці 3.12.

Окремі показники ефективності землекористування сільськогосподарських підприємств Тернопільської області в розрізі районів, тис. грн.

	Середній розмір доходу на 1 га.					Середній розмір витрат на 1 га.					Середній чистий прибуток з 1 га. землі				
	2010	2014	2015	2016	2016 р. до 2010 р., %	2010	2014	2015	2016	2016 р. до 2010 р., %	2010	2014	2015	2016	2016 р. до 2010 р., +/-
По області	5124,2	12143,1	19393,2	8816,2	172,0	4413,4	10025,6	13863,0	6833,7	154,8	710,8	2117,5	5530,2	1982,6	1271,7
Бережанський	2084,6	4479,5	8043,3	8037,4	385,6	2041,1	4348,5	6102,4	6970,9	341,5	43,5	131,1	1940,9	1066,5	1023,0
Борщівський	3037,7	8815,5	14707,2	17400,3	572,8	3192,7	7800,1	11291,2	14460,0	452,9	-155,0	1015,4	3416,0	2940,2	3095,2
Бучацький	3575,7	9479,6	25350,2	21786,0	609,3	2325,7	7810,9	14167,0	16019,4	688,8	1250,0	1668,7	11183,2	5766,7	4516,6
Гусятинський	11163,8	16696,9	14501,6	13262,7	118,8	9898,0	15520,7	12372,6	12850,7	129,8	1265,8	1176,2	2129,0	412,0	-853,8
Заліщицький	4276,5	14419,0	28033,3	29563,9	691,3	3871,5	10634,4	19444,2	21091,8	544,8	405,0	3784,6	8589,0	8472,0	8067,0
Збаразький	3327,5	9094,9	14692,8	19452,9	584,6	3237,0	7616,9	10606,1	13913,6	429,8	90,5	1478,1	4086,7	5539,2	5448,7
Зборівський	3856,9	14221,7	15526,2	16424,8	425,9	3821,1	9679,2	10089,0	12732,6	333,2	35,8	4542,5	5437,2	3692,2	3656,4
Козівський	3651,9	10165,9	16004,8	18227,5	499,1	2888,8	7152,8	10946,1	12381,3	428,6	763,1	3013,1	5058,7	5846,2	5083,1
Кременецький	3331,0	12854,4	25041,9	14602,4	438,4	3927,9	10090,4	17930,6	9107,7	231,9	-596,9	2764,0	7111,3	5494,6	6091,5
Лановецький	4895,1	10422,3	17102,9	19354,2	395,4	4289,4	8684,6	14279,6	15471,9	360,7	605,7	1737,7	2823,3	3882,3	3276,6
Монастирський	4116,9	7461,1	14102,4	12285,7	298,4	2880,5	6242,9	10415,4	9005,5	312,6	1236,4	1218,2	3687,0	3280,1	2043,7
Підволочиський	6535,1	11210,5	16570,7	19120,5	292,6	4571,5	9657,7	13787,6	13708,4	299,9	1963,6	1552,8	2783,1	5412,0	3448,4
Підгаєцький	7408,6	10003,1	7969,8	10925,7	147,5	5408,5	9744,3	6507,5	8246,4	152,5	2000,1	258,8	1462,3	2679,3	679,2
Теребовлянський	3368,9	9160,8	17409,5	18926,3	561,8	3189,2	7858,5	13138,8	15377,4	482,2	179,8	1302,3	4270,7	3548,9	3369,1
Тернопільський	5216,8	16849,3	30040,6	34423,6	659,9	4294,5	14535,3	21591,5	28908,5	673,1	922,3	2314,1	8449,1	5515,1	4592,9
Чортківський	3241,0	8698,0	22197,2	16088,1	496,4	3501,1	6570,5	14272,8	11168,9	319,0	-260,1	2127,5	7924,4	4919,2	5179,3
Шумський	5756,2	25846,5	39411,2	24848,5	431,7	4266,5	18457,8	27870,4	19059,3	446,7	1489,7	7388,6	11540,8	5789,2	4299,5

Джерело: сформовано на основі даних Головного управління статистики в Тернопільській області.

Як видно з таблиці, практично по усіх районах сільськогосподарські підприємства продемонстрували високий рівень ефективності використання земельних ресурсів, що проявилось у показнику середнього чистого прибутку з 1 га землі. Незначне зменшення показника в межах періоду дослідження зафіксовано тільки по Гусятинському району. В середньому ж по області загальний приріст чистого прибутку, отриманого з гектара сільськогосподарських угідь склав 1271,7 тис. грн. і досягнув рівня 1982,6 грн. з гектара. Зауважимо, що незважаючи на загальне зростання показника порівняно із 2010 роком, якщо взяти за базовий період 2014 р. чи 2015 р., спостерігається загальне зниження ефективності землекористування.

Таким чином, ефективність землекористування не є сталою, вона коливається залежно від ринкової кон'юнктури, яка визначає попит на сільськогосподарські товари та засоби виробництва, а також на інші фактори. Це вимагає врахування ринкових чинників при формуванні структури виробництва, посівних площ та прийняття інших рішень виробничого характеру.

Як було відмічено вище, питання якості сільськогосподарських угідь досить слабо представлене в обліково-аналітичних процесах. Процедури дослідження і відображення якісних параметрів ґрунтів в облікових чи звітних формах абсолютно не врегульовані П(С)БО.

Загалом, якість сільськогосподарських угідь визначають за їх відношенням до відповідних класів. Групування орних земель Тернопільської області за еколого-агрохімічним складом представлено в таблиці 3.13.

Як видно, ґрунти області відносять до шести класів. В області немає ґрунтів дуже високої якості (1–2 класів) і непридатних для сільськогосподарського обробітку (10 клас). Основну масу обстежених угідь складають землі низької якості із балом від 31 до 40, які займають близько половини угідь. Середньозважений бал орних земель по області становить 40.

Окрім відновлення природної родючості ґрунтів, важливе значення для забезпечення високої урожайності сільськогосподарських культур має уникнення ерозійних явищ. Через збільшення площі еродованих земель (в середньому по Україні їх частка складає 30%), погіршилася загальна родючість ґрунту. За розрахунками вчених, на еродованих землях щорічний недобір продукції у зерновому еквіваленті становить 8–9 млн. тонн або близько 20% [127, с. 34].

Актуальною ця проблема є також і для Тернопільської області, ґрунти якої розташовані в основному на горбистій місцевості, через що ґрунти піддаються водній ерозії. Основний чинник водної ерозії – рельєф.

Іншим чинником є часті опади зливного характеру. 92% сільськогосподарських угідь розміщено на схилах крутизною більше 2%, з них 21,6% орних земель – на схилах крутизною 5–10%. Еродовані ґрунти займають площу 244 тис. га, в тому числі слабо змиті – 161 тис. га, середньо змиті – 65,0 тис. га, сильно змиті – 18 тис. га. По окремих районах еродовані землі становлять до 60 % площі орних земель.

Групування орних земель Тернопільської області за еколого-агрохімічним складом

Райони	Бали	Дуже високої якості				Високої якості		Підвищеної якості		Середньої якості				Низької якості				Дуже низької якості		Непридатні землі	
		I клас більше 90		II клас 81-90		III клас 71-80		IV клас 61-70		V клас 51-60		VI клас 41-50		VII клас 31-40		VIII клас 21-30		IX клас 11-20		X клас Ниже 10	
		Площа, тис. га	%	Площа, тис. га	%	Площа, тис. га	%	Площа, тис. га	%	Площа, тис. га	%	Площа, тис. га	%	Площа, тис. га	%	Площа, тис. га	%	Площа, тис. га	%	Площа, тис. га	%
Бережанський	32	-	-	-	-	-	-	-	-	0,3	2	0,7	5	6,6	50	5,0	38	0,7	5	-	-
Борщівський	33	-	-	-	-	-	-	-	-	0,7	2	3,3	12	12,8	45	10,1	36	1,3	5	-	-
Бучацький	35	-	-	-	-	-	-	0,04	0,1	2,1	6,8	3,6	11,5	16,5	33	8,4	27	0,5	1,6	-	-
Гусятинський	42	-	-	-	-	-	-	1,2	2,9	8,5	17	18,1	7	18,3	37	3,2	6	0,1	0,1	-	-
Заліщицький	35	-	-	-	-	-	-	-	-	1,3	5,5	2,3	9,7	14,5	61	5,3	22	0,4	1,7	-	-
Збаразький	41	-	-	-	-	-	-	0,8	3	5,4	19	7,2	26	12,1	43	2,6	9	-	-	-	-
Зборівський	36	-	-	-	-	-	-	-	-	1,0	2,6	7,0	18	25,9	64	6,	15	0,1	0,4	-	-
Козівський	39	-	-	-	-	-	-	1,0	3	1,9	6	7,0	23	18,5	60	2,3	8	-	-	-	-
Кременецький	36	-	-	-	-	-	-	-	-	0,7	3	5,8	2	16,1	56	5,9	20	0,3	1	-	-
Лановецький	48	-	-	-	-	-	-	0,5	3,57	5,0	36	5,8	41	2,7	19	0,04	0,3	-	-	-	-
Монастириський	31	-	-	-	-	-	-	-	-	0,3	2	0,5	3	7,5	46	7,4	46	0,6	3	-	-
Підволочиський	50	-	-	-	-	-	-	2,1	5	21,0	48	14,0	33	5,6	13	0,4	1	-	-	-	-
Підгаєцький	33	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,6	5,5	7,3	34	3,4	30	0,1	0,8	-	-
Теребовлянський	43	-	-	-	-	-	-	2,9	5	10,8	18	19,2	32	24,5	41	2,3	3,8	0,1	0,2	-	-
Тернопільський	43	-	-	-	-	-	-	0,9	3,4	6,6	25	6,4	24	11,1	41	1,9	7,2	-	-	-	-
Чортківський	38	-	-	-	-	-	-	-	-	1,5	4,3	9,2	27	21,7	63	5,0	5,8	0,2	0,4	-	-
Шумський	41	-	-	-	-	-	-	0,3	1	4,9	18	7,6	27	11,8	43	2,8	10	0,2	1	-	-
Всього по області	40	-	-	-	-	-	-	9,7	1,9	72,0	14	118,3	23	233,5	46	69,0	13,6	4,6	0,9	-	-

Сучасний стан ґрунтового покриву області потребує серйозної уваги в протидії водній ерозії, яка набуває широкого поширення через недотримання вимог технологій обробітку ґрунту на схилах. Прогресуюча ерозія може призвести до відчутного зниження родючості ґрунтів. Так, загальні запаси гумусу на слабо змитих ґрунтах на 10–15%, середньо змитих – на 15–25%, а на сильно змитих – на 25–50% менші, порівняно із не змитими. На змитих ґрунтах також втрачається значна кількість поживних речовин, які виносяться не тільки з ґрунтом, але і й зі стоками, погіршується механічний склад [54, с. 5].

Таким чином, аспекти землекористування сільськогосподарських підприємств характеризуються достатньо високим рівнем інтенсивності, що проявляється у трансформації організаційних форм агробізнесу та динаміці показників землекористування. На цьому фоні відмітимо загальне зростання рівня ефективності використання сільськогосподарських угідь, що привертає додаткову увагу до питань землевласності і землекористування і актуалізує потребу у забезпеченні більш комплексного та інтегровано обліку та аналізу земельних угідь, для формування максимально потрібного обсягу інформації у зручній і структурований спосіб.

РОЗДІЛ 4. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УМОВАХ СТАНОВЛЕННЯ РИНКУ ЗЕМЛІ В УКРАЇНІ

4.1. Науково-практичні проблеми відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку

В Україні особливої актуальності набуває проблема обліку земельних ресурсів, оскільки учасникам земельного ринку необхідна точна та достовірна інформація про кількісні, якісні та грошові показники, розміщення та господарське використання земель. Таким чином, виникає потреба у дослідженні та вдосконаленні методології бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення.

В залежності від способу набуття прав власності та користування, земельні ресурси у сучасній системі бухгалтерського обліку розглядаються як: основні засоби на правах володіння, що є активами підприємства, і щодо яких в повною мірою реалізуються права володіння, користування та розпорядження; нематеріальні активи на правах користування, що є об'єктом обліку, щодо якого обмежено розпорядчі функції; об'єкти орендних відносин, які обліковуються на позабалансових рахунках; – інвестиційна нерухомість, що утримується з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

Узагальнення і систематизація недоліків наявної системи документування обліку земель сільськогосподарських підприємств дозволили внести ряд пропозицій щодо вдосконалення змісту і форми первинних документів, що відображають оприбуткування-передачу земельних ділянок та фіксування договірних відносин в процесі оренди землі. За рахунок цього покращено відображення земельних ділянок за їх правовим статусом, а також спрощено процедуру продовження терміну оренди землі на основі попередніх договірних відносин.

Щоб підготувати належне облікове забезпечення для функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення та для задоволення інформаційних вимог користувачів необхідно розробити вузькоспеціалізований документ для оприбуткування земельної ділянки на підприємство. Тому, ми пропонуємо розробити – «Акт приймання-передачі сільськогосподарської ділянки (паю)». В пропонованому документі повинні бути реквізити, які б відображали усі специфічні особливості земельних ділянок та розкривали додаткову інформацію щодо них: найменування сторони, що передає і приймає; категорія земель за цільовим призначенням та вид угідь; якість ґрунтів; місцезнаходження ділянки;

дані про затрати на поліпшення; момент введення в експлуатацію на даному підприємстві; балансова та нормативна грошова вартість; наказ або договір, на підставі якого відбувається оприбуткування чи передача земельної ділянки; повинні бути вказані супровідні документи, що додаються при одержанні земельної ділянки; умови одержання земельної ділянки (купівля-продаж, оренда, емфітевзис та ін.) а також склад комісії, що підписує цей документ. «Акт приймання-передачі сільськогосподарської ділянки (паю)» можна застосовувати при оприбуткуванні й вибутті земель, що знаходяться у власності, оренді та користуванні (Додаток В).

Особливістю акту, є уніфікована форма для всіх форм власності. Коли запрацює ринок землі, бухгалтери підприємства зможуть використовувати пропонуваній документ для оприбуткування та списання земельних ділянок сільськогосподарського призначення як основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів та об'єкта орендних відносин. Документальний супровід переходу із однієї форми власності в іншу також можна буде здійснювати з використанням цього документа. Фрагмент «Акту приймання-передачі сільськогосподарської ділянки (паю)» наведено у табл. 4.1.

Таблиця 4.1

**Фрагмент запропонованого автором документу
АКТ приймання-передачі сільськогосподарської ділянки (паю)**

Сторони угоди		Дебет		Кредит		Номер документа		Дата складання		
		рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	98		03.03.18		
Передает	Приймает					Первісна (балансова) вартість	Експерт на грошова оцінка	Площа	Кадастровий номер	Вид угідь
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
О Бодран П. П.	Псп« Аметист»	101.1 «Земельні ділянки с.г. призначення»	101.1.1.1 «Рілля»	15.2 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	15.2.1 «Придбання земельних ділянок»	40000	35000	1.5002 га	6125255 200:01:0 01:2896	Рілля

В Україні надзвичайно поширена така форма використання земель сільськогосподарського призначення як оренда. Проте, нерідко виникають суперечки між орендарем та орендодавцем з приводу оформлення договорів оренди земельних ділянок. Тому його необхідно доповнити окремими пунктами. Оскільки, після закінчення строку дії договору орендар має переважне право поновити його на новий строк, то у договорі оренди землі доцільно вказати термін оренди з правом наступного його продовження на конкретний строк, який буде прописано у договорі, якщо сторони не заявлять бажання про його розірвання (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Пропозиції щодо внесення змін до Типового договору оренди землі затвердженого 2016 р.

Діюча норма договору	Пропонована норма договору
<p>Строк дії договору</p> <p>7. Договір укладено на _____ років.</p> <p>8. Після закінчення строку договору орендар має переважне право поновлення його на новий строк. У цьому разі орендар повинен не пізніше ніж за _____ днів до закінчення строку дії договору повідомити письмово орендодавця про намір продовжити його дію.</p>	<p>Строк дії договору</p> <p>7. Договір укладено на _____ років.</p> <p>8. Після закінчення строку договору орендар має переважне право поновлення його на новий строк. У цьому разі орендар повинен не пізніше ніж за _____ днів до закінчення строку дії договору повідомити письмово орендодавця про намір продовжити його дію.</p> <p>8* Після закінчення строку дії договору орендар має переважне право поновити його на новий строк, з правом наступного його продовженням автоматично на термін ___ років, якщо сторони не заявлять бажання про його розірвання.</p>

Певна річ, орендар та орендодавець повинні домовитися про збереження стану земельної ділянки. Тому важливо прописати про надання гарантії збереження якості об'єкта оренди. Для відображення інформації про погіршення якості ґрунту в договорі слід передбачити графу – відповідальність та розмір штрафу.

Важливим елементом договору оренди є орендна плата, зокрема форма орендної плати. На практиці не виключені випадки коли орендар не спроможний заплатити орендну плату грошима, тому намагається розрахуватися продукцією (натурою). Подібні ситуації потрібно чітко прописувати. В договорі слід зазначити розмір штрафу при нецільовому використанні земельної частки. Термін дії короткострокової оренди земельної частки (паю) доцільно встановити

на період 9–10 років, що дасть змогу орендарю раціональні сівозміни, заходи щодо поліпшення якості землі на перспективу.

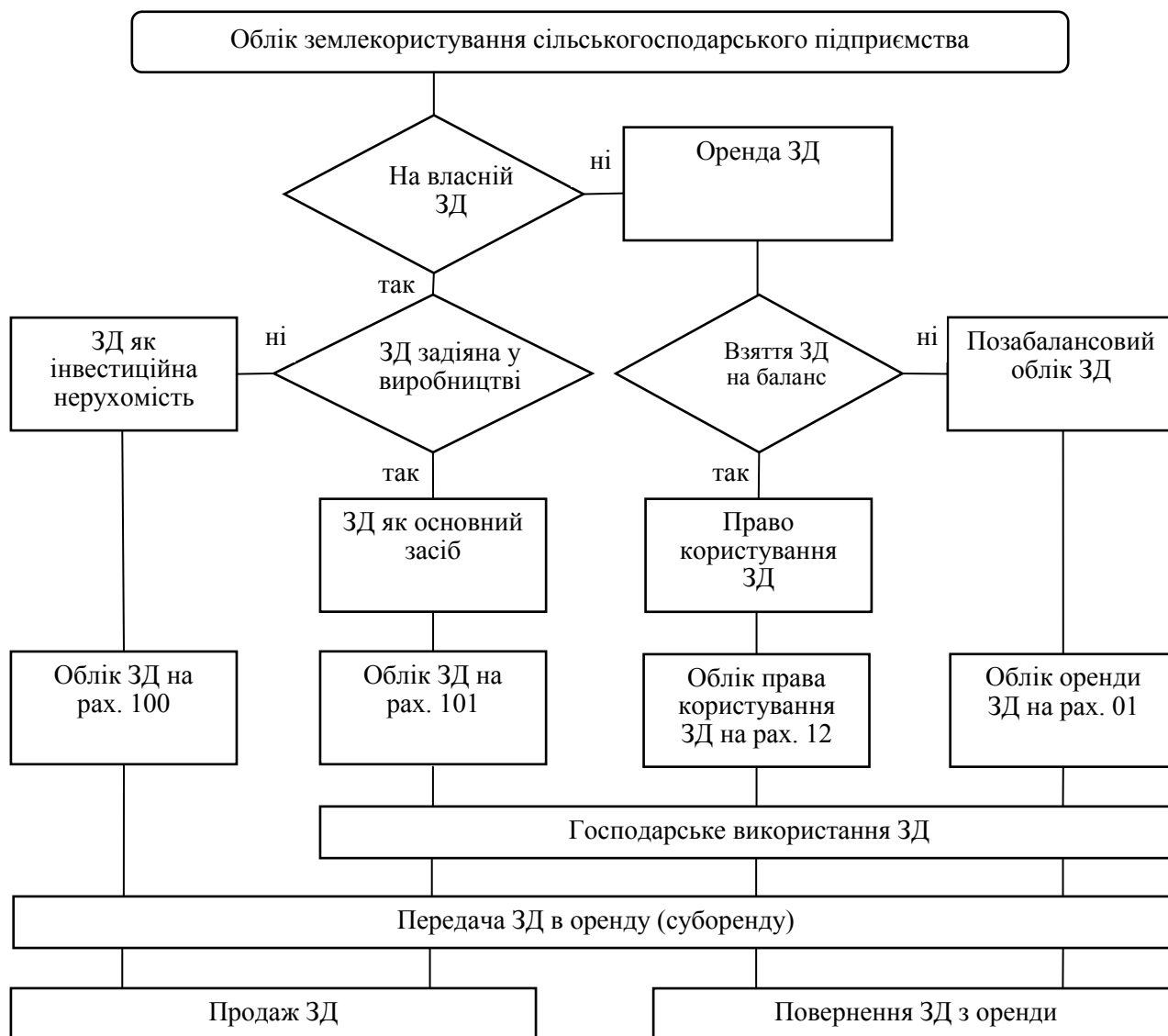
Отже, перелік операцій, що здійснюються із земельними ресурсами на підприємстві з точки зору бухгалтерського обліку ми пропонуємо розділити на три стадії: операції із надходження земельних ресурсів; операції із експлуатації земельних ресурсів та операції із вибуття земельних ресурсів, а з точки зору аналізу – на чотири: моніторинг стану земельних ресурсів за межами підприємства; операції із надходження земельних ресурсів; операції із експлуатації земельних ресурсів та операції із вибуття земельних ресурсів. Кожна стадія на підприємстві передбачає чітке документальне оформлення господарських операцій і відображення на рахунках бухгалтерського обліку з метою контролю за фактичним станом об'єктів обліку. Виходячи із реальної ситуації документального супроводу операцій із земельними ресурсами нами здійснено часткову оптимізацію графіку документального супроводу операцій із земельними ресурсами сільськогосподарських підприємств відповідно до наявних інформаційних запитів та із врахуванням перспективи створення повноцінного ринку землі.

Переїнявши лише питанням правового закріплення власності на землю, держава не забезпечила належного облікового відображення процесів використання сільськогосподарських земель, внаслідок чого останнім завдано значної шкоди.

На сьогодні у системі бухгалтерського обліку відображаються такі об'єкти земельних відносин: земельні ділянки; права користування земельними ділянками та капітальні витрати на поліпшення земель. Щодо землі, як об'єкта власності розглядати її відображення в бухгалтерському обліку важливо стосовно способу набуття права власності та права користування.

У монографії проаналізовано особливості обліку земель згідно цієї класифікації, та представлено власний універсальний алгоритм обліку землекористування в сільськогосподарських підприємствах. В межах алгоритму нами систематизовано можливі варіанти обліку земельної ділянки залежно від її правового, майнового чи господарського статусів. Відповідно до цього, чітко простежується послідовність дій бухгалтера при виборі способу обліку земельної ділянки сільськогосподарського призначення. Характерною ознакою алгоритму є його універсальність та об'єктивність. Він не обмежує способи обліку земельних ділянок умовою відміни мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, тільки структурує послідовність прийняття рішень бухгалтером. Наведений алгоритм може служити основою для забезпечення автоматизації обліку земельних ресурсів, відповідно до чого, вибір того чи іншого способу оформлення земельних ділянок обумовлює логічну послідовність подальших дій

та дає можливість використовувати визначений набір обліково-аналітичних інструментів (рис. 4.1).



*ЗД – земельна ділянка

Рис. 4.1 Універсальний алгоритм обліку землекористування в сільськогосподарських підприємствах

Потенційне запровадження повноцінного ринку земель сільськогосподарського призначення формує певні обмеження та проблеми для обліку та аналізу земельних ресурсів в аграрних підприємствах. Вони пов'язані із відсутністю єдиної методики переведення земель, що перебувають у власності чи у користуванні підприємств з однієї форми власності в іншу. Для уникнення таких проблем в роботі запропоновано універсальний алгоритм обліку землекористування у сільськогосподарських підприємствах. Його використання дозволяє забезпечувати раціональне відображення операцій із земельними ділянками та їх

використанням не залежно від форми власності на них, а також сприяє автоматизації облікових та аналітичних процесів.

За наявності різновидів земельних ділянок для підвищення аналітичності інформації доцільно внести нові субрахунки до аналітичного рахунку 10.1 «Земельні ділянки» та використовувати такі аналітичні рахунки: 101.1.1.1 – Рілля; 101.1.1.2 – багаторічні насадження; 101.1.1.3 – Сіножаті; 101.1.1.4 – Пасовища; 101.1.1.5 – Інші сільськогосподарські землі (рис. 4.2.).

Код	Назва субрахунку II- порядку	Код	Назва субрахунку III-порядку	Код	Назва аналітичного рахунку
101.1	Земельні ділянки сільськогосподарського призначення	101.1.1	Виробничі сільськогосподарські угіддя	101.1.1.1	Рілля
101.2	Земельні ділянки не сільськогосподарського призначення	101.1.2	Невиробничі сільськогосподарські земельні ділянки (під прогонами, дорогами й іншими будівлями)	101.1.1.2	Багаторічні насадження
		101.1.3	Землі, що знаходяться у стадії поліпшення	101.1.1.3	Сіножаті
		101.1.4	Землі, що тимчасово не використовуються	101.1.1.4	Пасовища
				101.1.1.5	Інші землі

Рис. 4.2. Структура аналітичних рахунків другого та третього порядку до субрахунку 10.1 «Земельні ділянки»

Така класифікація земель дасть змогу забезпечити диференційований підхід до здійснення операцій із землею, підвищить аналітичність бухгалтерського обліку земельних ресурсів та дозволить використовувати її на практиці.

Для підвищення точності та достовірності інформації до субрахунку 12.2 «Права користування майном» доцільно відкривати субрахунки третього порядку (рис. 4.3):

– 12.2.1 «Права користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення»;

– 12.2.2 «Права користування земельними ділянками несільськогосподарського призначення».

Таким чином, права користування земельними ділянками є об'єктами бухгалтерського обліку у складі нематеріальних активів. При використанні бухгалтерами підприємств запропонованої системи субрахунків буде досягнуто максимальної аналітичності інформації щодо прав користування земельними ділянками. Право користування земельною ділянкою оприбутковується на баланс за первісною вартістю. При придбанні таких прав первісна вартість складається з ціни придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Код	Назва субрахунку II- порядку	Код	Назва субрахунку III-порядку	Код	Назва аналітичного рахунку
12.2.1	Права користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення	122.1.1	Права користування виробничими сільськогосподарськими угіддями	122.1.1.1	Рілля
12.1.	Права користування земельними ділянками не сільськогосподарського призначення	122.1.2	Права користування невиробничими сільськогосподарськими угіддями (під прогонами, дорогами й іншими будівлями)	122.1.1.2	Багаторічні насадження
		122.1.3	Права користування на землі, що знаходяться у стадії поліпшення	122.1.1.3	Сіножаті
		122.1.4	Права користування на землі, що тимчасово не використовуються	122.1.1.4	Пасовища
				122.1.1.5	Інші землі

Рис. 4.3. Структура аналітичних рахунків другого та третього порядку до субрахунку 12.2 «Права користування майном»

Облік оренди земельних ресурсів на позабалансових рахунках формує добру основу для швидкого прийняття їх на баланс, якщо запрацює ринок землі, і

підприємство викупить дану ділянку. Ключовим питанням у даному випадку є перехід права власності, тобто правова специфіка земельних відносин. Тому, облік на позабалансових рахунках повинен вестися максимально наближено до обліку власних основних засобів (рис. 4.4).

Код	Назва субрахунку II- порядку	Код	Назва субрахунку III-порядку	Код	Назва аналітичного рахунку
01.1	Орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення	01.1.1	Орендовані виробничі сільськогосподарські угіддя	01.1.1.1	Рілля
01.2	Орендовані земельні ділянки не сільськогосподарського призначення	01.1.2	Орендовані невиробничі сільськогосподарські земельні ділянки (під прогонами, дорогами й іншими будівлями)	01.1.1.2	Багаторічні насадження
		01.1.3	Орендовані землі, що знаходяться у стадії поліпшення	01.1.1.3	Сіножаті
		01.1.4	Орендовані землі, що тимчасово не використовуються	01.1.1.4	Пасовища
				01.1.1.5	Інші землі

Рис. 4.4. Структура аналітичних рахунків другого та третього порядку до позабалансового рахунку 0.1 «Орендовані необоротні активи»

З урахуванням викладеного, в бухгалтерському обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення на підприємствах необхідно організувати оперативний облік орендованих земельних ділянок на окремому субрахунку позабалансового рахунку в гектарах за кожним власником окремо.

Результати досліджень провідних вітчизняних науковців свідчать, що в Україні земельні ділянки та обмежені речові права на них суб'єктами господарювання реально не враховуються і не відображаються в бухгалтерських балансах, в результаті чого фіксуються хибні дані про майновий стан підприємств, їх інвестиційну привабливість, потенційну прибутковість. Така ситуація загострює проблему фінансової безпеки вітчизняних аграрних підприємств [66; 112; 153].

За результатами дослідження питання обліку земельних ресурсів в сільськогосподарських формуваннях слід зробити висновок про низький рівень організації обліку земель, що призводить до недостовірного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. Через відсутність точної методики бухгалтерського обліку неможливо відобразити усю необхідну для зовнішніх та внутрішніх користувачів інформацію в частині земельних ресурсів сільськогосподарського призначення.

4.2. Напрями адаптації аналітичного апарату сільськогосподарських підприємств до вимог земельного ринку

Розвиток земельних відносин та інституціоналізація земельного ринку є об'єктивними факторами, які прямо впливають на діяльність сільськогосподарських підприємств. При цьому, більшість аспектів зазначених питань вимагають від менеджменту підприємств швидкої та зваженої реакції, оскільки сучасний етап розвитку земельного ринку, значна кількість вчених [8; 2; 37; 38] характеризують як прихований або тіньовий. У таких умовах, одночасно зростають очікування впровадження ринку сільськогосподарських земель та побоювання щодо цього впровадження. Головними суб'єктами, що пропагують і аргументують вигоди від впровадження вільного ринку виступають міжнародні організації, уряд України та великі землевласники, тоді, як середні та малі землевласники, а також більшість населення мають значні застереження щодо його впровадження.

У даному контексті, ринок земель сільськогосподарського призначення вже тривалий час носить глобальний характер і відповідно до звичайного економічного розрахунку попит на родючі українські чорноземи є природною реакцією економічних суб'єктів. У даному аспекті В. Данкевич акцентує увагу на тому, що «серед інвесторів аграрного сектора економіки за останні 10 років домінують великі транснаціональні компанії (ТНК) з розвинених країн світу. Великомасштабні інвестиції у придбання землі вкладають арабські країни (Саудівська Аравія, Бахрейн, Об'єднані Арабські Емірати), Китай, Республіка Корея. Разом з тим, домінування ТНК в інвестиціях в аграрний сектор економіки в умовах глобалізації несе певні загрози для країни-реципієнта. Йдеться про високу вірогідність виникнення цілої низки проблем щодо продовольчої безпеки цієї країни, зростання внутрішніх цін на продовольчі товари, а отже, й загострення соціальних суперечностей, нерівності конкуренції між національними та іноземними інвесторами, екологічних наслідків. Зазначені тенденції мають суттєвий вплив на світове продовольче забезпечення населення та потребують всебічного дослідження [56, с. 117].

В підтвердження застережень, зазначимо, що згідно інфографіки Land Matrix [255], на початок 2017 р. іноземні компанії контролювали близько 2,6 млн. га землі в Україні (6,3 % від загальної площі сільськогосподарських угідь країни). Серед них – компанії таких країн реєстрації – Данія, Естонія, Швеція, Австрія, Франція, Німеччина Люксембург, Нідерланди, Швейцарія, США, Китай, Сінгапур, Кіпр, Саудівська Аравія. Загалом, це – 14 країн, якими укладено

104 угоди щодо оренди сільськогосподарських угідь, при чому 77 угод укладено компаніями з країн Західної Європи. Відповідно до цього, середній розмір угоди складає 25,5 тис. га., з них середня площа угод країн західної Європи – 18,2 тис. га. За аналізованим показником в рейтингу країн світу Україна займає шосту позицію після Конго, Папуа Нової Гвінеї, Індонезії, Бразилії та Південного Судану. Поряд із тим, відмітимо, що економічні суб'єкти України також мають доступ до глобального ринку землі, про що зокрема свідчить повідомлення інформаційного агентства УНІАН [225]. Воно, посилаючись на Міністерство внутрішніх справ Польщі зазначає, що у 2017 році українці придбали близько 23 га землі в цій країні. Окрім цього, в базі Глобальної незалежної моніторингової ініціативи Land Matrix [255] зафіксована як мінімум одна угода, згідно якої один із найбільших агрохолдингів України Група компаній Umlandfarming PLC отримала право на оренду понад 360 тис. га землі в Ростовській області Російської Федерації [255].

Одержані результати дозволяють зробити припущення щодо вагомого впливу глобалізаційних процесів на землекористування в Україні, що спостерігається, незважаючи на дію мораторію на продаж сільськогосподарських угідь. Це, актуалізує проблему обліково-аналітичного відображення земельних трансакцій з іноземними компаніями, а особливо, із їх українськими представництвами. Наявність достовірної інформації такого плану формує з одного боку сприятливі умови для посилення ділових відносин між країнами, а з іншого – дозволяє ідентифікувати найбільш ризиковані, в плані купівлі іноземними компаніями, земельні наділи.

Трактуючи аналіз як один із інструментів управління, який має значний потенціал для підвищення рівня результативності й ефективності господарювання, сформовано загальний алгоритм проведення аналізу в межах порушеної проблеми (рис. 4.5).

Розв'язання завдання, які стоять в процесі реалізації наведеної в алгоритмі послідовності передбачають, серед іншого, розробку пропозицій щодо: збору інформації (форми документів, джерела та процедури отримання інформації); обробки інформації з метою надання їй форми, зручної для використання відповідно до управлінських запитів (визначення методики та засобів забезпечення обробки такої інформації); використання інформації при прийнятті управлінських рішень (обґрунтування переваг, які отримує керівник, приймаючи рішення на основі наявної аналітичної інформації перед керівником, який приймає таке рішення без наявності необхідних даних та рекомендацій).

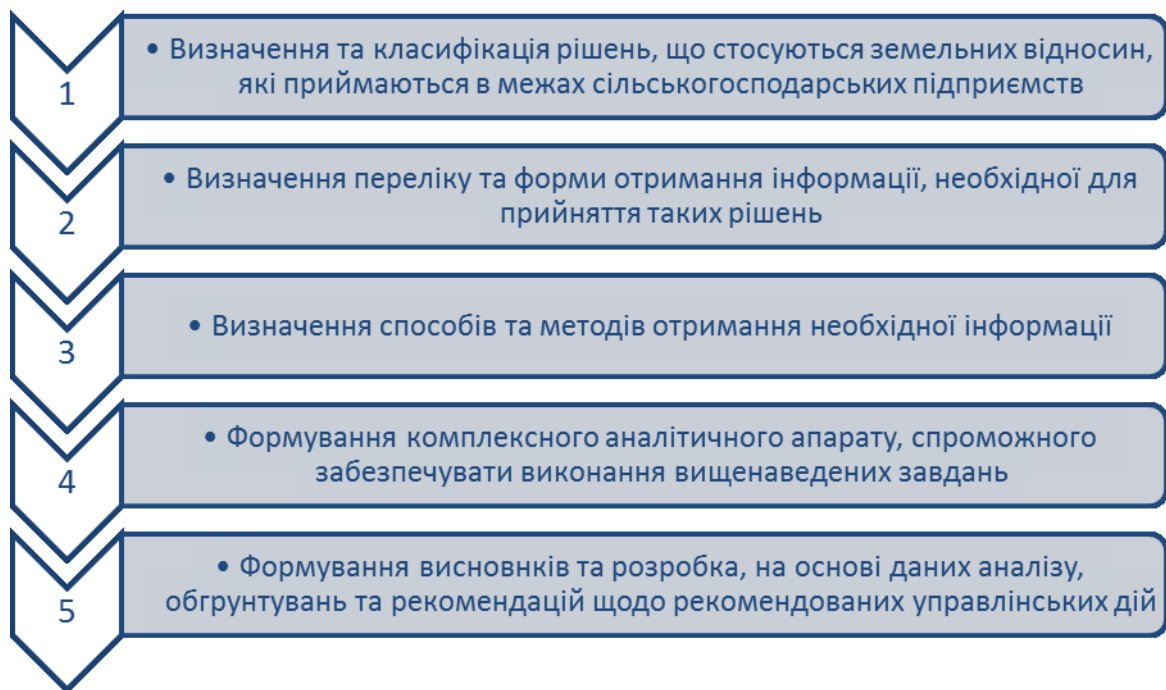


Рис. 4.5. Алгоритм проведення аналізу земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств

Таким чином, інтерпретуючи наведене зазначимо, що дві основні групи рішень, які прямо пов'язані із досягненням сільськогосподарським підприємством максимального економічного ефекту, потребують формування цілісної системи аналізу, яка дозволяє їм отримувати і опрацьовувати інформацію внутрішнього характеру (з метою оптимізації внутрішньофірмового землекористування) та зовнішнього характеру (з метою підвищення імовірності збільшення площі землекористування підприємства на вигідних з економічної та господарської точки зору умовах). Відповідно до цього логічно здійснити умовний поділ аналітичного забезпечення процесів землекористування підприємств аграрного сектора на внутрішній та зовнішній аналіз.

Функціонування аграрних підприємств в ринкових умовах характеризується рядом аспектів, які визначають характер їхніх дій та відносин, в тому числі й з іншими учасниками ринку. Так, відповідно до превалювання принципу свободи підприємницької діяльності, аграрні підприємства володіють повною самостійністю у прийнятті будь-яких рішень, що стосуються виробничо-фінансових процесів діяльності. При цьому, виділимо свободу у виборі напрямів діяльності, ресурсів та партнерів. Відповідно, керівництво підприємства самостійно приймає рішення щодо спеціалізації підприємства, виробничої структури, виробничо-технічного, технологічного та ресурсного забезпечення. В такому аспекті забезпечення сільськогосподарського підприємства земельними ресурсами є одним із головних завдань.

Окрім дотримання принципу свободи підприємницької діяльності, важливим аспектом, який характеризує ринкову економіку є конкуренція. В економічній літературі конкуренція трактується як «змагання між двома та більшою кількістю суб'єктів господарювання за кращі умови функціонування – більша частка на ринку, кращий фінансовий результат діяльності, кращий доступ до ресурсів» [220]. Забезпечення аграрних підприємств земельними ресурсами виступає по суті одним із проявів такої конкуренції, яка в умовах дії мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення обмежується ринком оренди землі.

Таким чином, діяльність сільськогосподарських підприємств в Україні тісно пов'язана із дією ринкових законів, які проявляються на усіх рівнях. Відповідно до цього, важливим завданням аналізу земельних ресурсів є формування комплексної системи інформаційного забезпечення та супроводу процесів прийняття управлінських рішень, спрямованих на набуття конкурентних переваг на продовольчих ринках країни і світу.

Основним об'єктом ринку землі сільськогосподарського призначення є земельні ділянки із відповідною цільовою спеціалізацією. Ці ділянки характеризуються визначеними параметрами, більшість із яких є умовно сталими, зокрема: площа та геометрія ділянки, її нахил та перепади висот, місце розташування та координати місця розташування ділянки, межі ділянки та координати меж, цільове призначення, нормативна та експертна вартість, тип ґрунту та бал бонітету як узагальнений параметр якості землі. Більш детальні параметри якості розглядаються як умовно змінні, зокрема: вміст гумусу та інших органічних і мінеральних речовин; структура ґрунту; рівень забрудненості землі. Окремі дані стосовно ділянки використовуються, виключно, для її ідентифікації. Це прізвище власника та кадастровий номер. В процесі використання, ділянка може набувати інших параметрів, які складають інтерес як для її власника, так і для чинних чи потенційних користувачів, зокрема: доступ до ділянки, наявність та характер під'їзних шляхів, ізолюваність ділянки, історія господарського використання (перелік сільськогосподарських культур, які вирощувалися на ділянці, внесення добрив та засобів захисту рослин, використані агротехнології, зміна якісних параметрів землі). Із перелічених, лише окремі параметри відображені в офіційних документах – акті на право власності, витязі з держкадастру та свідоцтві на право власності, в договорі оренди землі, а також в декларації про сплату земельного податку. Досліджуючи ринок земель сільськогосподарського призначення, науковці [1; 2; 8; 204] виділяють кілька етапів земельної реформи, які детально розглянуто в п. 1.2. Відповідно до цього, якщо на перших етапах реформи спостерігалася тенденція до парцеляції сільськогосподарських угідь, то нині ми спостерігаємо досить інтенсивний процес, спрямований на їх концентрацію.

На підтвердження цього наведено динаміку землекористування найбільших агропромислових підприємств України (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Динаміка та концентрація землекористування найбільших сільськогосподарських підприємств України

№ п/п	Назва агрохолдингу	Розмір земельного банку підприємств, тис. га					
		2012	2013	2014	2015	2016	2016 р. до 2012 р, %
1	UkrLandFarming	532	670	670	654	654	122,9
2	Агропросперіс (NCH)	400	400	400	430	430	107,5
3	Кернел Групп	369	405	405	390	390	105,7
4	Миронівський Хлібопродукт	280	315	320	360	370	132,1
5	Астарта-Холдинг	245	245	245	245	250	102,0
6	Українські аграрні інвестиції	260	260	261	261	220	84,6
7	Мрія Агрохолдинг	295	295	320	180	175	59,3
8	Індустріальна молочна компанія	123	139	137	137	137	111,4
9	Агрейн	100	100	130	130	127	127,0
10	AgroGeneration	52	120	120	120	120	230,8
Всього		2 656	2 949	3 008	2 907	2 873	108,2
Площа сільськогосподарських угідь України, тис. га		41569	41546	41526	41512	41508	99,9
Питома вага десяти найбільших землекористувачів в загальній площі сільськогосподарських угідь України, %		6,4	7,1	7,2	7,0	6,9	0,5

Обсяг землекористування лише десяти найбільших сільськогосподарських підприємств охоплює близько 7% від загальної площі сільськогосподарських угідь країни. І хоча, зважаючи на військові дії та фінансові проблеми окремих підприємств, з 2015 р. розпочалося зменшення земельних банків ряду агрохолдингів, все ж попит на землі сільськогосподарського призначення залишається досить високим.

Зважаючи на присутній у роботі акцент на ринкових відносинах в аспекті сільськогосподарського землекористування, звернемо увагу, що рівень монополізації земельного ринку в масштабах країни є недостатнім для запровадження антимонопольних заходів. Тим не менш, додаткового дослідження потребує встановлення фактів монополізації землекористування окремими агрохолдингами на регіональних ринках землі. Проте, зважаючи на

обмежений доступ до інформації щодо розміщення земельних ресурсів та організаційної структури таких підприємств, дослідження зазначеного аспекту потребує відповідних дій з боку державних контролюючих органів.

Важливим аспектом аналізу земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств з точки зору збільшення земельних ресурсів є інформація щодо витрат на залучення у користування додаткових земельних ділянок. У теорії економічної думки такі витрати мають назву трансакційних, а з точки зору обліково-аналітичного забезпечення їх слід враховувати й відображати за відповідними статтями витрат із прив'язкою до залучених земельних ділянок у випадку успішної реалізації, та віднесенням на загальновиробничі витрати у випадку не досягнення бажаного результату.

Діяльність сільськогосподарських підприємств в сегменті землекористування виражається у кількох формах:

- виробнича діяльність (основна форма) – ведення сільськогосподарської діяльності у галузях рослинництва чи тваринництва, яка передбачає виконання агротехнологічних операцій з вирощування сільськогосподарських культур, в тому числі кормових, а також утримання та відгодівлі сільськогосподарських тварин із метою реалізації рослинницької і тваринницької продукції на внутрішніх чи зовнішніх агропродовольчих ринках;

- інвестиційна діяльність – діяльність, пов'язана із капітальними вкладеннями фінансових та інших видів ресурсів у придбання земельних ділянок чи права користування ними з метою отримання вигоди в процесі їх подальшого використання чи продажу.

Окрім названих, додатковими мотивами для прийняття рішення щодо збільшення площ землекористування для сільськогосподарських підприємств є також визначення відповідного вектору в стратегічному плані розвитку або наявність вільних ресурсів чи можливість їх акумулювання. Відомі також випадки, коли прийняття рішення щодо збільшення земельної площі підприємства приймалися на основі пропозиції землевласників. Таким чином, узагальнений перелік мотивів прийняття рішення щодо залучення додаткових земельних ділянок у користування підприємства включає:

- потреби виробничої діяльності;
- інвестиційний інтерес;
- включення питання нарощення площ землекористування у стратегічний план підприємства;
- наявність вільних чи доступних фінансових та інших ресурсів;
- пропозиція інших землевласників чи землекористувачів.

Інтерпретуючи наведене вище з позиції ринкових відносин відмітимо, що, окрім останнього пункту, всі інші характеризують попит на землю.

Формування пропозиції земельних ділянок сільськогосподарського призначення – це складний процес. Умовою для цього є наявність у суб'єкта власності чи користування права на розпорядження ділянкою. В умовах дії мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, як уже зазначалося, основною формою залучення землі у користування сільськогосподарського підприємства виступає оренда.

Класифікуючи суб'єктів, які володіють правом розпорядження земельними ділянками виділимо їх три основних категорії:

- власники сертифікатів на право власності на землі сільськогосподарського призначення (власники земельних паїв);
- користувачі земель сільськогосподарського призначення, які користуються ними за відповідну плату на основі укладеної угоди, за умови, що таке право прописане в угоді;
- користувачі земель сільськогосподарського призначення, які передали орендовані земельні ділянки в суборенду іншій фізичній чи юридичній особі.

Розподіл договорів оренди за орендодавцями ілюструє рис. 4.6.

В межах Тернопільської області понад 50% землі передано в оренду так званими іншими суб'єктами, близько 10% – фермерськими господарствами і лише 35% – отримувачами паю чи його наступниками. Така ситуація окреслює загальний стан земельних відносин та активності на ринку оренди земель, відповідно до якої, значна частина земель, які перебувають у користуванні сільськогосподарських підприємств перебувають у суборенді.

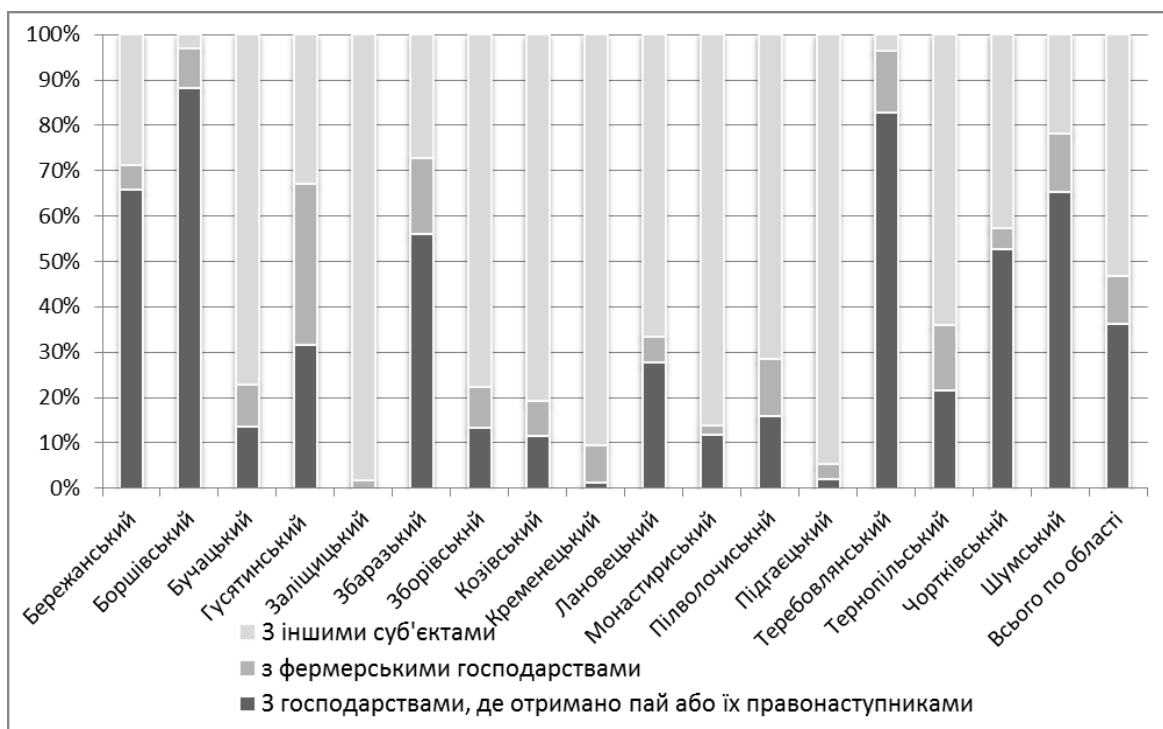


Рис. 4.6. Розподіл угод оренди землі в Тернопільській області за орендодавцями, станом на 01.01.2016 р.

Зауважимо, що така ситуація характерна для більшості районів області. Так, в Заліщицькому, Кременецькому та Лановецькому районах, понад 90% угод було укладено із так званими іншими суб'єктами. Роль фермерських господарств в окреслених процесах є вагомою лише у Гусятинському районі (35%). Понад 50% угод оренди, укладених із безпосередніми власниками земельних паїв чи їх правонаступниками зафіксовано лише в Бережанському, Борщівському, Збаразькому, Терехівському, Чортківському та Шумському районах. Більш детальні параметри орендних відносин подано в таблиці 4.4.

Важливою умовою функціонування ринку оренди земель сільськогосподарського призначення є виявлення оптимального розміру орендної плати, який би задовольняв і орендоотримувачів і орендодавців. В першому випадку значний рівень витрат на оренду землі може бути важливим фактором обмеження прибутковості, у другому – низький рівень орендної плати може стимулювати власника земельного паю змінити орендаря своєї земельної ділянки по закінченню терміну її оренди.

Тобто, в обох випадках діють конкурентні сили, які вимагають узгодження інтересів та оптимізації розміру орендної плати за землю. В даному контексті, відмітимо поступове зростання розміру орендної плати за землю в цілому по області та у розрізі районів.

Таблиця 4.4

Основні параметри орендних відносин у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області у розрізі районів

	Середній розмір орендної плати за землю, грн/га					Питома вага орендної плати за землю в структурі собівартості с. г. продукції				
	2010	2014	2015	2016	2016 р. до 2010 р., %	2010	2014	2015	2016	2016 р. до 2010 р., %
По області	313,4	672,3	1101,3	1721,2	250,4	6,71	5,99	7,39	10,07	150,1
Бережанський	199,6	456,5	822,9	822,5	412,1	6,99	8,60	12,86	9,96	142,4
Борщівський	190,4	755,9	1281,4	1180,2	619,8	6,29	10,63	11,63	8,78	139,7
Бучацький	162,3	393,8	520,3	645,6	397,8	4,77	4,42	3,45	3,33	69,9
Гусятинський	389,1	666,0	1297,7	1946,2	500,2	4,97	3,48	10,79	12,75	256,7
Заліщицький	335,7	560,9	1039,8	1286,9	383,4	7,51	4,82	5,33	6,39	85,2
Збаразький	371,6	832,3	1300,6	1725,5	464,3	10,13	9,85	10,49	9,91	97,9
Зборівський	247,4	614,1	988,0	2192,1	886,1	7,10	7,72	9,99	18,18	255,9
Козівський	282,1	586,8	734,0	1968,6	697,7	6,84	7,74	6,75	13,98	204,4
Кременецький	365,6	576,8	1196,5	2663,7	728,7	9,86	3,92	9,67	22,78	231,0
Лановецький	344,7	670,3	1136,2	1736,8	503,9	6,85	7,28	7,24	9,80	143,1
Монастирський	158,6	327,2	222,9	1321,8	833,6	4,92	3,57	3,37	16,11	327,3

Підволочиський	462,7	823,2	1427,0	2037,9	440,4	8,29	7,42	6,75	12,33	148,7
Підгаєцький	241,7	534,8	1099,8	1647,0	681,5	4,64	7,67	18,22	21,94	473,1
Теребовлянський	329,6	612,6	756,1	1166,1	353,8	8,82	5,97	5,68	6,18	70,1
Тернопільський	326,2	773,5	1422,6	1957,8	600,2	6,37	4,91	5,28	6,16	96,8
Чортківський	329,0	851,9	1508,5	1687,8	513,0	7,12	9,23	10,93	12,66	177,8
Шумський	226,2	919,5	1205,6	2420,2	1069,7	6,08	6,53	3,37	10,80	177,6

Така обставина обумовлює підвищення зацікавленості власників паїв у передачі землі в оренду, навіть за умови, що раніше вони обробляли свою землю самі. Поряд із тим, відмітимо також зростання питомої ваги витрат на оренду землі у структурі собівартості продукції, що спостерігається в цілому по області, а також у майже всіх районах. Головною умовою зростання вартості оренди землі є індексація її нормативної грошової оцінки. При цьому, ключову роль відіграє законодавчо встановлений мінімальний розмір орендної плати за користування земельною ділянкою сільськогосподарського призначення, що становить 3% від нормативної грошової вартості. Результати аналізу стану виплати орендної плати сільськогосподарськими підприємствами Тернопільської області з точки зору цього показника наведено у табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Структура укладених договорів оренди за розміром орендної плати у % від нормативної грошової оцінки, шт.

		Розмір орендної плати за землю у % від нормативної оцінки				
		до 3%	3%	4-5%	6-7%	більше 7%
1	Бережанський	1246	7078	4303	104	93
2	Боршівський	7	20519	1309		
3	Бучацький	4548	10750	161	1155	
4	Гусятинський		18187	1106	115	
5	Заліщицький	84	15795	202		
6	Збаразький		17478			
7	Зборівський	2583	15709			
8	Козівський	4805	9946			
9	Кременецький	29	7766	3083	166	632
10	Лановецький	3948	9958			
11	Монастирський	4925	2757	8122		
12	Підволочиський	2477	10839	2468	301	
13	Підгаєцький		7925			
14	Теребовлянський	810	18526			
15	Тернопільський		878	11547		
16	Чортківський	6809	12736		231	324
17	Шумський		14521			
Всього по області, шт		32271	201368	32301	2072	1049
Всього по області, %		12,0	74,8	12,0	0,8	0,4

За переважною більшістю угод, встановлено нормативно затверджений мінімальний розмір орендної плати – 3% (74,8%). Поряд із тим, значна частина угод (12%) характеризуються рівнем орендної плати, нижчим за мінімум. Окрім того, понад 13% угод передбачають орендну плату вище встановленого мінімуму. З них, найбільше – 12% передбачають орендну плату в розмірі 4–5% від нормативної грошової оцінки землі, 0,8% – в розмірі 6–7%, 0,4% – в розмірі більше за 7%.

Наявність угод з рівнем орендної плати, вищим за мінімальний рівень характеризує ринок оренди землі як конкурентний, оскільки підвищення орендної плати є одним із інструментів конкурентної боротьби за земельну ділянку. Поруч із тим, фактором, що впливає на встановлення орендної плати вище за 3% є велика кількість угод суборенди землі.

Угода оренди земельної ділянки сільськогосподарського призначення є значимим документом, який виконує важливу регулюючу та обмежуючу функцію на ринку землі. Зважаючи на наявність максимального терміну дії такої угоди (10 років), право набуття користування землею можна характеризувати як тимчасове. Цей факт обумовлює досить високу динамічність ринку. По Тернопільській області зокрема найбільше угод (50%) було укладено саме на термін 8–10 років (рис. 4.7), понад 20% – на термін до 7 років, на 7 і більше 10 років укладалося трохи більше 10% угод.

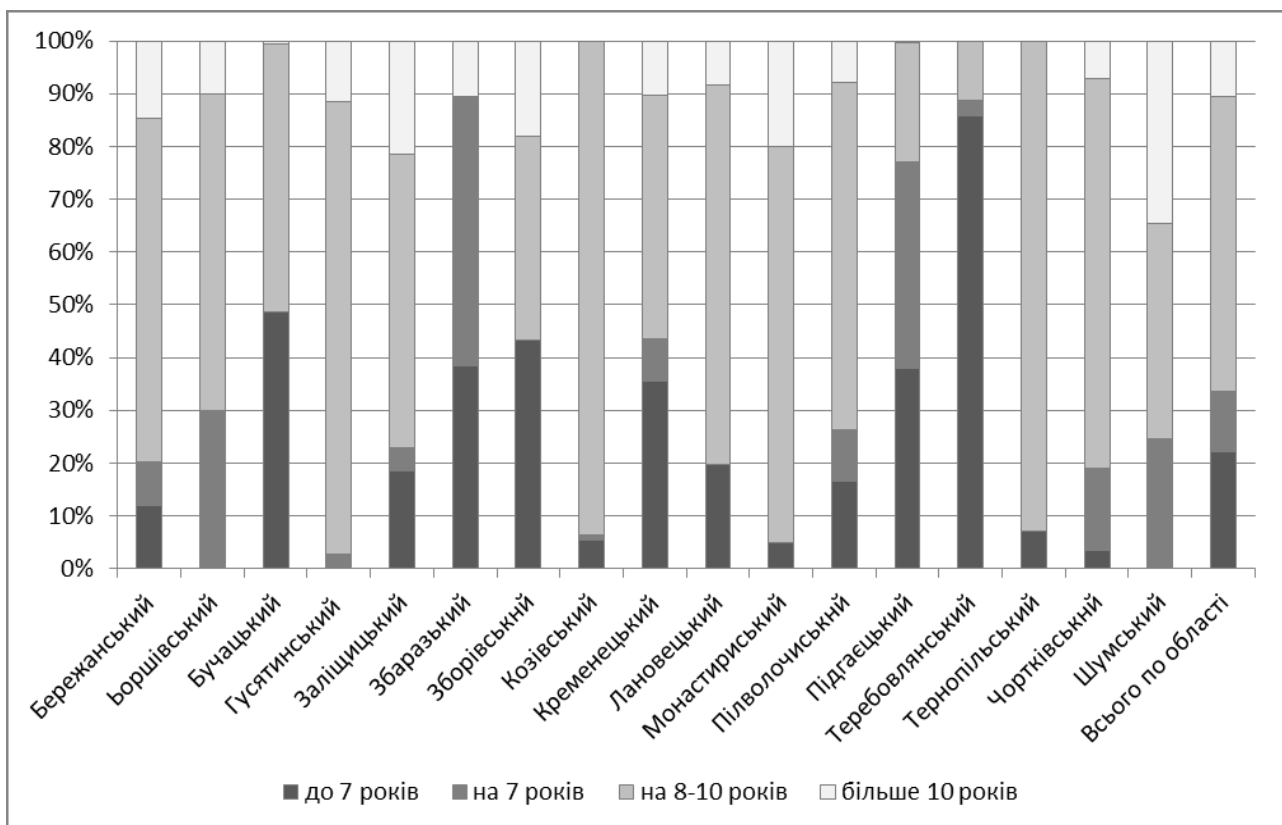


Рис. 4.7. Розподіл укладено договорів оренди за строками їх дії, шт.

Як і у випадку із розподілом орендодавців, в області наявна суттєва диференціація термінів угод оренди землі за районами. Так, у Тереховлянському районі переважають короткострокові угоди (понад 85% від загальної кількості), Більше 30% короткострокових угод зафіксовано також у Буцацькому, Збаразькому, Зборівському, Кременецькому та Підгаєцькому районах. Значний обсяг угод, укладених терміном на 7 років зафіксовано лише у Збаразькому (50%), Підгаєцькому (38%), Борщівському (29%) та Шумському (24%) районах. Більше 20% довгострокових угод на термін понад 10 років укладено у Заліщицькому, Монастириському та Шумському районах. В цілому, переважання короткострокових угод (терміном на 7 і менше років) характерні лише для Збаразького, Підгаєцького і Тереховлянського районів.

З точки зору права, земельна ділянка сільськогосподарського призначення може мати два статуси: ділянка в оренді, та ділянка не в оренді. У першому випадку, укладення угоди про оренду, фактично виключає пропозицію ділянки на ринку, якщо інше не прописане в умовах угоди, на термін її оренди. В другому випадку, навіть за відсутності прямої пропозиції щодо її оренди від власника, пропозиція земельної ділянки фіксується.

З аналітичної точки зору, підприємству, яке розглядає можливість залучення додаткових земельних ресурсів, важливо володіти інформацією щодо статусу наявних на цільовому ринку земельних ділянок та його параметрів. Наявність такої інформації дозволяє структурувати ринок оренди землі на три основні сектори:

- первинний ринок – на якому пропозицію земельних ділянок формують власники земельних паїв, які не перебувають в оренді;
- вторинний ринок земельних ділянок, термін оренди яких спливає або виникають умови для розірвання угоди;
- вторинний ринок суборенди земельних ділянок, на якому пропозиція формується не власником, а користувачем ділянок, якщо умови договору не забороняють таких дій.

Таким чином, пропозиція земельних ділянок на ринку земель сільськогосподарського призначення формується землевласниками та землекористувачами, вона характеризується параметрами земельних ділянок та лімітується умовами договору. Відповідно до цього, важливим завданням аналізу земельних ресурсів є моніторинг, акумулювання, систематизація та опрацювання інформації про параметри землевласників, землекористувачів, земельних ділянок та умов договору.

Іншою стороною відносин у системі купівля-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення чи права їх оренди є сільськогосподарські підприємства – орендарі, які формують попит аналізованого сектору земельного

ринку. В контексті взаємодії попиту і пропозиції основну роль відіграє об'єкт обміну – з однієї сторони – земельна ділянка із визначеними параметрами, а з іншої – комерційна пропозиція щодо купівлі права на користування нею. При цьому параметри попиту окрім розміру орендної плати за землю диференціюються наступними факторами:

- умовами виплати орендної плати (форма і терміни виплати, можливість індексації виплат тощо);
- досвідом діяльності підприємства на цільовому ринку;
- залученням підприємства до соціальних проектів громади цільового ринку;
- особисті зв'язки (родинні, дружні, сусідські тощо);
- інший вплив – PR, фізичний тиск, використання адміністративного, політичного чи судового впливу.

Для підприємства, що здійснює аналіз земельних ресурсів в контексті пошуку можливості збільшення земельної площі вище наведений перелік становить важливу інформаційну складову щодо конкуренції за доступ до земельних ділянок.

Аналіз поведінки сільськогосподарських підприємств в процесі пошуку, моніторингу та залучення в оборот додаткових земельних ресурсів дав змогу класифікувати моделі такої поведінки (рис. 3.8).

Класифікація заснована на оцінках послідовності дій агропідприємств, отриманих з відкритих та експертних джерел, а також емпіричним шляхом.

Реалізація будь-якої із наведених моделей поведінки передбачає організацію відповідних процесів із належним відображенням в управлінському, бухгалтерському та фінансовому обліку. Важливо, щоб інформаційно-аналітична діяльність у даному напрямку була інтегрована і структурована відповідно до процесів, форм документів та відповідальних посадових осіб.

Для забезпечення такого виду діяльності пропонуємо блок-схему обліково-аналітичного забезпечення управління земельними ресурсами сільськогосподарських підприємств (рис. 4.8, Додаток Ф), яка охоплює операції сільськогосподарських підприємств, пов'язані із відносинами з пайовиками (оприбуткування земельних ділянок, відображення даних за умови зміни власника, моніторинг відносин із землевласниками та вибуття земельної ділянки), розрахунками по земельних ділянках, зокрема розрахунки по оренді та сплаті земельного податку, а також технологічні операції (операції із меліорації земельних ділянок; проведення агрохімічних операцій із розкислення ґрунтів, з укріплення схилів, вжиття інших агрохімічних та антиерозійних заходів; а також виробничі операції).



Рис. 4.8. Класифікація моделей поведінки сільськогосподарських підприємств на ринку оренди землі

Особливістю блок-схеми є її інтегрованість із процесами моніторингу земельних ресурсів. Вказаний блок дуже важливий з огляду на невизначеність і мінливість земельних відносин та земельної політики в Україні. Формування цілісної аналітичної бази щодо площі, структури, якості, користування та результатів використання угідь є необхідною умовою підвищення ймовірності залучення в обіг високопродуктивних земельних ділянок для забезпечення потреб виробництва чи реалізації інших мотивів поведінки сільськогосподарських підприємств на ринку землі.

В межах наведеної блок-схеми відмітимо потребу у формуванні спеціальних аналітичних документів та форм, які б сприяли формуванню такої інформації, її систематизації, структуризації та якісному використанню. Відповідно до цього, до переліку документів, які повинні забезпечити внутрішні та зовнішні потреби сільськогосподарського підприємства, зокрема віднесено:

- реєстри земельних ресурсів, реєстри земельних ділянок, реєстри власників земельних ділянок – в них повинні узагальнюватися усі доступні облікові, фінансові, управлінські та аналітичні дані, для забезпечення комплексності та підвищення аналітичності інформації;

- портрети землезабезпеченості та землекористування, портрети землевласників, земельні профілі та ін. Їх основне призначення – формування цілісного уявлення про об'єкти та суб'єктів земельного ринку щодо їх сильних і слабких сторін та історії відносин з метою формування відповідної тактики управлінських дій в процесі ведення переговорів, формування комерційної пропозиції;

- різного роду резюме (щодо правових особливостей земельних ділянок, щодо поведінки землекористувачів, щодо якості і придатності земельних угідь і т.д.). Призначення таких документів – узагальнена, лаконічна інформація, призначена для керівників, для прийняття рішення щодо земельних ресурсів. Вона повинна носити аналітично-описовий характер і розкривати ті аспекти, які не відображаються з допомогою цифр та показників;

- картка земельної ділянки – документ, що акумулює усі процеси та операції, пов'язані із земельною ділянкою, за рахунок їх відповідної раціональної фіксації.

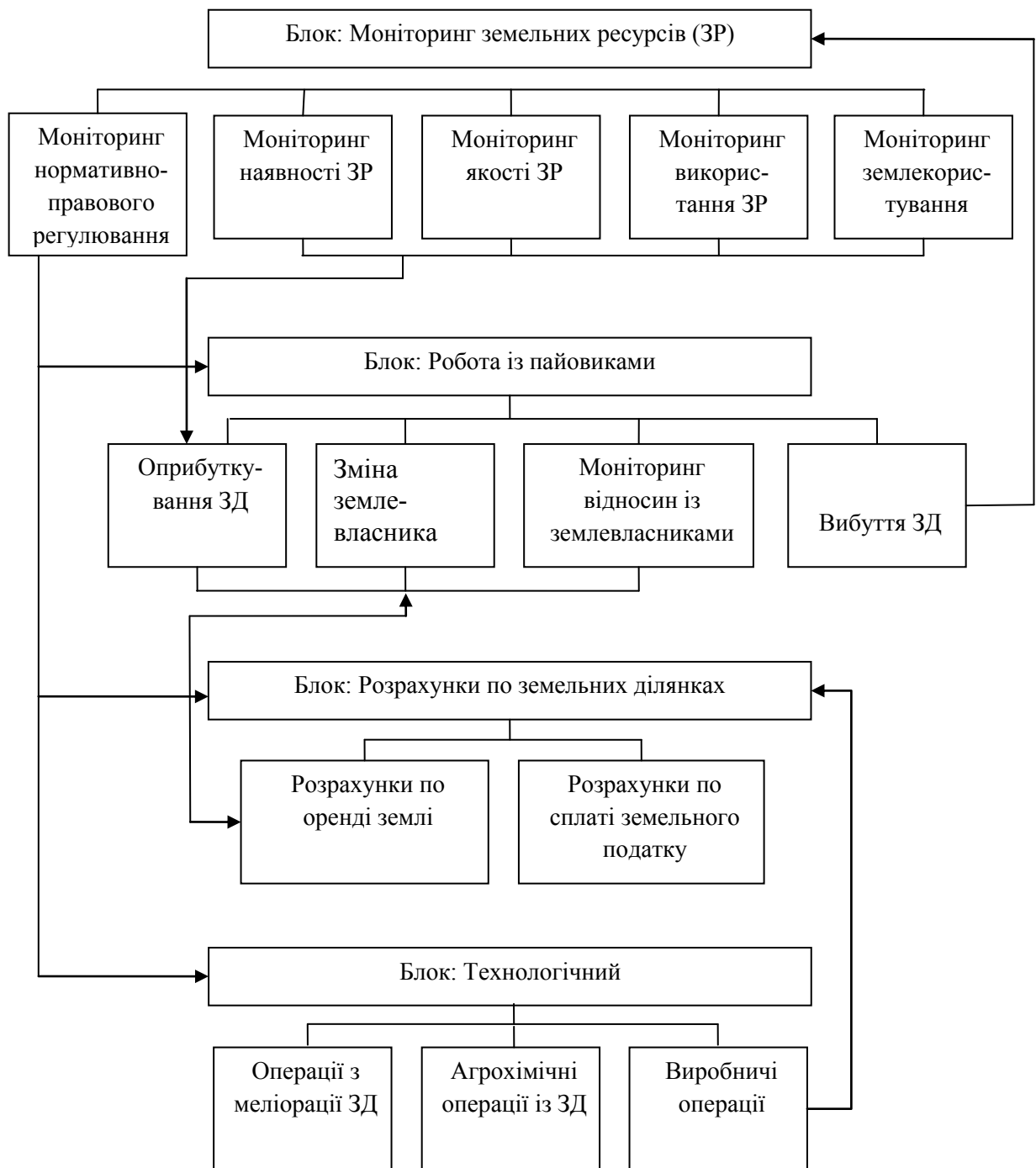


Рис.4.9. Блок схема обліково-аналітичного забезпечення управління земельними ресурсами сільськогосподарських підприємств

Основою для реалізації такої блок-схеми є чіткий розподіл обов'язків між службами та посадами, який стосується тієї чи іншої операції. Відповідно, у пропонуваному переліку відповідальних посадових осіб – спеціалісти земельних відділів, бухгалтера, юристи, агрономи, представники виробничих підрозділів.

Використання пропонуваної блок-схеми сприятиме створенню єдиної інформаційної бази щодо землекористування із високими аналітичними можливостями – здатністю здійснювати аналітичні вибірки за будь-якими параметрами

(термін оренди, розмір орендної плати, обсяг витрат на агротехнологічні операції, обсяг матеріальних витрат на конкретну ділянку тощо). Наявність такої інформації дозволяє відстежувати ефективність використання не тільки сільськогосподарських угідь у сукупності, чи, максимум, за посівними площами, а й окремо – за виділеним полем чи окремою земельною ділянкою.

Можливість відстеження економічного ефекту від використання земельної ділянки формує додаткові інструменти щодо раннього виявлення відхилень від запланованих показників та їх швидкого усунення. Додатковим інструментом для реалізації вказаних дій є комплексна автоматизація сільськогосподарського виробництва у поєднанні із сучасними зчитувачами пристроями (датчиками, чіпами тощо) та використанням безпілотних літальних апаратів як сканерів. В даному контексті, поєднання здобутків науково-технічного прогресу та обліково-аналітичної діяльності є важливим фактором розвитку сільськогосподарських підприємств та однією із умов досягнення ними високого рівня конкурентоспроможності, в тому числі й на ринку земельних ресурсів.

Таким чином, діяльність сільськогосподарських підприємств тісно переплетена із ринковим середовищем, яке охоплює продуктові ринки, ринки фінансових і трудових ресурсів і, особливо в теперішніх умовах, ринок землі сільськогосподарського призначення. Відповідно до цього, перед керівниками підприємств стоять важливі завдання, які потребують комплексного обліково-аналітичного супроводу управлінських рішень в контексті оптимізації використання наявних сільськогосподарських угідь та залучення додаткових земельних ділянок. На даний час ринок земель сільськогосподарського призначення висококонкурентний, що проявляється через значний інтерес до землі в Україні з боку як транснаціональних корпорацій так і вітчизняних великих агрокомпаній. У цьому зв'язку, важливим інструментом керівника стає комплексна аналітична система, зорієнтована на оперативну фіксацію операцій із земельними ділянками та гнучка система управлінських звітів, які повною мірою відображають потребу керівника у необхідній інформації.

ВИСНОВКИ

У результаті роботи над монографією обґрунтовано напрями розвитку та удосконалення обліку та аналізу операцій із земельними ресурсами у сільськогосподарських підприємствах в умовах становлення ринку земель сільськогосподарського призначення. Отримані результати дали змогу зробити такі висновки:

1. Земельні ресурси як важлива категорія в системі суспільних та виробничих відносин характеризуються спектром ознак складу земель, галузевих особливостей, суб'єктів права власності, належності та ін. Ці ознаки формують основу для обліку та аналізу земельних ресурсів, що відображаються як об'єкт основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості, а також орендних відносин. При цьому чітка ідентифікація земельної ділянки як об'єкта обліку дозволяє чітко структурувати інформаційно-аналітичний процес при здійсненні операцій із землеволодіння, землерозпорядження і землекористування.

2. На розвиток бухгалтерського обліку значний вплив мали земельні реформи, які здійснювались в той чи інший період. Вони створювали запити щодо форми і змісту обліково-аналітичної інформації і спрямовували розвиток методики обліку та аналізу земельних ресурсів. Зважаючи на відсутність послідовності і тривалих господарських та обліково-аналітичних традицій функціонування сільськогосподарських підприємств в умовах вільного ринку землі, важливими залишаються питання формування цілісного алгоритму обліку та аналізу земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств, забезпечення раціональної системи документування процесів землекористування та доповнення аналітичного процесу, які б повною мірою відображали реальний організаційно-правовий стан земельних ресурсів в контексті еволюції земельних відносин.

3. Доповнена система аналітичних рахунків до субрахунків 101 «Земельні ділянки», 100 «Інвестиційна нерухомість», 122 «Права користування майном» та позабалансового рахунка 011 «Орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення» забезпечить оптимізацію процесів збору, накопичення та передачі інформації про земельні ділянки. Таке доповнення враховує специфічні особливості земельних ділянок та забезпечує повноту їх відображення в регістрах бухгалтерського обліку. При цьому спільний підхід до формування таких аналітичних рахунків створює методичну основу, яка за умови зміни правового статусу земельних ділянок дозволяє формувати аналітичну інформацію щодо них у максимально повному обсязі.

4. Згідно з чинною нормативно-правовою базою в Україні відсутній комплекс спеціалізованих форм документів, які б могли повною мірою відображати операції, пов'язані з купівлею-продажем земель сільськогосподарського призначення та їх подальшим використанням і обігом. Розроблені та удосконалені такі первинні документи та реєстри аналітичного обліку для відображення стану та статусу земельних угідь, як Акт приймання-передачі сільськогосподарської ділянки (паю), Картка обліку руху земельних ділянок сільськогосподарського призначення, Реєстр власників земельних ділянок (паїв), що дозволить доповнити систему документообігу земель сільськогосподарського призначення.

5. В межах сформованого універсального алгоритму обліку землекористування в сільськогосподарських підприємствах структуровано можливі варіанти обліку земельної ділянки залежно від її правового, майнового чи господарського статусів. Це дозволяє чітко простежувати послідовність дій бухгалтера при виборі способу обліку земельної ділянки сільськогосподарського призначення. Пропонований алгоритм формує основу для забезпечення автоматизації обліку земельних ресурсів, відповідно до чого вибір того чи іншого способу оформлення земельних ділянок зумовлює логічну послідовність подальших дій та пропонує визначений набір обліково-аналітичних інструментів. Він дозволяє зменшувати методичну прив'язку системи обліку земель аграрних підприємств до дії мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення.

6. Сформована комплексна система показників аналізу земельних ресурсів забезпечує вивчення параметрів структури, продуктивності, ефективності та сталості таких ресурсів. Запропонована систематизація аналітичного апарату дослідження передбачає періодизацію етапів проведення аналізу, підбір джерел інформації щодо стану земельних ресурсів, групування методів та засобів обробки інформації і класифікацію методів аналізу. Сукупно розроблена методика аналізу земельних ресурсів володіє достатнім потенціалом для систематизації та опрацювання значних масивів даних щодо стану об'єкта дослідження.

7. Сільськогосподарські підприємства України мають достатній рівень забезпечення земельними ресурсами, які характеризуються раціональною структурою та параметрами якості, що сприяє високоефективній господарській діяльності. Система землекористування сформувалася на основі трансформаційних процесів у межах земельної реформи, для якої характерними є стримана динаміка і значні диспропорції щодо параметрів землекористування у сільськогосподарських підприємств. Для більшості аграрних підприємств властивий достатньо високий рівень економічної ефективності землекористування, який, проте, характеризується спадними тенденціями.

8. На основі аналізу структури земельного ринку, характеристики об'єкта обігу – землі й оцінки параметрів пропозиції і попиту земельних ресурсів встановлено концептуальні моделі поведінки сільськогосподарських підприємств у процесі забезпечення господарської потреби у земельних ресурсах. Зважаючи на відсутність цілісної методики аналізу земельних ресурсів аграрних підприємств в умовах функціонування ринку оренди, а в перспективі – повноцінного ринку земель сільськогосподарського призначення, запропонована блок-схема обліково-аналітичних операцій при управлінні земельними ресурсами доповнює існуючі процеси за рахунок вирішення завдань з моніторингу земельних ресурсів, а також структуризації та узгодження процесів, пов'язаних із пайовими відносинами, розрахунками за земельні ділянки і супровід агротехнологічних операцій.

Реалізація зазначених пропозицій сприятиме налагодженню ведення на підприємствах бухгалтерського обліку та аналізу земельних ресурсів в умовах становлення ринку земель сільськогосподарського призначення в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреева Г. І., Андреева В. А. Організація і методика економічного аналізу : навчальний посібник. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. 353 с.
2. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : підручник. Київ : КНЕУ, 2013. 779 с.
3. Балюк С. А., Медведєва В. В. Про стан родючості ґрунтів України : національна доповідь: Мінагрополітики, Центрдержродючість, НААНУ, ННЦ ІГА ім. О. Н. Соколовського, НУБіП, 2010. С. 111.
4. Бездушна Ю. С. Нормативні засади структуризації економіки як передумова розробки галузевих стандартів бухгалтерського обліку // Облік і фінанси АПК, 2010. № 2. С. 17–20.
5. Безуглий М. Д. Сучасний стан реформування аграрно-промислового комплексу України. К.: Аграрна наука, 2012. 48 с.
6. Белінська С. М. Методичні засади обліку земельних ресурсів // Агросвіт, 2015. № 8. С. 46–49.
7. Белінська С. М. Теоретичні засади бухгалтерського обліку землі // Бізнес-навігатор [Науково-виробничий журнал]. 2015. № 1 (36). С. 168–173.
8. Белінська С. М. Методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка», 2015. № 3. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3915>. (Дата звернення : 2.10.2017).
9. Березок С. В., Пронько Л. М. Вартість і капіталізація підприємств та методи їх оцінки // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2011. Вип. 8. С. 384–391.
10. Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь. Французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: В 2-х тт. – Т. I : М.: Междунар. отношения, 1994. 787 с.
11. Бінчаровська Т. А. Актуальні питання обліку земель сільськогосподарського призначення // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнародною участю (Тернопіль, 30 березня 2017 р.). Тернопіль : Крок, 2017. С. 14–15

12. Бінчаровська Т. А. Документальне оформлення операцій із земельними ресурсами в умовах функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення // Інноваційна економіка. 2018. № 3–4 (74). С. 176–189.

13. Бінчаровська Т. А. Землі сільськогосподарського призначення як об'єкт бухгалтерського обліку // Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Тернопіль, 27 жовтня 2017 року). Тернопіль : ФОП Осадца О. В, 2017. С. 139–140.

14. Бінчаровська Т. А. Історичні передумови бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств // Бізнес Інформ. 2017, Випуск 9. С. 284–289.

15. Бінчаровська Т. А. Концептуальні основи відображення земельних ресурсів у бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2016. Випуск 4. С. 36–39.

16. Бінчаровська Т. А. Напрями адаптації аналітичного апарату сільськогосподарських підприємств до вимог земельного ринку // Економічний аналіз, 2018. Том 28. № 1. С. 294–302.

17. Бінчаровська Т. А. Нормативне забезпечення бухгалтерського обліку земельних відносин // Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій: колективна монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В. , 2017. С. 161–175.

18. Бінчаровська Т. А. Облік і відображення земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств: МСБО та світовий досвід // Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: міжнародна наукова конференція (Житомир, 20–21 жовтня 2017 р). Житомир : видавництво ЖДТІ, 2017. С. 20–22.

19. Бінчаровська Т. А. Теоретичні засади бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств // Перспективи розвитку аграрного сектору економіки в умовах глобалізації: матеріали Восьмої міжнародної науково-практичної молодіжної інтернет-конференції. (Київ, 30 вересня 2017 р.). Київ : ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 21–24.

20. Бінчаровська Т. А. Теоретичні підходи до тлумачення економічної сутності об'єктів земельних відносин: землі, земельних ресурсів та земельних ділянок // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання. 2017. № 10. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5823>.

21. Бойко Л. М. Регулювання земельних відносин у сільському господарстві : монографія. Київ: ІАЕ, 2011. 316 с.

22. Болюх М. А. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
23. Большаков С. І. Оцінка вартості активів в міжнародній та українській практиці // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Управління інноваційно-інвестиційною діяльністю», 2011. № 2. С. 161–164.
24. Броцак І. С. Моніторинг ґрунтів, шляхи покращення родючості та екологічної безпеки земель тернопільської області : монографія. Тернопіль: Видавн.-поліграф. центр «Економічна думка», 2013. – 160 с.
25. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
26. Бруханський Р. Ф., Одинак Т. А. Облікова оцінка земельних ресурсів: міжнародна практика // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: тези доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції. (Одеса, 26 травня 2016 р.). Херсон : Грінь Д. С., 2016. С. 183–185.
27. Бруханський Р. Ф., Хомин І. П. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 452 с.
28. Бруханський Р. Ф., Шандрук С. К. Обліково-соціальні параметри диференціації та забезпечення стратегій аграрних підприємств // Науковий вісник Полісся. 2016. № 4 (8), ч. 2. С. 247–252.
29. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 384 с.
30. Бруханський Р. Ф., Железняк Н. В., Хомин І. П. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 452 с.
31. Булгаков А. О. На шляху до земельного кодексу УРСР від 29.11.1922 року // Право і суспільство, 2015. С. 8–14.
32. Бурлака Н. І. , Ходаківська О. В. Земельні відносини у сільському господарстві: регіональний вимір : [монографія]. К. : ІАЕ, 2012. 242 с.
33. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів Мінагрополітики та ДПА України. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2004. Т. 2. 496 с.
34. Винограденко С. О., Васильєва В. Ю., Олійник Т. І. Вплив оцінки земель сільськогосподарського призначення на ефективність діяльності підприємства // Інноваційна економіка, 2014. № 2. С. 44–48.
35. Вініченко І. І., Сорока Ю. О. Ефективність використання ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств. Інвестиції : практика та досвід, 2015. № 22. С. 34–37.

36. Водний кодекс України: від 06.06.1995 № 213/95-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу: : <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=213/95-вр>.

37. Волошин Р. В., Заставнюк Л. І. Розвиток аграрного підприємництва у контексті земельних трансформацій // Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопіль, ТНЕУ, 2010. Вип.7. С. 39–42.

38. Воляк Л. Р. Обліково-аналітичне забезпечення управління нарощенням асиміляційних можливостей відтворення природно-ресурсного потенціалу // Облік і фінанси. 2015. № 3 (69). С. 14–19.

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

40. Вязов Г. Б. Эффективность использования земельных ресурсов экономики региона: методика оценки, анализ, типология социально-экономические явления и процессы // Социально-экономические явления и процессы. 2014. Т. 9. № 9. С. 19–25.

41. Гаража О. П. Вартість та її види в експертній грошовій оцінці земель Інноваційний розвиток економіки: вітчизняна та світова практика: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 20–21 травня 2016 року). ГО «Львівська економічна фундація». – У 2-х частинах. Львів: ЛЕФ, 2016. Ч. 1. 112 с.

42. Гаража О. П. Види та показники ефективності використання сільськогосподарських угідь в управлінні земельними ресурсами України// Економіка і суспільство. 2016. Вип. 3. С. 52–60.

43. Гетьман О. О., Шаповал В. М. Економіка підприємства: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.

44. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія]. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

45. Голуб Н. О. Документальне забезпечення обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення // Збірник наукових праць таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки), 2013. № 3. С. 52–56.

46. Голуб Н. О. Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2011. 20 с.

47. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2009. 256 с.
48. Греков В.О. Охорона родючості ґрунтів : науковий збірник. К. : Державний технологічний центр охорони родючості ґрунтів, 2010. Вип 6.
49. Гузар Б. С. Удосконалення оцінки, обліку та контролю використання земельних ресурсів у ринкових умовах // Економіка АПК, 2009. №6. С. 95–103.
50. Гузар Б. С. Формування звітності по земельних ресурсах сільськогосподарського призначення // Міжнародний науково-виробничий журнал «Економіка АПК», 2010. № 7. С. 64–67.
51. Гулінчук Р. М. Методичні основи оцінки потенціалу та ефективності використання земель сільськогосподарського призначення // Збалансоване природокористування, 2015. № 2. С. 107–113.
52. Гуторов О. І. Оцінка земельних ресурсів та ефективності інвестицій : Монографія. Х. : Харк. нац. аграр. ун-т. 2006. 370 с.
53. Гуторов О. І. Оцінка земель і ресурсного потенціалу в сільському господарстві: теоретичні та практичні підходи : монографія / О. І. Гуторов, І. О. Шарко / Харк. нац. аграр. ун-т ім. В. В. Докучаєва. – Х.: ХНАУ; Вид-во «Точка», 2012. – 255 с.
54. Гуторов О. І. Проблеми сталого землекористування у сільському господарстві: теорія, методологія, практика: монографія. Харків: «Едема», 2010. 405 с.
55. Данкевич А. Є. Світовий досвід оренди земель // Економіка АПК. Міжнародний науково-виробничий журнал, 2007. № 3. С. 138–142.
56. Данкевич В. Є. Вплив глобалізації на ринок земель сільськогосподарського призначення // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. 2014. № 4. С. 117–123.
57. Данкевич В. Є. Переваги і ризики надконцентрації агропромислового виробництва та земельних ресурсів: економічний, екологічний та соціальний аспект // Agricultural and resource economics: international scientific e-journal, 2016. Vol. 2. № 3. С. 60–74. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/areis_2016_2_3_8.
58. Данкевич В. Є. Стан використання орендованих земель та дотримання договірних зобов'язань інвесторами // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету, 2012. № 2(2). С. 19–26.
59. Данкевич В. Є. Формування земельних масивів агрохолдингів // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз, 2015. Вип. 2. С. 143–152.

60. Дворецький А. М. Оцінка вартості відновлення родючості ріллі аграрних підприємств. Дис. на здоб. ... канд. екон. наук за спец: 08.00.04 – Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). К. : КНЕУ. 2012.
61. Дипиаса С. А. (младший), Экклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности: как вернуть доверие общества. М.: Альпина Паблишер, 2003. 211 с.
62. Додонова М. В., Бунчук Н. А. Методические подходы к отражению земель сельскохозяйственного назначения в синтетическом учете и финансовой отчетности предприятий [Электронный ресурс] // Экономические науки. Учет и аудит. Режим доступа : http://www.rusnauka.com/22_PNR_2009/Economics/49965.doc.htm.
63. Економічний довідник аграрника / за ред. Ю. Я. Лузана, П. Т. Саблука. – К. : Преса України, 2003. 800 с.
64. Євдокимов В. В., Легенчук С. Ф., Грицишен Д. О., Баришнікова О. М. Інтегрована звітність підприємств : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2014. 180 с.
65. Єфременко О. В. Інвестиційна нерухомість та її визнання з метою обліку // Економіка, фінанси, право, 2015. С. 19–21.
66. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.
67. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту // Облік і фінанси АПК, 2012. № 2. С. 14–22.
68. Жук В. М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин // Агроінком, 2011. № 7–9. С. 116–121.
69. Жук В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки. Вінниця : ВНАУ, 2012. Випуск 1(56). С. 37–47.
70. Жук В. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення // Запровадження МСФЗ в Україні проблеми та перспективи для аграрного сектору. VII Міжнародна науково-практична конференція. ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, 25 листопада 2011 р.: збірник тез та виступів. К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2011. 438 с.
71. Жук В. М. Фізіократична основа побудови обліку сільськогосподарської діяльності // Агроінком, 2010. № 7 С. 57–62.

72. Жук В. М., Третяк А. М., Рудченко Ю. С. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК // Облік і фінанси АПК. 2005. № 3. С. 13.

73. Залізко В. Д. Шляхи підвищення ефективності виробничих ресурсів сільського господарства України у контексті зміцнення економічної безпеки // Економіка АПК. 2014. № 10. С. 19–26.

74. Замула І. В. Методологічні засади бухгалтерського обліку складових природо-ресурсного потенціалу // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки», 2011. № 2 (56). С. 90–94.

75. Замула І. В. Проблеми відображення в бухгалтерському обліку природних ресурсів / І. В. Замула. // Вісник ЖДТУ. Економічні науки, 2007. № 3. С. 23–30.

76. Замула І. В. Розвиток еколого-економічної думки та її вплив на бухгалтерський облік // Вісник ЖДТУ, 2010. С. 26–31.

77. Захоплені Росією українські території складають приблизно 44 тисячі квадратних кілометрів. [Електронний ресурс]. Режим доступу : https://dt.ua/POLITICS/poroshenko-ozvuchiv-ploschu-okupovanih-teritoriy-186203_.html.

78. Здан С. І. Історичні передумови бухгалтерського обліку нарахування та сплати податку з землі // Вісник ЖДТУ серія: Економічні науки, 2012. С. 93–95.

79. Здан С. І. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку землі та рентного доходу, або без наказу немає обліку // Вісник Запорізького національного університету. 2012. С. 89–95.

80. Земельний кодекс України : Закон України від 25 жовтня 2001 року № 2768-III. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://code.leschishin.org/lc/lc05.php>.

81. Землі. Терміни та визначення: ГОСТ 26640-85 (СТ СЭВ 4472-84) від 28.10.1985 № 3453 (не застосовується на території України) [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v3453400-85>.

82. Ільчак О. В. Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства. Дис. на здобуття ... канд. екон. наук. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). К. : НУБІП. 2015.

83. Ільчак О. В. Облікові аспекти земельних відносин в умовах інтеграційних процесів // Бізнес Інформ, 2014. № 8. С. 223–228.

84. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. – № 291 [Електронний ресурс]: Законодавство України. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

85. Історія земельних реформ [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.zemres.rv.ua/storinki/ProDergkomzem/4.html>.

86. Іщенко Я. П. Облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису // Облік і фінанси, 2016. № 4. С. 34–39.

87. Іщенко Я. П., Новодворська В. В. Облікові аспекти користування землею на умовах емфітевзису // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2016. № 10. С. 124–135.

88. Іщенко Я. П., Севериненко Т. В. Вдосконалення обліку земель сільськогосподарського призначення та оцінки прав користування земельними ділянками // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки, 2012. № 1 (56). С. 102–107.

89. Карагодін Д. А., Суханова Л. И. Бухгалтерский учёт земельных угодий и финансирования их воспроизводства в сельском хозяйстве // Сборник научных статей, посвященный 35 летию кафедры «Бухгалтерского учета и аудита ОГАУ», 2000. С. 46–48.

90. Карп'як Я. С. Особливості бухгалтерського та податкового обліку земельних ділянок // Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2009. № 647. С. 363–368 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2009_647/63.pdf.

91. Касьянова Н. В. Потенціал підприємства: формування та використання: підручник. Донецьк: Вид-во Цифрова типографія, 2012. 257 с.

92. Кафка С. М. Документування господарських операцій з надходження необоротних активів на підприємство / С. М. Кафка. // Науковий погляд: економіка та управління, 2017. № 1. С. 40–51.

93. Кірейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития», г. Житомир, 18–19 октября 2007 г. Житомир: ЖГТУ, 2007. 68 с.

94. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міждисциплінарні зв'язки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.

95. Кірейцев Г. Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК

України: стан та перспективи. II Міжнар. наук.-практ. конф. : зб. тез та виступів. К. : Інститут аграрної економіки, 2006. 246 с.

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

97. Класифікація видів цільового призначення земель [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1011-10>.

98. Класифікація сільськогосподарських земель як наукова передумова їх екологобезпечного використання. – 2-ге вид., допов. / Д. С. Добряк, О. П. Канаш, Д. І. Бабміндра, І. А. Розумний. К. : Урожай, 2009. 464 с.

99. Коваль Л. В. Облік земель сільськогосподарського призначення через призму чинної методології // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2017. № 7. С. 83–92.

100. Ковальчук В. М., Лазарович М. В., Сарай М. І. Історія економіки та економічної думки: [навч. посіб.]. К.: Знання, 2008. С. 647.

101. Козловський О. Р. Земельна реформа потребує уваги та посилення відповідальності за її належне виконання / О. Р. Козловський // Земельне право України : теорія і практика, 2013. № 6. С. 16–19.

102. Конституція України [Електронний ресурс]. 1996. Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

103. Коріненко А. І. Економіко-правова сутність прав користування землею // Облік і фінанси, 2015. № 2. С. 120–127.

104. Коріненко А. І. Підходи до розкриття прав користування землею у фінансовій та статистичній звітності // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова, 2016. № 4. С. 205–210.

105. Кошельник В. М. Оцінка можливостей та резервів розвитку сільськогосподарських підприємств в контексті їх ресурсного забезпечення / В. М. Кошельник // Економічний простір. – 2014. – № 90. – С. 161–168.

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

107. Кучеркова С. О. Облік оренди земельних ділянок і земельні відносини у соціально-економічному середовищі // Облік і фінанси, 2015. С. 235–241.

108. Кушніренко О. А. Землі сільськогосподарського призначення як об'єкт обліку та оподаткування // Збірник наукових праць ВНАУ . Серія: Економічні науки, 2013. № 3. С. 158–169.

109. Кушніренко Ю. А. Облік та оподаткування земель сільськогосподарського призначення: концептуальний підхід // Агроінком, 2013. № 7–9. С. 76–80.

110. Лазарєва О. В. Особливості формування земельного капіталу // Наукові праці. Економіка, 2012. Випуск 177. Том:189. С. 146–148.
111. Лановик Б. Д., Матисякевич З. М., Матейко Р. М. Економічна історія України і світу: Підручник. К.: Вікар, 1999. 737 с.
112. Легенчук С. Ф., Остапчук Т. П. Земельні активи в системі бухгалтерських категорій та понять // Вісник ЖДТУ. 2018. № 2 (84). С. 3–9.
113. Легенчук С. Ф., Остапчук Т. П. Конвергована облікова модель: правові наслідки та соціальний ефект від впливу на об'єкти бухгалтерського спостереження земельних ресурсів в умовах гібридної війни // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2018. Випуск 4 (32). С. 93–104.
114. Литвинець Ю. І. Право оренди в умовах формування ринку землі: оцінка та облік // Економіка аграрного сектора. Серія: Економічні науки, 2012. № 3. С. 78–82.
115. Литвинець Ю. І. Удосконалення організації інвентаризації земельних ресурсів та документального оформлення результатів // Економіка аграрного сектора, 2013. С. 78–82.
116. Литвинець Ю. І. Обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах [Рукопись] : дис. ... канд. економічних наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Національний університет біоресурсів і природокористування України. К., 2013. 239 с.
117. Лойко С. В. Земельні відносини в сільському господарстві: економічна сутність // Науковий вісник Херсонського державного університету. 2016. №20. С. 32–35.
118. Лукинов И. И. Аграрный потенциал: исчисление и использование // Вопросы экономики, 1988. № 1. С. 10–18.
119. Лупенко Ю. О., Ходаківська О. В. Трансформація земельних відносин у сільському господарстві (аналітичний огляд). К. : ІАЕ, 2015. 52 с.
120. Малюга Н. М., Замула І. В. Земля в системі бухгалтерського обліку: визнання, оцінка, методика відображення // Бухгалтерський облік і аудит, 2008. № 6. С. 15–21.
121. Малюга Н. М., Замула І. В. Методологічні засади бухгалтерського обліку складових природно-ресурсного потенціалу: історико-правові передумови // вісник економічної науки України. 2011. С. 112–118.
122. Малюга Н. М., Замула І. В. Природний капітал: ідентифікація та бухгалтерський вимір // Вісник економічної науки України. 2010. № 1. С. 66–71.

123. Малькова Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была. М.: Финансы и статистика, 1995. С. 304.

124. Мартин А. Г. Оновлення методичних засад нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення [Текст] // Землеустрій і кадастр, 2013. № 3. С. 30–51.

125. Мартин А. Г. Перспективи розвитку земельних відносин в Україні в пореформений період [Електронний ресурс] / А. Г. Мартин. Режим доступу : <http://www.zsu.org.ua/index.php/andrijmartin/93-2011-06-24-14-13-52>.

126. Мартин А. Г., Шевченко О. В. Проблеми охорони земель сільськогосподарського призначення в умовах завершення земельної реформи // Землеустрій, кадастр і моніторинг земель. 2014. № 1–2. С. 48–56.

127. Мартин А. Г. Актуалізація показників нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення // Землевпорядний вісник, 2011. № 6. С. 32–37.

128. Машкова Т. В. Документальне відображення якості земель сільськогосподарського призначення у системі обліку // Проблемы материальной культуры – экономические науки, 2013. № 4. С. 153–156.

129. Машкова Т. В. Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь : дис. ... кандидата екон. наук : 08.00.09 НУБІП. Київ, 2016. 227 с.

130. Машкова Т. В. Удосконалення документування обліку сільськогосподарських угідь, їх якості та екологізації використання // Облік і фінанси. 2016. № 5. С. 280–291.

131. Мельничук Я. П. Обліково-методичні аспекти обліку капітальних витрат на поліпшення земель // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, 2016. № 1. С. 145–157.

132. Метелиця В. М. Запровадження стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення як інституту бухгалтерської професії // Бухгалтерський облік і аудит, 2013. № 3. С. 27–33.

133. Метелиця В. М. Становлення аграрного сегменту бухгалтерської професії // Облік і фінанси, 2013. № 1 (59). С. 33–39.

134. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. N 1531. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-%D0%BF>.

135. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів : затв. наказом Мінагрополітики України від 27.09.07 р.

№ 701 [Електронний ресурс] : Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

136. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf>.

137. Міжнародний стандарт фінансової звітності «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.pro-u4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ias41_pdf.

138. Мірошніченко А. М., Юрченко А. Д. Соціально-економічні та правові аспекти мораторію на відчуження приватних земель сільськогосподарського призначення // Бюлетень Міністерства юстиції України, 2006. № 12. С. 59–75.

139. Мних Є. В. Економічний аналіз : підруч. К. : Знання, 2011. 630 с.

140. Могилат М. Г. Земельна власність та збереження і підвищення родючості ґрунту сільськогосподарських підприємств // Електронне видання «Ефективна економіка» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua>.

141. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

142. Новак О. Иностранные агрохолдинги уже давно контролируют украинские земли. Инфографика [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://vremya.eu/novosti/novosti-ukrainy/inostrannye-agroholdingi-uzhe-davno-kont.html>.

143. Носик В. В. Право власності на землю українського народу : [монографія] К. : Юрінком Інтер, 2006. 544 с.

144. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин [колективна монографія] / [В. М. Жук, Ю. С. Бездушна, Б. В. Мельничук, Н. Л. Жук, С. М. Остапчук]. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 238 с.

145. 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. – 234 с.

146. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Панченко Л. Г. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник. К.: Вища освіта, 2003. 800 с.

147. Одинак Т. А. Земельна реформа в Україні: історія проведення // Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік:

матеріали II міжнар. Наук.-практ. Інтернет-конференції (Львів, 29 квітня 2015 р.). Теннопіль : Крок, 2015. С. 52–54.

148. Одинак Т. А. Проблеми нормативно-правового забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації : зб. тез доповідей XII Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (Тернопіль, 26–27 березня 2015 р.). Тернопіль : Астон, 2015. С. 295–296.

149. Одинак Т. А. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: нормативно-правове регулювання // Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у XXI столітті: тези виступів Міжнар. науково-практ. конф (Житомир, 6–7 листопада 2015 р.). Житомир : Євєнюк О. О., 2015. С. 127–128.

150. Одинак Т. А. Перспективи та наслідки скасування мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю (Тернопіль, 28 жовтня 2015 р.). Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка», 2015. С. 179–181.

151. Одинак Т. А. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах // Економічний дискус : міжнародний збірник наукових праць за результатами III Між нар. Науково-практичної Інтернет конференції «Теоретико-методологічні і науково-практичні засади інвестиційного, фінансового та облікового забезпечення розвитку сучасних економічних систем» (22–23 травня, 2014 р.). Кам'янець-Подільський, 2014. Випуск 2. С. 301–303.

152. Осадча Т. С. Земельна рента як об'єкт бухгалтерського обліку // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка», 2015. С. 103–105 [Електронний ресурс]. Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvues_2015_1\(2\)_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvues_2015_1(2)_24).

153. Остапчук С. М. Бухгалтерський облік використання земель сільськогосподарського призначення: сучасний стан та потенційні можливості його удосконалення // Облік і фінанси. 2014. № 2 (64). С. 56–65.

154. Остапчук С. М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». К., 2014. 204 с.

155. Остапчук С. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення // Облік і фінанси АПК, 2012. № 3. С. 62–71.

156. Остапчук С. М. Фізіократичні засади бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення // Вісник ЖДТУ, 2014. № 4. С. 23–29.
157. Остапчук Т. П. Аналітичне забезпечення операцій з земельними ресурсами сільськогосподарського призначення. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6302/1/166.pdf>.
158. Остапчук Т. П. Облікова оцінка земельних ресурсів: міжнародний досвід та вітчизняна практика // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки, 2012. № 2. С. 79–85.
159. Остапчук Т. П. Обліково-методичне забезпечення експертної оцінки земель // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки, 2012. № 1 (59). С. 140–144.
160. Остапчук Т. П. Основи облікового забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання земельних ресурсів в Україні // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, 2017. № 2. С. 60–66.
161. Остапчук Т. П. Розвиток методичних підходів до облікового забезпечення права власності на земельні активи в Україні // Вісник ЖДТУ, 2015. № 3. С. 23–31.
162. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>.
163. Охрана природы. Земли. Классификация малопродуктивных угодий для землевания ГОСТ 17.5.1.06-84. [Электронный ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v1501400-84>.
164. Пантелеймонов А. І., Кілочко В. М. До питання нормативно-правового та методичного забезпечення грошової оцінки земель // Землеустрій і кадастр, 2013. № 1. С. 44–48.
165. Пантюхова А. В. Концептуальні підходи до тлумачення економічної сутності земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку // Облік і фінанси, 2014. С. 30–35.
166. Пантюхова А. В. Методичні основи фінансового обліку використання і відновлення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення / А. В. Пантюхова. // Науковий вісник херсонського державного університету, 2014. № 8. С. 214–219.
167. Пантюхова А. В. Основные аспекты классификации земельных ресурсов для целей бухгалтерского учета // Иктисодиёт экономика. С. 152–158.

168. Пантюхова А. В. Теоретичко-методичні аспекти аналізу використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення // Матеріали науково-практичної конференції «Стратегія розвитку України: Економічний та гуманітарний виміри». К. : ДП «Інформ-аналіт. агентство», 2015. С. 163–166.

169. Паньків З. П. Земельні ресурси: навч. підручн. К.: Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2008. 272 с.

170. Паска І. М., Стаднік Л. І. Проблеми обліку землі та земельних відносин в аграрному секторі економіки // Міжнародний науково-виробничий журнал Сталий розвиток економіки, 2015. № 3. С. 206–211.

171. Петренко Ж. А., Томашевська О. А. Ефективність використання земельних ресурсів: економіко-аналітичний аспект // Вісник Полтав. держ. аграр. академії, 2012. № 2. С. 162–168.

172. Питуляк М. Структурно-територіальна організація земельно-ресурсного потенціалу Тернопільщини // Вісник Львівського університету. Серія географічна, 2014. Випуск 45. С. 84–91.

173. Підвисоцька Л. Я. Облік та звітність земельних ресурсів: проблеми організації та методики // Економіка. Управління. Інновації., 2016. № 3.

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

175. Пономаренко О. Г., Лега О. В. Оптимізація тестування системи обліку земельних операцій у агроформуваннях // Облік і фінанси. 2017. № 1. С. 76–84.

176. Правдюк Н. Л., Іщенко Я. П. Особливості земель сільськогосподарського призначення як об'єкта бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] // Збірник наукових праць ВНАУ, серія: економічні науки, 2012. № 1 (56). С. 221–227. Режим доступу: <http://repository.vsau.org/getfile/6174.pdf>.

177. Присяжнюк С. В., Новодворська В. В., Любар О. О. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку // Збірник наукових праць ВНАУ Серія: економічні науки. 2012. № 1. С. 219–221.

178. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.

179. Про внесення зміни до Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2011 р. № 1248 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1248-2011-п>.

180. Про Державний земельний кадастр : Закон України від 7 липня 2011 року // Голос України від 06.08.2011 р. № 145.

181. Про експертну грошову оцінку земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України станом на 11 жовтня 2002 р. № 1531 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1531-2002-%EF>.

182. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v1327201-09>.

183. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.help/law/561>.

184. Про затвердження міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 17 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_018.

185. Про затвердження Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість»: Наказ Міністерства фінансів України від 01.01.2012 р. № 929_026 [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_026.

186. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: Постанова Кабінету Міністрів України станом на 10 вересня 2003 р. № 1440 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd>.

187. Про затвердження Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна»: Постанова Кабінету Міністрів України станом на 28 жовтня 2004 р. № 1442 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.uvecon.in.ua/?mod=content&pagenb8&lang=ukr>.

188. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

189. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

190. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

191. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 32 «Інвестиційна нерухомість»: Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.

192. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 [Електронний ресурс]: Законодавство України. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

193. Про затвердження Типового договору оренди землі: Постанова Верховної Ради України від 3 березня 2004 р. № 220 [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

194. Про землеустрій : Закон України від 22 травня 2003 року // Відомості Верховної Ради України. 2003. № 36. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/858-15>.

195. Про Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів: Постанова Кабінету Міністрів України станом на 23 березня 1995 р. № 213 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=213-95>.

196. Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки: указ Президента України від 3 грудня 1999 р. № 1529/99 // [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

197. Про обіг земель сільськогосподарського призначення: проект Закону України від 5535 від 13.12.2016 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60724.

198. Про оренду землі: Закон України від 04.06.2017 року № 161-14: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.

199. Про охорону земель: закон України від 19.06.2003 № 962-IV (Редакція станом на 27.06.2015): [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/962-15>.

200. Про оцінку земель: закон України від 11.12.2003 № 1378-IV: [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.

201. Про Порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів: Наказ Державного комітету України із земельних ресурсів та інших органів станом на 27 січня 2006 р. № 18/15/21/11 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0388-06>.

202. Про примітки до річної фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.00 № 302 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>.

203. Прутська О. О. Формування ринку землі в Україні: реалії та перспективи // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2010. № 4. С. 11–18.

204. Резніченко Д. Аналіз ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств. Аналіз земельних ресурсів підприємств [Електронний ресурс]. Режим доступу : <https://www.slideshare.net/dmitroreznicenko1/theme-01>. (дата звернення : 28.10.2017).

205. Руденко М. Д. Енергія прогресу. Гносис і сучасність Метафізична поема. Публіцистика. Поема. К. : Журналіст України, 2008. 716 с.

206. Сакаль О. В. Облік земельних ресурсів як передумова ефективного земельного адміністрування // Геодезія, картографія і аерофотознімання. 2013. Вип. 77. С. 87–91.

207. Сафонова В. І. Проблеми грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення напередодні ринку землі в Україні // Агроінком, 2008. № 1–2. С. 83–88.

208. Семенда О. В. Оцінка ефективності використання земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії, 2014. Т. 1. Вип. 1 (8). С. 296–303.

209. Серединська В. М., Загородна О. М., Федорович Р. В. Економічний аналіз : навч. посіб. Тернопіль : Астон, 2010. 624 с.

210. Сидор В. Д. Теоретичні підходи до визначення ознак земельної ділянки // Науковий вісник Ужгородського національного університету, 2014. С. 97–100.

211. Сисак Е. О. Бухгалтерський облік земельних ресурсів: міжнародний та національний досвід // Облік і фінанси АПК, 2011. № 4. С. 60–64.

212. Скирпан О. П. Особливості організації обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах // Інноваційна економіка. 2010. № 1(15). С. 106–110.

213. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней // учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

214. Столярова М. А., Жердеева О. В. Методические аспекты эффективности использования земельных ресурсов сельскохозяйственного назначения // Научный журнал КубГАУ, 2014. № 96 (02). [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://ej.kubagro.ru/2014/02/pdf/20.pdf> (Дата обращения 2.10.2017).

215. Ступень М. Г., Гулько Р. Й., Микула О. Я. Теоретичні основи державного земельного кадастру : Навч. посібник. Львів: «Новий Світ-2000», 2006. 336 с.

216. Тарлопов І. О. Розвиток методології бухгалтерського обліку в управлінні земельними ресурсами // Reporter of the priazovskyi state technical university section: economic sciences. 2017. № 33. С. 312–320.

217. Ткаль Я. Удосконалення інформаційного забезпечення обліку окремих об'єктів основних засобів підприємств // Економічний аналіз : збірник наукових праць. Тернопіль: Економічна думка, 2014. Том 15. № 2. С. 187–191.

218. Томчук О. Ф., Федоришина Л. І. Документальне відображення земельних ділянок у системі обліку // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 1. С. 112–122.

219. Топіха І. Н., Мамалюк О. А. Джерела фінансування аграрного землекористування // Вісник аграрної науки Причорномор'я, 2009. Вип. 1. С. 19–25.

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

221. Третяк А. М. Теоретичні основи формування земельного капіталу як похідного від природного та людського // Теоретична екологія. 2012. № 1. С. 15–26.

222. Третяк А. М., Другак В. Проблеми формування інституціонального середовища ринку пайових земельних ділянок та роль землеустрою у їх вирішенні // Землевпоряд. вісн., 2015. № 6. С. 28–32.

223. Третяк А. М., Третяк Н. А. Економіка та ефективність управління землекористуванням в Україні. Економіка природокористування і охорони довкілля, збірник наукових праць // К.: Інститут економіки природокористування та сталого розвитку НАНУ, 2011. С. 14–24.

224. Трубіна М. В. Зарубіжний досвід оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення: податковий аспект // Фінансове право. 2014. № 3 (29). С. 55–58.

225. У Польщі минулого року кожен другий дозвіл на купівлю землі отримали українці. Сайт інформаційного агенства УНІАН. [Електронний ресурс].

Режим доступу : <https://www.unian.ua/society/10075568-u-polshchi-minulogo-roku-kozhen-drugiy-dozvil-na-kupivlyu-zemli-otrimali-ukrajinci.html>.

226. Ульянченко О. В. Економічні, екологічні та соціальні аспекти використання земельних ресурсів в Україні: колективна моногр. Харк. нац. аграр. ун-т. Х: Смугаста тип., 2015. 320 с.

227. Федоров М. М. Трансформація земельних відносин до ринкових умов // Економіка АПК, 2009. № 3. С. 4–18.

228. Хайнус Д. Д. Нові методичні підходи до визначення грошової оцінки сільськогосподарських угідь аграрних підприємств // Науковий вісник Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій ім. Гжицького. 2014. Т. 16, № 1(2). С. 214–221.

229. Хмелевський І. Купівля–продаж землі: бухгалтерський та податковий облік // Податки та бухгалтерський облік, 2008. № 20. С. 43–54.

230. Ходаківська О. В. Екологізація аграрного виробництва : [монографія]. К. : ІАЕ, 2015. 350 с.

231. Ходаківська О. В. Економічна сутність земельних відносин у сільському господарстві // Землепорядний вісник, 2012. № 6. С. 30–32.

232. Хомюк Н. Л. Сутність та раціональне використання земельних ресурсів // Інноваційна економіка, 2013. № 5. С. 143–145.

233. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435–IV [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

234. Ціцька Н. Є. Актуальні питання обліку земель сільськогосподарського призначення // Глобальні та національні проблеми економіки, 2015. № 6. С. 897–900.

235. Чайка В. М., Черлінка Т. П. Екологічна оцінка земельного фонду Тернопільської області // Збірник наукових статей “III-го Всеукраїнського з’їзду екологів з міжнародною участю”. Вінниця, 2011. Том. 2. С. 458–460. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://eco.com.ua/content/ekologichna-otsinka-zemelno-go-fondu-ternopil'skoi-oblasti>.

236. Чорна Н. О. Використання кривих Лоренца для оцінки рівномірності розподілу сільськогосподарських угідь в еко-агровиробництві // Вісник Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету. – 2015. № 1. С. 73–76.

237. Чудовець В. В. Оцінка та облік інвестиційної нерухомості в Україні: проблеми практичної реалізації // Економічні науки, 2014. № 11. С. 307–313.

238. Шибанін В. С., Червен І. І., Шибаніна О. В. Зміцнення та ефективне використання ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств :

Монографія. За ред. чл.-кор. НААН України, проф. В. С. Шебаніна та д.е.н., проф. І. І. Червена. Миколаїв, МДАУ, 2010. 205 с.

239. Шевченко В. М. Оцінка інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку: суб'єктно-об'єктний підхід. // Агросвіт. 2015. № 11. С. 51–55.

240. Шевчук В. О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації // Облік і фінанси, 2013. № 1 (59). С. 66–73.

241. Шило В. П., Сопко В. В., Ільїна С. В. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі : навч. посіб. К. : Кондор, 2011. 268 с.

242. Шкатула В. П. Проблеми становлення ринку земель в Україні // Право як ефективний суспільний регулятор : матеріали міжнар. наук.-практ. конференції (м. Львів, 15–16 лютого 2013 р.) : у 2-х ч. Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2013. Ч. II. С. 102–103.

243. Шлапак М. Ю. Природний капітал як базовий понятійний елемент екологічного рахівництва // Регіональна економіка. 2010. № 2. С. 106–111.

244. Шульга М. В. Співвідношення земельно-правових та цивільно-правових приписів при регулюванні земельних відносин: стан та перспективи // Вісник Академії правових наук України. 2004. № 1(36). С. 115–124.

245. Шульга О. Історія розвитку земельних відносин в Україні // Вісник КНТУ, 2010. № 4. С. 123–134.

246. Шульга О. Формування ринку землі сільськогосподарського призначення в Україні // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету, 2012. № 1. С. 13–23.

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

248. Ярмолюк О. Ф. Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. К. ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН., 2008. 220 с.

249. Bincharovska T. A. The organization and methodology of a comprehensive analysis of land resources on the basis of a balance system of indicators // Eureka: social and humanities . 2018. Volume 1 (13). P. 3–10.

250. Costanza R. (2008). Natural capital // [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.eoearth.org/view/article/154791>.

251. International Financial Reporting Standards and other International Accounting Standards Board publications. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasb.org>.

252. Lange G. -M. Environmental accounting // Handbook of Sustainable Development. Chantelham: Edward Elgar Publishing Limited, 2014. 319 p.

253. Latruffe L. Influence of Agricultural Support on Sale Prices of French Farmland: A comparison of different subsidies, accounting for the role of environmental and land regulations // Factor Markets Working Document. 2013. № 51. PP. 123–147.

254. Obst C. 2014: Recording environmental assets in the national accounts // Oxford Review of Economic Policy. 2014. № 30. PP. 126–144.

255. The Online Public Database on Land Deals Land Matrix. Ukraine [Электронный ресурс]. Режим доступа : http://www.landmatrix.org/en/get-the-detail/by-investor-country/ukraine/?order_by=&starts_with=U.

256. US GAAP, IFRS and Indonesian GAAP – similarities and differences // PricewaterhouseCoopers Indonesia. 2010 edition. P. 2.

ДОДАТКИ

Визначення терміну «земельні відносини»

Автор	Визначення
М. Федоров	Суспільні відносини щодо володіння, користування, розпорядження й управління землею на державному, регіональному, господарському і внутрішньогосподарському рівнях як об'єктом господарювання і засобом виробництва у сільському господарстві.
В. Ситник	Суспільні відносини щодо володіння, користування та розпорядження землею. Вони включають і управління в галузі використання та охорони земельних ресурсів на державному, регіональному та господарському рівнях.
В. Поплавський	Система суспільних взаємин між органами державної влади, місцевого самоврядування, юридичними і фізичними особами щодо володіння, користування і розпорядження землею, а також щодо управління земельними ресурсами».
П. Першин	Самостійна категорія специфічних суспільних відносин щодо володіння, користування і розпорядження землею, яка є основою аграрних відносин та соціально-економічних відносин взагалі.
В. Єрмоленко	Суспільні відносини з володіння, користування і розпорядження земельними ділянками та переходу цих правомочностей до інших осіб.
А. Третяк	Суспільні відносини між людьми, пов'язані з володінням і користуванням землею, і є складовою частиною всієї системи виробничих відносин кожної історичної епохи. Вони за своєю соціальною природою належать до економічного базису суспільства.
І. Буздалов, Е. Крилатих, О. Никонов	Відносини з приводу володіння, користування і розпорядження землею як основним засобом виробництва в сільському господарстві або просторовим базисом розміщення різних об'єктів».
Ю. Білик, А. Даниленко	Суспільні відносини щодо володіння, користування, розпорядження та управління землею на державному, господарському і внутрішньогосподарському рівнях як об'єкт господарювання та засіб виробництва.

Продовження додатку А

Н. Павленко	Це відносини між індивідуумами, суспільством і державою з приводу власності на землю як основного фактору виробничої діяльності у сільському господарстві, а також порядок, умови і форми землеволодіння і землекористування, розпорядження землею і результатами, отриманими на ній.
А. Александрова	Земельні відносини є визначальними для виникнення трудових, майнових, управлінських та всіх інших відносин у фермерських господарствах.
О. Ходаківська	Результат тривалого суспільного розвитку щодо використання та охорони земель, форм власності і господарювання на ній, пріоритетних способів облаштування території та її землеустрою, що характеризуються національними, соціальними, економічними та іншими особливостями реалізації функцій землі як унікального природного ресурсу, засобу виробництва, об'єкта нерухомості, основного засобу сільськогосподарського виробництва».
В. Носик	Врегульовані нормами та методами земельного, приватного, публічного права суспільні відносини, що виникають між суб'єктами у процесі здійснення права власності на землю українського народу, державного і самоврядного регулювання земельних відносин, виконання заходів з охорони і раціонального використання земель як основного національного багатства, захисту суб'єктивних земельних прав та законних інтересів громадян, юридичних осіб, територіальних громад, держави .
Г. Гуцуляк	Земельні відносини є елементом виробничих відносин суспільства, а за соціальною природою відносить їх до економічної бази суспільства.
М. Шульга	Вольові суспільні відносини, об'єктом яких є земля як складова частина біосфери, що забезпечує належне існування флори і фауни та життєдіяльності людини.

Д. Добряк	Земельні відносини, як суспільні відносини, що складаються між суб'єктами господарської діяльності у результаті управління земельним фондом через користування, розпорядження і володіння землею як об'єктом та суб'єктом сільськогосподарської діяльності, що знаходяться під впливом регулюючих організаційно-економічних механізмів.
В. Заяць	Форми управління земельними ресурсами, які в значній мірі залежать від форм власності на землю і характеризуються системою політичних, соціально-економічних, правових та адміністративних заходів, спрямованих на організацію використання землі.
В. Чудовська	Комплекс суспільних відносин на різних рівнях ієрархії управління (загальнонаціональному, регіональному і локальному) із приводу володіння, користування й розпорядження землею як об'єктом господарювання й головним засобом виробництва у сільськогосподарській діяльності.
М. Бочков	Відносини щодо володіння і користування землею як засобом виробництва, вони є складником виробничих відносин і мають у своїй основі форми власності на землю, знаряддя та інші засоби виробництва.

Джерело: сформовано на основі [244; 98; 143; 230; 227; 72; 220].

ПСП «Аметист»
(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор П. Ф. Земба
(посада, ініціали та прізвище)

(підпис)
«03» березня 2018 р.

Акт приймання-передачі основних засобів

(місце складання)

бухгалтерія

187

Найменування юридичної (фізичної) особи, що передає основні засоби	Найменування юридичної (фізичної) особи, що приймає основні засоби	Інвентарний (номенклатурний) номер	Кількість	Первісна (переоцінена) Вартість	Сума	Номер документа		Дата складання	
						26		03.03.2018 р.	
						Знос		Рік випуску (побудови)	Номер паспорта
за одиницю	всього								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>ФО Бодран П. П.</i>	<i>ПСП «АМЕТИСТ»</i>	6125255200:01:001:2896	1.5002 га			-	-		
Всього									

На підставі наказу, розпорядження *директора ПСП «АМЕТИСТ» від «03» березня 2018 р. № 98* проведено огляд земельної ділянки сільськогосподарського призначення
(назва об'єкта(ів))

Місцезнаходження об'єкта(ів) у момент передачі (прийняття) _____

Коротка характеристика об'єкта(ів) _____

Об'єкт технічним умовам відповідає/не відповідає _____
(вказати, що саме не відповідає)

Висновок комісії земельна ділянка може використовуватися за призначенням

Перелік документації, що додається витяг із Державного реєстру речових прав на нерухоме майно про реєстрацію права власності.

Додаток Б

договір купівлі-продажу земельної ділянки.

Голова комісії директор П. Ф. Земба

(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

Члени комісії: гол. бухгалтер _____ О. Я. Новак _____

(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

агроном _____ І. Я. Голос _____

(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

Об'єкт основних засобів:

здав

агроном

(посада)

(підпис)

Бодран П. П.

(прізвище та ініціали)

прийняв

директор

(посада)

(підпис)

П. Ф. Земба

(прізвище та ініціали)

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума
	101.1 «Земельні ділянки сільськогосподарського призначення»	15.2.1 «Придбання земельних ділянок»	

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку

гол. бухгалтер

(посада)

(підпис)

О. Я. Новак

(прізвище та ініціали)

«03» березня 2018 р.

Головний бухгалтер _____

(підпис) (ініціали та прізвище)

Додаток В

ПСП «АМЕТИСТ»
(назва установи)

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ 32146891

Затверджую
директор
(посада;
Земба П. Ф.
прізвище, ім'я та по батькові; підпис)
"03" березня 2018 р.

АКТ прийняття-передачі сільськогосподарської ділянки (паю)*

Форма власності	Назва
<input checked="" type="checkbox"/>	Основні засоби
<input type="checkbox"/>	Інвестиційна нерухомість
<input type="checkbox"/>	Нематеріальні активи
<input type="checkbox"/>	Оренда

Сторони угоди		Дебет				Кредит		Номер документа		Дата складання			
								98		03.03.18			
Здавач	Одержувач	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	Первісна (балансова) вартість	Експертна грошова оцінка	Площа	Кадастровий номер	Вид цільового призначення земель (вид угідь)	Вид власності		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
ФО Бодран П. П.	ПСП «Аметист»	101.1 «Земельні ділянки с. г. призначення»	101.1.1.1 «Рілля»	15.2 «Придбання (вигодвлення) основних засобів»	15.2.1 «Придбання земельних ділянок»	40000	35000	1.5002 га	6125255200:01:001:2896	Рілля	Приватна		

На підставі наказу, розпорядження директора ПСП «Аметист» від «03» березня 2018 р. № 98 що приймається (передається) в експлуатацію від ФО Бодран П. П.
 Географічне розташування земельної ділянки, межі ділянки: Область: Тернопільська, Район: Тернопільський, КОАТУУ: 6125200000
 Коротка характеристика об'єкта:

Продовження додатку В

Об'єкт технічним умовам відповідає (не відповідає): відповідає

Капітальні поліпшення не потрібні (потрібні): не потрібні

Інформація, про об'єкти, що знаходяться на ділянці: об'єкти відсутні

Висновок комісії: земельна ділянка може використовуватися за призначенням

Перелік документації, що додається: витяг із Державного реєстру речових прав на нерухоме майно про реєстрацію права власності, договір купівлі-продажу земельної ділянки

Голова комісії	<u>директор</u> (посада)	_____	<u>П. Ф. Земба</u> (прізвище та ініціали)
Члени комісії	<u>гол. бухгалтер</u> (посада)	_____	<u>О. Я. Новак</u> (прізвище та ініціали)
	<u>агроном</u> (посада)	_____	<u>І. Я. Голос</u> (прізвище та ініціали)
	_____	_____	_____
Об'єкт основних засобів передав	<u>Фіз. особа</u> (посада)	_____	<u>Бодран П. П.</u> (прізвище та ініціали)
Об'єкт основних засобів прийняв	<u>директор</u> (посада)	_____	<u>П. Ф. Земба</u> (прізвище та ініціали)

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки
або переміщення об'єкта

" ___ " _____ 20__ р.

Головний бухгалтер _____ О. Я. Новак
(підпис) (прізвище та ініціали)

* - власна розробка автора

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства
фінансів України

13.09.2016 № 818

ПСП «Аметист»
(найменування юридичної особи)
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

02973445

(посада, ініціали та прізвище)

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор, П.Ф. Земба

(підпис)
«03» квітня 2018 р.

бухгалтерія
(місце складання)

Акт списання основних засобів

191

Назва об'єкта	Номер паспорта	Інвентарний (номенклатурний) номер	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Дата складання		
				Номер документа	Первісна (переоцінена) вартість	
1	2	3	4	5	6	7
Земельна ділянка	-	6125255200:01:001:2896	3 квітня 2015 р.	45000	-	-

Комісія, призначена наказом (розпорядженням) від «03» квітня 2018 р. №96, на підставі рішення директора здійснила огляд об'єкта, який знаходиться Область: Тернопільська, Район: Тернопільський, КОАТУУ: 6125200000 та обліковується у матеріально відповідальній особі _____ (посада, ініціали та прізвище)

Коротка характеристика об'єкта Чорнозemi опідзолені

У результаті огляду комісія встановила:

- 1. Маса об'єкта за паспортом -
- 2. Наявність дорогоцінних металів -
- 3. Технічний стан та причина списання : відповідає нормі, причина списання - продаж

Додаток Д

Висновок комісії _____

Голова комісії директор І. Я. Земба
(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

Члени комісії: гол. бухгалтер _____ О. Я. Новак _____
(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)
агроном _____ І. Я. Голос _____
(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

_____ (посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

_____ (посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

Розрахунок результатів списання об'єкта:

Витрати, пов'язані з ліквідацією		Цінності, отримані від ліквідації об'єкта				
дата, номер, назва документа	сума	дата, номер, назва документа	вид цінностей	Кількість	вартість	сума
1	2	3	4	5	6	7

Результати списання

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума
		101.1	45000

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____
(підпис) (посада, ініціали та прізвище)

«___» _____ 20__ р.

Головний бухгалтер _____
(підпис) (ініціали та прізвище) ПСП

«Аметист»

Типова форма № ОЗ-6
Затверджена наказом Міністерства України
від 29.12.95 р. № 352

Продовження додатку Д

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Код за УКУД

Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Первісна вартість
дата	номер	
16	17	18

**ІНВЕНТАРНА КАРТКА
обліку основних засобів**

повне найменування та призначення об'єкта

найменування заводу-виготовлювача

Цех, відділ, дільниця, лінія	Рахунок, суб-рахунок	Код аналітичного обліку	Первісна (балансова) вартість	Код		Норма амортизаційних відрах.		Поправочний коефіцієнт	Устаткування		Акт про введення в експлуатацію		Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік)	Номер			Сума зносу за даними переоцінки на 199_р. або за документами придбання	Рік випуску (побудови)	Дорогоцінні метали			Вибуло (передано)			
				рахунка і об'єкта аналітичного обліку	норма амортизаційних відрахувань на	на повну відбудову	на капітальний ремонт		вид	код	дата	номер		інвентарний	заводський	паспорта			найменування	вид	маса	бухгалтерський запис (акт, накладна)		причина вибуття (переміщення)	
																						дата	номер		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29

Джерело придбання (фінансування) _____
(для державних підприємств) _____

ПСП «Аметист»
(назва установи)

Ідентифікаційний

код ЄДРПОУ 32146891

ОПИС
інвентарних карток по обліку основних засобів
за період з січня 2018 р. по липень 2018 р.
Земельні ділянки
(найменування класифікаційної групи)

Номер		Найменування об'єкта	Відмітка про вибуття
Картки	інвентарний		
1	245	Земельна ділянка А	
2	256	Земельна ділянка Б	
3	456	Земельна ділянка В	Вибула згідно акту №136
4	543	Земельна ділянка Г	
...
156	798	Земельна ділянка БК	

ПСП «Аметист»

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код

ЄДРПОУ

КАРТКА ОБЛІКУ РУХУ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ*

Звітні періоди	Наявність земельних ділянок на 1-ше число звітної дати	Надійшло всього						Вибуло					Витрати на капітальні поліпшення земель
		всього		у тому числі				всього		у тому числі			
		вартість, грн	площа, га	приватна власність	нематеріальні активи	оренда	інвестиційна нерухомість	вартість	площа	внаслідок родажу	внаслідок зміни цільового призначення	у суборенду	
1	2	3	4	5	6	7	9	10	8	9	10		
Січень													
Лютий													
Березень													
Разом за I квартал													
Квітень													
Травень													
Червень													
Разом за II кварта													

* - власна розробка автора

Договір оренди землі № 254

с. Романове Село
(місце укладення)

"10" травня 2016 р

Орендодавець Гембара Богдана Михайлівна з одного боку, та орендар ДСП «Надзбруччя – Агро», що діє на підставі статуту в особі керівника Качалуби П. М. з другого, уклали цей договір про нижченаведене.

Предмет договору

1. Орендодавець надає, а Орендар приймає в строкове платне користування земельну ділянку сільськогосподарського призначення для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, яка знаходиться на території Романовоселівської сільської ради Збаразького району Тернопільської області.

Об'єкт оренди

2. В оренду передається земельна ділянка загальною площею 1,68 га, у тому числі: рілля: 1,68 га.

площа та якісні характеристики земель окремих категорій за їх складом та видами угідь - рілля, сіножаті, пасовища, багаторічні насадження тощо

Кадастровий номер земельної ділянки: 6122487600:01:001:0062

3. На земельній ділянці знаходяться об'єкти нерухомого майна відсутні
(перелік, характеристика і стан будинків, споруд та інших об'єктів)

а також інші об'єкти інфраструктури відсутні

(перелік, характеристика і стан лінійних споруд, інших об'єктів інфраструктури, у тому числі доріг, майданчиків з твердим покриттям, меліоративних істам, тощо)

4. Земельна ділянка передається в оренду разом з

відсутні

(перелік, характеристика і стан будинків, будівель, споруд та інших об'єктів)

5. Нормативна грошова оцінка земельної ділянки становить 58043,03 гривень. П'ятдесят вісім тисяч сорок три грн 03 коп.

6. Земельна ділянка, яка передається в оренду, має такі недоліки, що можуть перешкоджати її ефективному використанню відсутні

7. Інші особливості об'єкта оренди, які можуть вплинути на орендні відносини земельна ділянка повинна використовуватись із дотриманням вимог контурно-меліоративної організації території.

Строк дії договору

8. Договір укладено на 10 (десять) років (у разі укладання договору оренди землі для ведення товарного сільськогосподарського виробництва – з урахуванням ротації культур згідно з проектом землеустрою). Після закінчення строку договору Орендар має переважне право поновлення його на новий строк. У цьому разі Орендар повинен не пізніше, ніж за 30 днів до закінчення строку дії договору повідомити письмово Орендодавця про намір продовжити його дію.

Орендна плата

9. Орендна плата вноситься орендарем у формі та розмірі у грошовій формі готівкою через касу орендаря з письмовим підтвердженням орендодавцем факту одержання готівки в день її одержання. Розмір орендної плати у рік складає 1741 грн. 29 коп (Одна тисяча сімсот сорок одна грн. 29 коп.), що становить 3% від нормативної грошової оцінки землі або у натуральній чи відробітковій формі по діючих цінах на продукцію, роботи та послуги.

10. Обчислення розміру орендної плати за земельні ділянки приватної власності здійснюється з урахуванням (без урахування) індексів інфляції.

Обчислення розміру орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності здійснюється з урахуванням їх цільового призначення та коефіцієнтів індексації, визначених законодавством, за затвердженими Кабінетом Міністрів України формами, що заповнюються під час укладання або зміни умов договору оренди чи продовження його дії.

11. Орендна плата вноситься у такі строки

щорічно до 31 грудня

12. Передача продукції та надання послуг в рахунок орендної плати оформляється відповідними актами.

13. Розмір орендної плати переглядається за взаємною згодою сторін та у разі:

(періодичність)

зміни умов господарювання, передбачених договором;

зміни розмірів земельного податку, підвищення цін, тарифів, зміни коефіцієнтів індексації, визначених законодавством;

погіршення стану орендованої земельної ділянки не з вини орендаря, що підтверджено документами;

в інших випадках, передбачених законом.

14. У разі невнесення орендної плати у строки, визначені цим договором, справляється пеня у розмірі передбаченому чинним законодавством.

Умови використання земельної ділянки

15. Земельна ділянка передається в оренду для вирощування товарної сільськогосподарської продукції
16. Цільове призначення земельної ділянки: землі сільськогосподарського призначення
17. Умови збереження стану об'єкта оренди: **Орендар** зобов'язаний дотримуватися режиму використання земель сільськогосподарського призначення у відповідності з вимогами чинного законодавства України.

Умови і строки передачі земельної ділянки в оренду

18. Передача земельної ділянки в оренду здійснюється без розроблення проекту її відведення.
Підставою розроблення проекту відведення земельної ділянки є: не має
Організація розроблення проекту відведення земельної ділянки і витрати, пов'язані з цим покладаються на орендодавця (орендаря)
19. Інші умови передачі земельної ділянки в оренду: не має
20. Передача земельної ділянки **Орендарю** здійснюється у тижневий строк після державної реєстрації цього договору за актом її приймання-передачі.
(строк)

Умови повернення земельної ділянки

21. Після припинення дії договору **Орендар** повертає орендодавцеві земельну ділянку у стані, не гіршому порівняно з тим, у якому він одержав її в оренду.
Орендодавець у разі погіршення корисних властивостей орендованої земельної ділянки, пов'язаних зі зміною її стану, має право на відшкодування збитків у розмірі, визначеному сторонами. Якщо сторонами не досягнуто згоди про розмір відшкодування збитків, спір розв'язується у судовому порядку.
22. Здійснені орендарем без згоди **Орендодавця** витрати на поліпшення орендованої земельної ділянки, які неможливо відокремити без заподіяння шкоди цій ділянці, не підлягають відшкодуванню.
23. Поліпшення стану земельної ділянки, проведені Орендарем за письмовою згодою з орендодавцем землі, підлягають відшкодуванню. Умови, обсяги і строки відшкодуванню орендарю витрат за проведені ним поліпшення стану земельної ділянки визначаються окремою угодою сторін.
24. **Орендар** має право на відшкодування збитків, заподіяних у наслідок невиконання орендодавцем зобов'язань, передбачених цим договором.

Збитками вважаються:

25. Фактичні втрати, яких Орендар зазнав у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням умов договору орендодавцем, а також витрати, які Орендар здійснив або повинен здійснити для відновлення свого порушеного права; доходи, які **Орендар** міг би реально отримати в разі належного виконання орендодавцем умов договору.
26. Розмір фактичних витрат орендаря визначається на підставі документально підтверджених даних.

Обмеження (обтяження) щодо використання земельної ділянки

27. На орендовану земельну ділянку не встановлено обмеження (обтяження) та інші права третіх осіб не має
(підстави встановлення обмежень (обтяжень))
28. Передача в оренду земельної ділянки не є підставою для припинення або зміни обмежень (обтяжень) та інших прав третіх осіб на цю ділянку.

Інші права та обов'язки сторін*

29. Права **Орендодавця**: має право вимагати від орендаря: використання земельної ділянки за цільовим призначенням згідно договору оренди; дотримуватись екологічної безпеки землекористування та збереження родючості ґрунтів; своєчасного внесення орендної плати.
30. Обов'язки **Орендодавця**: зобов'язаний передати використовувану земельну ділянку у стані, що відповідає умовам договору оренди. При передачі земельної ділянки в оренду забезпечувати відповідно до закону реалізації прав третіх осіб щодо орендованої земельної ділянки, не вчиняти дій, які б перешкоджали б користуватися орендованою земельною ділянкою. Відшкодувати орендарю капітальні витрати, пов'язані з поліпшенням стану земельної ділянки; попередити орендаря про особливі властивості та недоліки земельної ділянки, які в процесі її використання можуть спричинити екологічно небезпечні наслідки для довкілля або призвести до погіршення стану самого об'єкту оренди.
31. Права **Орендаря**: самостійно господарювати на землі з дотриманням умов цього договору; отримувати продукцію та доходи; за письмовою згодою орендодавця зводити виробничі та інші будівлі й споруди передавати її в суборенду; здійснювати в установленому законодавством порядку за письмовою згодою орендодавця будівництво водогосподарських споруд та меліоративних систем, передавати земельну ділянку в суборенду.
32. Обов'язки **Орендаря**: приступити до використання земельної ділянки у строки, встановлені цим договором; виконувати встановлені щодо земельної ділянки обмеження в обсязі передбаченому законом та цим договором; дотримувати режиму природоохоронного використання земель; у 5-денний строк після державної реєстрації подати копію цього договору до Збразької міжрайонної державної податкової інспекції.

Ризик випадкового знищення або пошкодження об'єкта оренди чи його частини

33. Ризик випадкового знищення або пошкодження об'єкта оренди чи його частини несе **Орендодавець**.

Страховання об'єкта оренди

34. Згідно з цим договором об'єкт оренди не підлягає страхуванню на весь період дії цього договору.

35. Страховання об'єкта оренди здійснює **Орендар**.

36. Сторони домовились про те, що у разі свого невиконання свого обов'язку стороною, яка повинна згідно з цим договором застрахувати об'єкт оренди, друга сторона може застрахувати його і вимагати відшкодування витрат на страхування.

Зміни умов договору і припинення його дії

37. Зміни умов договору здійснюються у письмовій формі за взаємною згодою сторін. У разі недосягнення згоди щодо зміни умов договору спір розв'язується у судовому порядку.

38. Дія договору припиняється у разі:

- закінчення строку, на який було укладено;
- придбання **Орендарем** земельної ділянки у власність;
- викупу земельної ділянки для суспільних потреб або примусового відчуження земельної ділянки з мотивів суспільної необхідності в порядку, встановленому законом;
- ліквідації юридичної **особи – орендаря**.

Договір припиняється також в інших випадках, передбачених законом.

39. Дія договору припиняється шляхом його розірвання за:

- взаємною згодою сторін;
- рішенням суду за вимогу однієї із сторін унаслідок невиконання другою стороною обов'язків, передбачених договором, та внаслідок випадкового знищення, пошкодження орендованої земельної ділянки, яке істотно перешкоджає її використанню, а також з інших підстав, визначених законом.

40. Розірвання договору оренди землі в односторонньому порядку **не допускається**
Умовами розірвання договору в односторонньому порядку є: **не має**

41. Перехід права власності на орендовану земельну ділянку до другої особи, а також реорганізація юридичної особи – **орендаря** не є підставою для зміни умов або розірвання договору. Право на орендовану земельну ділянку у разі смерті фізичної особи – орендаря, засудження або обмеження її дієздатності за рішенням суду переходить до спадкоємців або інших осіб, які використовують цю земельну ділянку разом з орендарем.

Відповідальність сторін за невиконання або неналежне виконання договору

42. За невиконання або неналежне виконання договору сторони несуть відповідальність відповідно до закону та цього договору.

43. Сторона, яка порушила зобов'язання, звільняється від відповідальності, якщо вона доведе, що це порушення сталося не з її вини.

Прикінцеві положення

44. Цей договір набирає чинності після підписання сторонами та його державної реєстрації.

Цей договір укладено у трьох примірниках, що мають однакову юридичну силу, один з яких знаходиться в **Орендодавця**, другий – в **Орендаря**, третій – в органі, який провів його державну реєстрацію.

Невід'ємними частинами договору є:

- збірний кадастровий план;
- кадастровий план земельної ділянки з відображенням обмежень (обтяжень) у її використанні та встановлених земельних сервітутів;
- копія державного акту **серія ЯЗ 074112**
- акт приймання – передачі об'єкта оренди;
- копія довідки з нормативної грошової оцінки земельної ділянки
- акт визначення меж земельної ділянки в натурі (на місцевості)

ПСП «Аметист»
(назва установи)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 32173445

Затверджую
директор
(посада)
Земба П. Ф.
(прізвище, ім'я та по батькові;
підпис)
"03" березня 2018 р.

Реєстр власників земельних ділянок (паїв)*

Власник (орендодавець)	Кадастровий номер	Площа ділянки	Дата початку строку оренди	Дата закінчення строку оренди	Нормативна грошова вартість земельної ділянки	Сума виплати пайовакам
Галич О. А.	6125255200:01:001:2896	1.5369	28.03.2016	28.03.2026		
Носик В. Р.	6125281700:01:001:0072	1.5374	03.03.2017	03.03.2022		
Рубич А. С..	6125281700: 01:001:0081	1.5378	12.05.2017	12.05.2027		
...
Іванів О. О.	6125281700:01:001:2976	4.6325	15.04.2018	15.04.2028		

Головний бухгалтер О. Я. Новак
(підпис) (прізвище та ініціали)

* - власна розробка автора

Приватне підприємство "ПСП "Аметист"

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ **32146891**

Цех, відділ _____ Код за ДКУД _____

До відомості нарахування доходу,

у строк з _____ до _____

у сумі Шістсот дев'яносто дві тисячі триста сімнадцять гривень 00 копійок

Керівник

Головний бухгалтер

21 Грудня 2017 р.

Кореспондуючий рахунок			Код цільового призначення
рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	код аналітичного обліку	
6852			

Відомість нарахування доходу № 000000001
За

За цією платіжною відомістю виплачено гривень Шістсот дев'яносто дві тисячі триста сімнадцять гривень 00 копійок і депоновано гривень _____

№ з/п	Ідентифікаційний код	Прізвище, ім'я, по батькові	Нараховано орендної плати	Утримано податку з доходів фізичних осіб	Утримано військовий збір	Сума до виплати
1	2	3	4	5	5	6
1	1790704385	Антонів Галина Федорівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
2	2195303000	Огородник Марія Мартинівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
3	3235001181	Кравчук Лілія Богданівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
4	3182616778	Борис Володимир Зіновійович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
5	2456502180	Борис Марія Тадеївна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
6	2423004888	Борова Галина Володимирівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
7	1956521361	Брилка Анна Васиївна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
8	2478416001	Винник Оксана Васиївна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
9	2478416001	Винник Оксана Васиївна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
10	3326007780	Вільчинська Лілія Романівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
11	2497202206	Василечко Віра Володимирівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
12	1826546651	Василишин Степан Петрович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
13	1296201732	Василишин Павло Іванович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
14	1826546651	Василишин Степан Петрович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
15	2386519043	Василіок Леся Михайлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
16	2387720381	Валькірна Марія Павлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
17	2504506042	Втомин Ганна Іванівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
18	2215305784	Гайдамаха Ольга Богданівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
19	1657504480	Гайдамаха Ганна Йосипівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
20	2024002616	Гайдамаха Анатолій Мар'янович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
21	1657503562	Гачинська Марія Йосипівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
22	1852404788	Гладиш Леся Ярославівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
23	1717516617	Гладиш Степан Іванович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
24	1948705740	Гладиш Наталія Миколаївна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
25	1958223248	Хрущ Генрика Іванівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
26	2122025272	Грицишин Роман Іванович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
27	2593350533	Гуменюк Віталій Богданович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
28	1636902936	Гуменюк Володимир Григорович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
29	2545212547	Гачинська Галина Богданівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
30	1924118552	Гуменюк Зеновій Михайлович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
31	1746716024	Гуменюк Євгенія Станіславівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
32	1478516766	Гуменюк Іванна Степанівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
33	1970206966	Джурфер Анна Михайлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
34	1731204616	Джурфер Григорій Миколайович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
35	0516204867	Добенька Олександра Пилипівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
36	2445115856	Довгань Євгеній Станіславович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
37	1431018535	Довгань Йосип Іванович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
38	2627517248	Довгань Яніна Іванівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
39	2211405949	Довгошия Віра Богданівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
40	2211405949	Довгошия Віра Богданівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
41	3503204974	Качор Петро Миколайович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
42	2317122664	Кузь Марія Богданівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
43	2991001004	Осадчук Сніжана Петрівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
44	2301919192	Гіряк Степан Михайлович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
45	2132212303	Маньовська Ганна Йосипівна	3745.33	674.16	56.18	3014.99
46	2456502180	Борис Марія Тадеївна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
47	2237526980	Журавель Надія Михайлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
48	2908700842	Задорожна Аделя Петрівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
49	3382305619	Задорожний Богдан Петрович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
50	1820806809	Земба Ярослава Михайлівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37
51	2157306148	Кулеша Наталія Григорівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98

Продовження додатку М

52	2161320850	Кулеша Іван Тадейович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
53	1219313704	Кулеша Станіслава Іванівна	4494.34	808.98	67.42	3617.94
54	1484728023	Канюка Марія Томківна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
55	1225916765	Касіян Марія Іванівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
56	1643715460	Касіян Марія Йосипівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
57	2668314949	Касіян Надія Михайлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
58	2765801037	Кисилиця Андрій Іванович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
59	2912703899	Колісник Володимир Романович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
60	1725804820	Колісник Ольга Григорівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
61	2061722045	Колісник Ольга Дмитрівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
62	1005413154	Королько Йосип Васильович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
63	2600019290	Косідло Станіслав Тадейович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
64	1546916917	Косідло Тадей Станіславович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
65	1521003170	Кравець Богдан Іванович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
66	2138104213	Кравчук Василь Володимирович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
67	2139821478	Кравчук Михайло Михайлович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
68	2177320381	Кравчук Надія Михайлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
69	1920823046	Кузняк Євгенія Павлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
70	1920823046	Кузняк Євгенія Павлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
71	2097923419	Кузняк Михайло Степанович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
72	2097923419	Кузняк Михайло Степанович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
73	2408304502	Кузняк Оксана Степанівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
74	2325423781	Кузняк Ольга Олександрівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
75	1990304174	Кузняк Петро Григорович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
76	1990304174	Кузняк Петро Григорович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
77	3252509690	Кузняк Тарас Тарасович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
78	2307405016	Кузняк Степан Степанович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
79	2317122664	Кузь Марія Богданівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
80	3002208180	Криштахович Ганна Петрівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
81	2353611683	Комар Марія Григорівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
82	2683719787	Козел Оксана Григорівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
83	2713805567	Липка Ольга Тарасівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
84	2402604246	Паньків Леся Михайлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
85	1638010989	Леськів Наталя Михайлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
86	2115823546	Лещишин Марія Войтівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
87	2115823546	Лещишин Марія Войтівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
88	1495002402	Лоза Ганна Матвіївна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
89	2249802817	Лоза Леонід Романович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
90	2364319527	Люба Оксана Іванівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
91	2364319527	Люба Оксана Іванівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
92	2364319527	Люба Оксана Іванівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
93	2192711264	Масло Яніна Павлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
94	2524504246	Моргало Ганна Олегівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
95	1627011954	Моргало Олег Володимирович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
96	1627011954	Моргало Олег Володимирович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
97	2762118826	Мочило Марія Володимирівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
98	2219823935	Мудрий Зіновій Миколайович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
99	1173709960	Нагуменюк Євгенія Павлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
100	1144206513	Нагуменюк Михайло Георгійович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
101	2447504618	Окопний Тадей Тадейович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
102	2447504618	Окопний Тадей Тадейович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
103	2447504618	Окопний Тадей Тадейович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
104	1165718861	Олінкевич Яніна Михайлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
105	2402604246	Паньків Леся Михайлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
106	1579009469	Паньків Марія Войтівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
107	1579009469	Паньків Марія Войтівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
108	2679420495	Паньків Петро Петрович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
109	1258418900	Перчик Ярослава Іванівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
110	3261506029	Петрик Оксана Маріянівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
111	2649121325	Периста Ірина Зіновівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
112	1800004335	Походенко Олександр Климович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
113	1800004335	Походенко Олександр Климович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
114	1433826205	Приходцева Іванна Андріївна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
115	3779122416	Рибак Андрій Тадейович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
116	1509413684	Рибак Євгенія Йосипівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
117	1467935605	Рибак Орія-Марія Михайлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
118	2853116204	Спідзявська Ганна Вячеславівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
119	2939307545	Смертук Марія Іванівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
120	2108602295	Сельський Володимир Романович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
121	1287212921	Степанчук Роман Степанович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
122	1513503038	Стебельський Богдан Васильович	4494.39	808.99	67.42	3617.98
123	2376320722	Смолінська Станіслава Михайлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98
124	1807943227	Тарнавська Наталя Михайлівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98

Продовження додатку М

125	1620810210	Тарнавський Михайло Михайлович	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
126	1330203832	Теренда Іван Антонович	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
127	2474512737	Турчин Михайло Петрович	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
128	1938904594	Федотов Вячеслав Іванович	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
129	2842012111	Федун Володимир Іванович	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
130	1855506866	Федун Ганна Петрівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
131	1913909580	Філянс Ольга Ярославівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
132	1409915818	Хруц Роман Павлович	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
133	1830219835	Хруц Григорій Михайлович	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
134	3158717741	Луценко Наталія Миронівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
135	2674803191	Шевчук Василь Тарасович	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
136	1369920641	Шевчук Іоанна Бартоломіївна	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
137	1506416035	Шевчук Тарас Васильович	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
138	2233923054	Шмагай Володимир Іванович	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
139	1499918104	Шмагай Марія Петрівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
140	2224307980	Шмирска Галина Денисівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
141	1357826287	Шмирска Христина Томківна	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
142	1260056629	Шумада Анна Семенівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
143	2144503500	Яруш Марія Болеславівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
144	1688513823	Бендера Ганна Федорівна	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
145	2785613574	Василишин Руслан Степанович	4494.39	808.99	67.42	3617.98	
146	2548416908	Василишин Оксана Володимирівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
147	2730618466	Маціювська Елла Тадейівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
148	2651016655	Киселиця Михайло Іванович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
149	1605307668	Ковальська Наталія Володимирівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
150	2737018432	Гуцалюк Тадей Франкович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
151	1948420884	Пастушин Марія Петрівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
152	1969403793	Попадюк Михайло Васильович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
153	1877317569	Василишин Данута Миколаївна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
154	2381603754	Лесяк Володимир Володимирович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
155	2423520529	Василишин Василина Петрівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
156	2216707276	Залещик Степан Васильович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
157	1261010924	Мудра Марія Гиліпівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
158	2421604988	Хруц Аделя Йосипівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
159	2547603394	Косідло Владислав Тадейович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
160	1920319439	Козловський Володимир Вікторович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
161	1602607560	Гуменюк Станіслава Михайлівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
162	2119106667	Василюк Орислава Михайлівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
163	1739914769	Демковська Ганна Василівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
164	2630917545	Василюк Галина Ярославівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
165	1833606462	Турчин Станіслава Михайлівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
166	3014810047	Паламар Ольга Григорівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
167	2517314611	Василишин Володимир Михайлович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
168	1701917591	Гуменюк Михайло Михайлович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
169	1088212267	Травкіна Марія Андріївна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
170	2193919619	Козловський Петро Свстахович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
171	2538312340	Сельська Наталія Романівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
172	2711118199	Василишин Григорій Володимирович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
173	1586112799	Вільчинський Станіслав Іванович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
174	2203023409	Гулик Яніна Михайлівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
175	2203023409	Гулик Яніна Михайлівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
176	1790242567	Гуцалюк Стефанія Василівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
177	2232522748	Земба Галина Михайлівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
178	2171821291	Земба Павло Антонович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
179	1936805506	Кузняк Христина Войтівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
180	0841108767	Жондло Розалія Андріївна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
181	2716505074	Яровіцький Іван Станіславович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
182	1981708700	Хруц Володимира Володимирівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
183	2651811221	Палац Надія Людвігівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
184	2060013620	Василишин Євгенія Михайлівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
185	0947111446	Тиха Павліна Антонівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
186	1495618708	Заяць Ганна Іванівна	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
187	1607333811	Журавель Ярослав Петрович	4949.53	890.92	74.24	3984.37	
188	1960221994	Пальчук Зіновій Йосифович	749.07	134.83	11.24	603.00	
Разом:			860021.91	154804.11	12900.80	692317.00	

Виконавець _____

Додаток Н

Затверджено
Наказ Міністерства фінансів України
19 червня 2015 року № 578
(зі змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України
від 17 березня 2017 року № 369)

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого органу)

1	Податкова декларація платника єдиного податку четвертої групи	Тип виду декларації	І.І.Т.	Порядковий номер за рік ¹	1
		Тип декларації			
		01	-	Загальна	
		02	-	Нова загальна	
		03	-	Уточнююча загальна	
		04	X	Звітна	
		05	-	Нова звітна	
		06	-	Уточнююча звітна	
за 2 0 1 8 рік починаючи з ²		з урахуванням уточнень з ³			
2	Платник: ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ПСП "АМЕТІСТ" (повне найменування платника податків згідно з реєстраційними документами)				
3	Код за ЄДРПОУ	3	2	1	4 6 8 9 1
4	Код виду економічної діяльності (КВЕД)	0	1	.	1 1
5	Код організаційно-правової форми господарювання				1 2 0
6	Податкова адреса	Поштовий індекс		4	7 8 4 5
	провулок БРИГАДНИЙ, буд. 2, с. ПОЛУПАНІВКА, ПІДВОЛОЧИСЬКИЙ РАЙОН, ТЕРНОПІЛЬСЬКА обл., 47845	Міжміський код			0 3 5 4
	Електронна адреса ⁴ 32146891@ukr.net	Телефон	3 6 3	6 3	
		Факс ⁴	3 6 3	6 3	
7	Найменування контролюючого органу за основним місцем обліку платника КРЕМЕНЕЦЬКА ОБ'ЄДНАНА ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА ІНСПЕКЦІЯ ГОЛОВНОГО УПРАВЛІННЯ ДФС У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ (ПІДВОЛОЧИСЬКЕ ВІДДІЛЕННЯ)				
8	Найменування контролюючого органу за місцем розташування земельної(их) ділянки(ок), до якого подається декларація КРЕМЕНЕЦЬКА ОБ'ЄДНАНА ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА ІНСПЕКЦІЯ ГОЛОВНОГО УПРАВЛІННЯ ДФС У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ (ПІДВОЛОЧИСЬКЕ ВІДДІЛЕННЯ)				
9	Код органу місцевого самоврядування за місцем розташування земельної(их) ділянки(ок) за КОАТУУ ⁵	6	1	2 4 6 1	0 5 0 0

Одиниці виміру: гектари - з чотирма десятковими знаками,
грівни - з двома десятковими знаками

№ з/п	Категорія земель	Площа земельної ділянки ⁶	Нормативна грошова оцінка земельної ділянки	Ставка податку (% до нормативної грошової оцінки земельної ділянки)	Річна сума податку (к. 3 х к. 4 х к. 5 / 100)	у тому числі для сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві			
						І квартал к. 6 х 10/100/ (кількість календарних днів у кварталі) х (кількість днів користування та/або володіння землею) ⁷	II квартал к. 6 х 10/100/ (кількість календарних днів у кварталі) х (кількість днів користування та/або володіння землею) ⁷	III квартал к. 6 х 5/100/ (кількість календарних днів у кварталі) х (кількість календарних днів користування та/або володіння землею) ⁷	IV квартал к. 6 х 30/100/ (кількість календарних днів у кварталі) х (кількість календарних днів користування та/або володіння землею) ⁷
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
I	Землі сільськогосподарського призначення (сільськогосподарські угіддя, вирощування) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті								
1.1.1 ⁸	Рілля, всього	363,8779	37067,44	0,95	128136,21	12813,62	12813,62	64068,11	38440,86
1.1.2 ⁸	Рілля, всього	112,6203	39811,84	0,95	42594,40	4259,44	4259,44	21297,20	12778,32
1.2.1 ⁸	Сіножаті, всього	-	-	-	-	-	-	-	-
1.3.1 ⁸	Пасовища, всього	-	-	-	-	-	-	-	-
1.4.1 ⁸	Багаторічні насадження, всього	-	-	-	-	-	-	-	-
2.1 ⁸	Землі подлого фонду, всього	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Нараховано на 2018 рік, усього (сума р. 1.2 к. 7-10)				170730,61	17073,06	17073,06	85365,31	51219,18
4 ⁹	Нараховано на рік за даними раніше поданої декларації (р.2 декларації, що уточнюється)								
5 ⁹	Нараховано до збільшення податкового зобов'язання на наступ термін сплати (позитивне значення (р.3 - р.4))		на						
6 ⁹	Нараховано до зменшення податкового зобов'язання на наступ термін сплати (негативне значення (р.4 - р.3))		на						
7 ⁹	Розмір зниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів або періодів поточного року, за якими минув термін сплати								
8 ⁹	Розмір зменшення податкового зобов'язання минулих податкових періодів або періодів поточного року, за якими минув термін сплати								
9 ⁹	Сума штрафів (к. 7 - 10 р. 7 х 3 % або 5 %)								
10 ¹⁰	Сума пені								
11 ⁹	Показання (розкриття) окремих результатів фінансово-господарської діяльності								
12	Доповнення до Податкової декларації (заповнюється і додається відповідно до пункту 46.4 статті 46 глави 2 розділу II Податкового Кодексу України)								
								на	арк.
								на	арк.

Продовження додатку Н

Доповнення до Податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку (заповнюється і подається відповідно до пункту 46.4 статті 46 глави 2 розділу II Податкового кодексу України)	
№ з/п	Зміст доповнення
1	-

До декларації додаються:

1	Додаток "Відомості про наявність земельних ділянок"	X
2	Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва ¹¹	X

Інформація, наведена в декларації, є достовірною.
Дата заповнення декларації (дд.мм.рррр.)

1 3 . 0 2 . 2 0 1 8

Керівник платника податку


(підпис)

Земба Петро Франкович
(ініціали та прізвище)

Регстраційний номер облікової картки платника податків
або серія та номер паспорта ¹³

2 6 5 4 8 1 7 0 9 6

Головний бухгалтер


(підпис)

Асріян Алла Едуардівна
(ініціали та прізвище)

Регстраційний номер облікової картки платника податків
або серія та номер паспорта ¹³

3 1 2 5 9 1 8 9 0 8

Ця частина декларації заповнюється посадовими особами контролюючого органу

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності " " 20__ року
(підпис, ініціали та прізвище посадової особи контролюючого органу)
За результатами камеральної перевірки декларації (потрібне позначити): порушень (помилоч) не виявлено / складено акт від " " 20__ року № _____
" " 20__ року (підпис, ініціали та прізвище посадової особи контролюючого органу)

¹ Платником зазначається номер (послідовно наростаючим числом від кількості поданих відповідних декларацій).

² Заповнюється у разі подання декларації за нові земельні ділянки (починаючи з /число/місяць/).

³ Заповнюється у разі уточнення податкових зобов'язань (з урахуванням уточнень з /число/місяць/).

⁴ Заповнюється за бажанням платника.

⁵ При поданні загальної, нової загальної або уточнюючої загальної декларації заповнюється код органу місцевого самоврядування за основним місцем обліку платника.

⁶ Показники колонки 3 декларації мають дорівнювати показникам рядків 1.1.0, 1.2.0, 1.3.0, 1.4.0, 2.0 колонки 11 додатка до цієї декларації.

⁷ При зміні протягом року об'єкта оподаткування, нормативної грошової оцінки земельної ділянки, ставок податку показники в колонках

7-10 заповнюються (із застосуванням формул за відповідними колонками) з дня календарного місяця, у якому починають, та/або до дня календарного місяця, у якому припиняють діяти вказані зміни.

⁸ Заповнюється одним рядком щодо всіх земельних ділянок за одним кодом органу місцевого самоврядування за КОАТУУ. За потреби

(у разі наявності земельних ділянок за одним кодом органу місцевого самоврядування за КОАТУУ з різною нормативною грошовою оцінкою) кількість рядків 1.1, 1.2, 1.3, 1.4 та 2 може бути збільшено.

⁹ Рядки 4 - 9 та 11 заповнюються у разі уточнення податкових зобов'язань. Сума штрафу (рядок 9) нараховується платником

самостійно відповідно до підпункту "а" або "б" пункту 50.1 статті 50 глави 2 розділу II Податкового кодексу України.

¹⁰ Сума пені (рядок 10) нараховується платником самостійно відповідно до підпункту 129.1.3 пункту 129.1 та абзацу другого пункту

129.4 статті 129 глави 12 розділу II Податкового кодексу України.

¹¹ Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва є невід'ємною частиною декларації, надається відповідно до підпункту 298.8.1 пункту 298.8 статті 298 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України. Форма розрахунку затверджена наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 26 грудня 2011 року № 772 «Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва», зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 06 квітня 2012 року за № 510/20823.

¹² За наявності.

¹³ Зазначається фізичними особами, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номер облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

Додаток 1

до Податкової декларації платника
сдиного податку четвертої групи

Відмітка про одержання:
вхідний № -
дата -
штамп контролюючого органу

№	Порядковий номер, що відповідає рядку 1.1.Т
	1

Додаток № 2	1	Загальної
		Нової загальної
		Уточнюючої загальної
		Х Звітної
		Нової звітної
		Уточнюючої звітної

Відомості про наявність земельних ділянок

Одиниці виміру: гектари - 3 чотири десятковими знаками,
гектари - 3 двома десятковими знаками

№ з/п	Категорія земельних ділянок	Документи, які засвідчують/ підтверджують право власності та/або користування земельними ділянками		Державна реєстрація	Катастровий номер земельної ділянки (у разі наявності)	Місце розташування земельної ділянки(ок)		Площа земельної ділянки		
		право користування, у т.ч. на умовах оренди	дата укладання (дд.мм.рррр)			дата (дд.мм.рррр)	номер		код регіону	код органу місцевого саморядування за КОАТУУ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Сільськогосподарські угіддя:									
1.1	рільні									
1.1.1	с/г угіддя рільні	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004381	6124687800/01/004/0052	19	6124687803	1,6684
1.1.2	с/г угіддя рільні	б/н	27.12.2013	-	06.06.2012	№4782432	6124687800/01/001/0085	19	6124687803	2,2531
1.1.3	с/г угіддя рільні	б/н	10.02.2014	-	28.02.2014	№4833189	6124687800/01/002/0099	19	6124687803	3,0205
1.1.4	с/г угіддя рільні	б/н	10.02.2014	-	28.02.2014	№4846719	6124687800/01/001/0170	19	6124687803	1,9941
1.1.5	с/г угіддя рільні	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004380	6124687800/01/004/0053	19	6124687803	1,8233
1.1.6	с/г угіддя рільні	б/н	14.03.2014	-	04.06.2014	№5896534	6124687800/01/004/0054	19	6124687803	2,0997
1.1.7	с/г угіддя рільні	б/н	-	-	03.11.2010	№041065701174	6124687800/01/002/0108	19	6124687803	1,5450
1.1.8	с/г угіддя рільні	б/н	-	-	03.11.2010	№041065701170	6124687800/01/001/0212	19	6124687803	1,5450
1.1.9	с/г угіддя рільні	б/н	15.06.2015	-	03.11.2010	№041065701176	6124687800/01/001/0177	19	6124687803	3,9200
1.1.10	с/г угіддя рільні	б/н	03.01.2012	-	06.06.2012	№6124687840044	6124687800/01/001/0086	19	6124687803	2,2154
1.1.11	с/г угіддя рільні	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№61246878400	6124687800/01/001/0224	19	6124687803	2,1188
1.1.12	с/г угіддя рільні	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№6124687840044	6124687800/01/002/0111	19	6124687803	1,7241
1.1.13	с/г угіддя рільні	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004403	6124687800/01/002/0100	19	6124687803	1,2398

Продовження додатку Н

1.1.14	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№61246878400444	6124687800:01:005:0018	19	6124687803	2,0595
1.1.15	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004388	6124687800:01:002:0093	19	6124687803	2,2164
1.1.16	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004396	6124687800:01:001:0179	19	6124687803	3,5209
1.1.17	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004043	6124687800:01:001:0146	19	6124687803	1,8963
1.1.18	б/г	уцідлярів	б/н	06.03.2014	-	13.08.2014	№66663656	6124687800:01:001:0211	19	6124687803	3,1627
1.1.19	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004412	6124687800:01:001:0178	19	6124687803	3,8166
1.1.20	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004406	6124687800:01:001:0184	19	6124687803	3,4527
1.1.21	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004044	6124687800:01:001:0161	19	6124687803	3,3977
1.1.22	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004414	6124687800:01:005:0038	19	6124687803	2,3393
1.1.23	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004377	6124687800:01:005:0029	19	6124687803	1,6332
1.1.24	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004331	6124687800:01:002:0088	19	6124687803	2,6923
1.1.25	б/г	уцідлярів	б/н	06.03.2014	-	13.08.2014	№66660515	6124687800:01:001:0210	19	6124687803	3,1708
1.1.26	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004408	6124687800:01:001:0208	19	6124687803	3,4075
1.1.27	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004404	6124687800:01:002:0105	19	6124687803	3,4378
1.1.28	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004401	6124687800:01:001:0159	19	6124687803	1,9266
1.1.29	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004345	6124687800:01:001:0107	19	6124687803	3,2843
1.1.30	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004359	6124687800:01:001:0163	19	6124687803	2,1424
1.1.31	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004424	6124687800:01:001:0158	19	6124687803	1,9265
1.1.32	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004399	6124687800:01:005:0008	19	6124687803	1,7515
1.1.33	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004043	6124687800:01:005:0006	19	6124687803	1,7160
1.1.34	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004409	6124687800:01:001:0207	19	6124687803	3,3796
1.1.35	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004365	6124687800:01:002:0086	19	6124687803	2,6099
1.1.36	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004362	6124687800:01:001:0156	19	6124687803	1,9533
1.1.37	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004398	6124687800:01:005:0014	19	6124687803	1,6335
1.1.38	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004367	6124687800:01:001:0138	19	6124687803	3,3061
1.1.39	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004369	6124687800:01:005:0039	19	6124687803	2,6010
1.1.40	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004346	6124687800:01:002:0092	19	6124687803	2,8251
1.1.41	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004340	6124687800:01:002:0112	19	6124687803	1,4898
1.1.42	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004341	6124687800:01:002:0101	19	6124687803	1,3776
1.1.43	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004361	6124687800:01:001:0213	19	6124687803	3,0355
1.1.44	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004366	6124687800:01:001:0198	19	6124687803	4,3013
1.1.45	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004411	6124687800:01:005:0019	19	6124687803	2,0485
1.1.46	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004410	6124687800:01:005:0035	19	6124687803	1,7309
1.1.47	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004328	6124687800:01:005:0020	19	6124687803	3,7469
1.1.48	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004395	6124687800:01:001:0185	19	6124687803	2,0487
1.1.49	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004347	6124687800:01:001:0185	19	6124687803	3,3717
1.1.50	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004358	6124687800:01:001:0022	19	6124687803	1,9941
1.1.51	б/г	уцідлярів	б/н	06.03.2014	-	13.08.2014	№66664580	6124687800:01:005:0005	19	6124687803	1,7371
1.1.52	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	03.01.2012	№612468784004407	6124687800:01:001:0187	19	6124687803	2,5231
1.1.53	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004332	6124687800:01:005:0033	19	6124687803	1,6332
1.1.54	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004336	6124687800:01:001:0011	19	6124687803	1,6339
1.1.55	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004337	6124687800:01:001:0087	19	6124687803	2,2442
1.1.56	б/г	уцідлярів	б/н	27.12.2013	-	29.05.2014	№5835935	6124687800:01:001:0165	19	6124687803	2,4093
1.1.57	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№61246878400	6124687800:01:001:0175	19	6124687803	2,8452
1.1.58	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№612468784004383	6124687800:01:005:0004	19	6124687803	1,9989
1.1.59	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№61246878400	6124687800:01:005:0025	19	6124687803	1,6566
1.1.60	б/г	уцідлярів	б/н	03.01.2012	-	05.06.2012	№61246878400	6124687800:01:005:0023	19	6124687803	1,7472

1.1.61	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004378	6124687800.01.005.0027	19	6124687803	1.6335
1.1.62	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№61246878400435	6124687800.01.001.0145	19	6124687803	1.8979
1.1.63	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004419	6124687800.01.001.0168	19	6124687803	2.1679
1.1.64	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004342	6124687800.01.002.0091	19	6124687803	3.0078
1.1.65	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004343	6124687800.01.002.0090	19	6124687803	3.0078
1.1.66	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004352	6124687800.01.001.0150	19	6124687803	3.0853
1.1.67	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004379	6124687800.01.005.0003	19	6124687803	2.0395
1.1.68	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004420	6124687800.01.001.0190	19	6124687803	1.9682
1.1.69	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004334	6124687800.01.001.0098	19	6124687803	2.9242
1.1.70	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004373	6124687800.01.005.0024	19	6124687803	1.7075
1.1.71	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004413	6124687800.01.001.0189	19	6124687803	2.0268
1.1.72	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004418	6124687800.01.001.0167	19	6124687803	2.4029
1.1.73	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004348	6124687800.01.001.0142	19	6124687803	1.7062
1.1.74	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004422	6124687800.01.005.0017	19	6124687803	2.0486
1.1.75	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№61246878400	6124687800.01.001.0209	19	6124687803	3.3457
1.1.76	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004376	6124687800.01.005.0026	19	6124687803	1.6333
1.1.77	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004355	6124687800.01.001.0164	19	6124687803	2.3488
1.1.78	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004344	6124687800.01.001.0223	19	6124687803	2.0798
1.1.79	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004349	6124687800.01.001.0144	19	6124687803	1.9043
1.1.80	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004350	6124687800.01.001.0199	19	6124687803	3.9014
1.1.81	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004353	6124687800.01.001.0151	19	6124687803	2.9950
1.1.82	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004385	6124687800.01.001.0180	19	6124687803	3.5751
1.1.83	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004391	6124687800.01.002.0110	19	6124687803	2.9599
1.1.84	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004392	6124687800.01.001.0109	19	6124687803	2.8544
1.1.85	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004382	6124687800.01.005.0028	19	6124687803	1.6336
1.1.86	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004397	6124687800.01.005.0016	19	6124687803	1.9597
1.1.87	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№61246878400	6124687800.01.005.0041	19	6124687803	2.1813
1.1.88	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№61246878400	6124687800.01.002.0094	19	6124687803	2.0872
1.1.89	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004390	6124687800.01.001.0173	19	6124687803	2.0262
1.1.90	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004417	6124687800.01.001.0169	19	6124687803	1.9775
1.1.91	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004394	6124687800.01.005.0002	19	6124687803	1.9963
1.1.92	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004399	6124687800.01.001.0196	19	6124687803	3.8670
1.1.93	с/г утідьярлыя	б/н	07.08.2014	-	-	21.11.2014	№7787421	6124687800.01.005.0034	19	6124687803	1.6404
1.1.94	с/г утідьярлыя	б/н	25.03.2014	-	-	28.02.2014	№6765739	6124687800.01.002.0085	19	6124687803	2.8873
1.1.95	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004370	6124687800.01.005.0040	19	6124687803	4.2396
1.1.96	с/г утідьярлыя	б/н	10.12.2013	-	-	10.02.2014	№4625239	6124687800.01.001.0083	19	6124687803	2.5689
1.1.97	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004368	6124687800.01.001.0197	19	6124687803	4.2267
1.1.98	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004421	6124687800.01.001.0160	19	6124687803	1.9265
1.1.99	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004393	6124687800.01.005.0001	19	6124687803	1.9089
1.1.10	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004215	6124687800.01.001.0215	19	6124687803	2.3076
1.1.10	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004357	6124687800.01.005.0140	19	6124687803	1.7049
1.1.10	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004335	6124687800.01.001.0089	19	6124687803	3.2537
1.1.10	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004386	6124687800.01.002.0096	19	6124687803	1.8052
1.1.10	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004351	6124687800.01.002.0087	19	6124687803	2.6458
1.1.10	с/г утідьярлыя	б/н	03.01.2012	-	-	05.06.2012	№612468784004339	6124687800.01.002.0095	19	6124687803	1.8997
1.1.10	с/г утідьярлыя	б/н	09.12.2013	-	-	11.12.2013	№3797289	6124687800.01.002.0106	19	6124687803	3.3644
1.1.10	с/г утідьярлыя	б/н	09.12.2013	-	-	11.12.2013	№4128840	6124687800.01.004.0042	19	6124687803	2.0974

1.1.10.3	єГ утідиарія	б/н	09.12.2013	-	-	11.12.2013	№4129214	6124687800:01:005:0161	19	6124687801	2,6478
1.1.10.3	єГ утідиарія	б/н	09.12.2013	-	-	11.12.2013	№3794212	6124687800:01:001:0149	19	6124687803	1,9050
1.1.11.3	єГ утідиарія	б/н	09.12.2013	-	-	11.12.2013	№3794988	6124687800:01:005:0030	19	6124687803	1,6335
1.1.11.3	єГ утідиарія	б/н	09.12.2013	-	-	11.12.2013	№3793388	6124687800:01:001:0191	19	6124687801	1,9608
1.1.11.3	єГ утідиарія	б/н	10.02.2014	-	-	28.02.2014	№4832637	6124687800:01:005:0010	19	6124687803	1,7388
1.1.11.3	єГ утідиарія	б/н	20.12.2013	-	-	10.02.2014	№4624451	6124687800:01:001:0174	19	6124687801	2,8697
1.1.11.3	єГ утідиарія	б/н	09.12.2013	-	-	15.01.2014	№4341729	6124687800:01:005:0031	19	6124687803	1,6334
1.1.11.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	15.01.2014	№4262554	6124687800:01:004:0045	19	6124687803	2,2391
1.1.11.3	єГ утідиарія	б/н	20.12.2013	-	-	10.02.2014	№4620092	6124687800:01:001:0143	19	6124687803	1,8860
1.1.11.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	15.01.2014	№4260859	6124687800:01:004:0041	19	6124687803	2,9848
1.1.11.3	єГ утідиарія	б/н	20.12.2013	-	-	17.02.2014	№4495892	6124687800:01:004:0036	19	6124687803	2,5490
1.1.11.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	27.01.2014	№4416134	6124687800:01:001:0221	19	6124687803	1,9940
1.1.12.3	єГ утідиарія	б/н	20.12.2013	-	-	11.02.2014	№4648046	6124687800:01:004:0046	19	6124687803	2,7886
1.1.12.3	єГ утідиарія	б/н	20.12.2013	-	-	17.02.2014	№4697403	6124687800:01:004:0037	19	6124687803	1,9964
1.1.12.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	27.01.2014	№4426445	6124687800:01:001:0220	19	6124687803	1,9941
1.1.12.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	24.01.2014	№4391789	6124687800:01:002:0084	19	6124687803	3,9875
1.1.12.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	27.01.2014	№4422630	6124687800:01:004:0039	19	6124687803	1,9223
1.1.12.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	27.01.2014	№4431777	6124687800:01:004:0040	19	6124687803	2,0891
1.1.12.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	28.01.2014	№4438044	6124687800:01:001:0194	19	6124687803	3,2735
1.1.12.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	16.01.2014	№4280566	6124687800:01:001:0188	19	6124687803	2,1216
1.1.12.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	25.01.2014	№4401989	6124687800:01:001:0217	19	6124687803	1,9941
1.1.12.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	25.01.2014	№4404699	6124687800:01:001:0214	19	6124687803	2,5951
1.1.13.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	22.01.2014	№4361425	6124687800:01:001:0183	19	6124687803	3,4805
1.1.13.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	27.01.2014	№4361425	6124687800:01:004:0034	19	6124687803	1,6310
1.1.13.3	єГ утідиарія	б/н	27.12.2013	-	-	21.01.2014	№4333535	6124687800:01:001:0088	19	6124687803	2,2655
1.1.13.3	єГ утідиарія	б/н	27.12.2013	-	-	25.02.2014	№4783341	6124687800:01:004:0044	19	6124687803	2,1766
1.1.13.3	єГ утідиарія	б/н	27.12.2013	-	-	17.02.2014	№4696557	6124687800:01:002:0103	19	6124687803	3,3344
1.1.13.3	єГ утідиарія	б/н	20.11.2014	-	-	04.12.2014	№7965831	6124687800:01:001:0186	19	6124687803	3,2288
1.1.13.3	єГ утідиарія	б/н	25.04.2014	-	-	27.06.2014	№6173104	6124687800:01:005:0036	19	6124687803	1,9935
1.1.13.3	єГ утідиарія	б/н	14.03.2014	-	-	03.06.2014	№5895034	6124687800:01:001:0141	19	6124687803	1,6616
1.1.13.3	єГ утідиарія	б/н	27.05.2014	-	-	10.07.2014	№6321913	6124687800:01:005:0037	19	6124687803	2,2355
1.1.13.3	єГ утідиарія	б/н	06.03.2014	-	-	03.06.2014	№5887216	6124687800:01:004:0047	19	6124687803	2,8777
1.1.14.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	11.02.2014	№4639855	6124687800:01:005:0007	19	6124687803	1,7297
1.1.14.3	єГ утідиарія	б/н	14.03.2014	-	-	27.06.2014	№6173597	6124687800:01:005:0012	19	6124687803	1,6335
1.1.14.3	єГ утідиарія	б/н	02.10.2014	-	-	24.12.2014	№8229863	6124687800:01:005:0009	19	6124687803	1,7696
1.1.14.3	єГ утідиарія	б/н	18.11.2014	-	-	18.11.2014	№8229448	6124687800:01:004:0038	19	6124687803	1,9271
1.1.14.3	єГ утідиарія	б/н	14.07.2014	-	-	03.12.2014	№7965771	6124687800:01:002:0089	19	6124687803	2,8925
1.1.14.3	єГ утідиарія	б/н	05.11.2014	-	-	11.03.2015	№90000	6124687800:01:001:0166	19	6124687803	2,4437
1.1.14.3	єГ утідиарія	б/н	10.12.2013	-	-	28.01.2014	№4439144	6124687800:01:001:0176	19	6124687803	3,0804
1.1.14.3	єГ утідиарія	б/н	07.05.2015	-	-	07.05.2015	№9597089	6124687800:01:001:0414	19	6124687801	2,3787
1.1.14.3	єГ утідиарія	б/н	07.05.2015	-	-	07.05.2015	№9598353	6124687800:01:001:0383	19	6124687801	2,9824
1.1.14.3	єГ утідиарія	б/н	08.05.2015	-	-	08.05.2015	№9620085	6124687800:01:001:0533	19	6124687801	2,0117
1.1.14.3	єГ утідиарія	б/н	08.05.2015	-	-	08.05.2015	№9623187	6124687800:01:001:0353	19	6124687801	2,7416
1.1.15.3	єГ утідиарія	б/н	12.05.2015	-	-	15.05.2015	№9678721	6124687800:01:005:0355	19	6124687801	2,6824
1.1.15.3	єГ утідиарія	б/н	12.05.2015	-	-	15.05.2015	№9680298	6124687800:01:001:0508	19	6124687801	2,2461
1.1.15.3	єГ утідиарія	б/н	12.05.2015	-	-	15.05.2015	№9678681	6124687800:01:001:0426	19	6124687801	2,2239
1.1.15.3	єГ утідиарія	б/н	12.05.2015	-	-	15.05.2015	№9680299	6124687800:01:001:0139	19	6124687801	1,9781

Продовження додатку Н

1.1.15.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	15.05.2015	№9677679	6124687800:01:005:0354	19	6124687801	2,9754
1.1.15.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	15.05.2015	№9681797	6124687800:01:001:0409	19	6124687801	2,4274
1.1.15.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	15.05.2015	№9674825	6124687800:01:001:0287	19	6124687801	3,0150
1.1.15.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	15.05.2015	№9676833	6124687800:01:001:0537	19	6124687801	2,1951
1.1.15.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	18.05.2015	№9695764	6124687800:01:001:0466	19	6124687801	3,4459
1.1.16.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	18.05.2015	№9701271	6124687800:01:001:0483	19	6124687801	2,8438
1.1.16.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	18.05.2015	№9693580	6124687800:01:001:0385	19	6124687801	3,1427
1.1.16.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	18.05.2015	№9699587	6124687800:01:005:0174	19	6124687803	2,0968
1.1.16.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	20.05.2015	№9729274	6124687800:01:005:0192	19	6124687801	1,8709
1.1.16.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	20.05.2015	№9764078	6124687800:01:001:0284	19	6124687801	3,0414
1.1.16.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	20.05.2015	№9763661	6124687800:01:005:0155	19	6124687801	2,1209
1.1.16.3	ел утідваряшя	б/н	08.06.2015	-	-	08.06.2015	№10004054	6124687800:01:001:0340	19	6124687801	2,2765
1.1.16.3	ел утідваряшя	б/н	08.06.2015	-	-	08.06.2015	№10004419	6124687800:01:001:0391	19	6124687801	2,0955
1.1.16.3	ел утідваряшя	б/н	08.06.2015	-	-	08.06.2015	№10003442	6124687800:01:001:0407	19	6124687801	2,8782
1.1.16.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	05.06.2015	№9999901	6124687800:01:001:0310	19	6124687801	2,5788
1.1.17.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	05.06.2015	№9937167	6124687800:01:005:0191	19	6124687803	1,8708
1.1.17.3	ел утідваряшя	б/н	19.06.2015	-	-	23.06.2015	№10202652	6124687800:01:001:0429	19	6124687801	2,4907
1.1.17.3	ел утідваряшя	б/н	19.06.2015	-	-	23.06.2015	№10202212	6124687800:01:001:0330	19	6124687801	1,9493
1.1.17.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	25.06.2015	№10223162	6124687800:01:001:0411	19	6124687801	2,5078
1.1.17.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№9918043	6124687800:01:001:0479	19	6124687801	2,9790
1.1.17.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№9918076	6124687800:01:001:0458	19	6124687801	3,4441
1.1.17.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№9917135	6124687800:01:001:0480	19	6124687801	3,6780
1.1.17.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№9934810	6124687800:01:001:0484	19	6124687801	3,8581
1.1.17.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№9934829	6124687800:01:005:0385	19	6124687801	1,8830
1.1.17.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№9934787	6124687800:01:005:0384	19	6124687801	1,8830
1.1.18.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№9917621	6124687800:01:001:0522	19	6124687801	2,3914
1.1.18.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№9917797	6124687800:01:001:0255	19	6124687801	3,5201
1.1.18.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№9934871	6124687800:01:001:0495	19	6124687801	3,4462
1.1.18.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№9917466	6124687800:01:001:0278	19	6124687801	2,4660
1.1.18.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№9917949	6124687800:01:001:0523	19	6124687801	3,8117
1.1.18.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№9918116	6124687800:01:005:0362	19	6124687801	2,4620
1.1.18.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	25.06.2015	№10219132	6124687800:01:001:0490	19	6124687801	2,5891
1.1.18.3	ел утідваряшя	б/н	06.03.2014	-	-	29.05.2014	№5834530	6124687800:01:005:0015	19	6124687803	1,6669
1.1.18.3	ел утідваряшя	б/н	26.11.2014	-	-	14.04.2015	№9362167	6124687800:01:002:0097	19	6124687803	1,7850
1.1.19.3	ел утідваряшя	б/н	12.05.2015	-	-	29.05.2015	№65225861246	6124687800:01:005:0351	19	6124687801	2,4796
1.1.19.3	проектні дороги	-	-	-	-	-	-	-	19	6124687803	12,4800
1.1.0	Всього	Х	Х	Х	Х	Х	Х	Х	Х	Х	476,4982
1.2	єтїнозатї	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.2.1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.2.0	Всього	Х	Х	Х	Х	Х	Х	Х	Х	Х	-
1.3	пасовїна	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.3.1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.3.0	Всього	Х	Х	Х	Х	Х	Х	Х	Х	Х	-
1.4	бататорїчї насадєнїя	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.4.1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.4.0	Всього	Х	Х	Х	Х	Х	Х	Х	Х	Х	-

Продовження додатку Н

Квитанція № 2	
Платник податків:	32146891 (код згідно з ЄДРПОУ або РНОКПП або серія та номер паспорта) ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ПСП "АМЕТИСТ" (найменування або прізвище, ім'я, по батькові) 32146891@ukr.net#1 (адреса електронної пошти (E-mail))
Документ:	J0103803 (код форми документу) Податкова декларація платника єдиного податку четвертої групи (назва документу звітності) 19120032146891J0103803100000001951220181912.XML (ім'я файлу) Звітна (стан документа) Рік, 2018 р. 2018 (назва звітного періоду) (звітний рік) 20 лютого 2018 (граничний термін подання (для уточнюючих не зазначається))
Підписи документа:	(зазначається лише в залежності від статусу особи платника податків та складу посадових осіб, що мають право підпису):
печатка:	32146891 ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ПСП "АМЕТИСТ" (код згідно з ЄДРПОУ або РНОКПП або серія та номер паспорта) (найменування або прізвище, ім'я, по батькові)
Керівник або фізична особа – платник податку, або співробітник з правом підпису ПН	2654817096 Земба П.Ф. (РНОКПП або серія та номер паспорта) (прізвище, ім'я, по батькові)
бухгалтер:	- - (РНОКПП або серія та номер паспорта) (прізвище, ім'я, по батькові)
Результат обробки:	Документ доставлено до 1912 (код органу ДФС України) КРЕМЕНЕЦЬКА ОДПІ ГУ ДФС (ПІДВОЛОЧИСЬКЕ ВІДДІЛЕННЯ) (назва органу ДФС України) Прийнято пакет. 13 лютого 2018 16:52:31 (дата) (час) Реєстраційний № 9020044178
Виявлені помилки:	-
Відправник:	Державна фіскальна служба України (інформація про відправника)

ДФС повідомляє про функціонування "Електронного кабінету платника", скористатись яким можна за адресою cabinet.sfs.gov.ua

Наукові напрацювання в галузі обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення

ПП	Назва роботи	Рік публ.	Основні пропозиції
О. Ярмолюк	«Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах»	2008	Запропоновано систему документування земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, що дозволить накопичувати інформацію щодо їх якісної, кількісної характеристики та вартісного відображення в бухгалтерському обліку: «Акт приймання-передачі земельної ділянки (паю)», «Акт переведення земельних ділянок», «Книгу обліку земель суб'єкта господарювання», «Інвентаризаційний опис земельних угідь (паїв)»; механізм оцінки земельних ресурсів шляхом застосування запропонованої методики визначення розрахункової вартості землі.
Н. Голуб	«Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення»	2011	Обґрунтовано рекомендації щодо удосконалення синтетичного та аналітичного обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення з виділенням окремих рахунків для обліку таких витрат та розроблено форми реєстрів обліку; удосконалено документальне оформлення витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення із застосуванням первинних документів по проведених меліоративних роботах; надано пропозиції з доповнення змісту фінансової звітності статтю про витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, та розроблено форму звітності – «Звіт про екологічну діяльність підприємства».
Ю. Литвинець	«Обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах»	2013	Обґрунтовано комплексний підхід до визнання, оцінки та відображення в бухгалтерського обліку і звітності права оренди землі як нематеріального активу, удосконалено обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами шляхом запровадження розроблених форм первинних документів: «Акта приймання-передачі орендованої земельної ділянки», «Відомості нарахування та виплати орендної плати за земельну ділянку», «Відомості обліку нарахованої амортизації та переоцінки нематеріальних активів» (ф. №НА-5), «Відомостей контролю нарахування й виплати орендної плати та/витрат на капітальне поліпшення земель»; інвентаризаційний опис земельних ресурсів.
С. Остапчук	«Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення»	2014	Здійснено методичне обґрунтування та розробку практичних рекомендацій з вдосконалення відображення земель сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку та звітності аграрних підприємств; сформовано концептуальні засади розбудови бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення; розроблено пропозиції щодо вдосконалення методичного забезпечення взяття на баланс прав оренди та розкриття інформації про земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними у фінансовій звітності.

Джерело: сформовано на основі [248; 154; 46; 116].

**Порівняльна характеристика нормативної та експертної оцінки земель
сільськогосподарського призначення**

Критерій	Нормативна	Експертна
Мета проведення	Визначення розміру податків, державних мит, викупу земельних ділянок та інше.	Визначення вартості об'єкта оцінки.
Підстава	а) за рішенням органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування; б) на підставі договору.	а) за рішенням суду; б) на підставі договору.
Регламентация	- Постанова Кабінету Міністрів України «Про Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів» від 23 березня 1995 р. № 213 [195], - Спільний наказ Державного комітету України із земельних ресурсів та інших органів «Про Порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів» від 27 січня 2006 р. № 18/15/21/11 [201]. - Галузевий стандарт СОУ ДКЗР 00032632-012:2009 «Оцінка земель. Правила розроблення технічної документації з нормативної грошової оцінки земель населених пунктів».	- Постанова Кабінету Міністрів України «Про експертну грошову оцінку земельних ділянок» від 11 жовтня 2002 р. № 1531 [181], - Наказ Державного комітету України із земельних ресурсів «Про затвердження Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок» від 9 січня 2003 р. № 2 [179].
На яких землях проводиться	Проводиться на усіх землях.	Не є постійною для усіх земель, проводиться при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок та прав на них.
	- визначення розміру земельного податку, державного мита при міні; - спадкування та дарування земельних ділянок; - визначення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності; - визначення втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва - розміщення відкритих спортивних і фізкультурно-оздоровчих споруд; - розробка показників та механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель.	- відчуження та страхування земельних ділянок, що належать до державної або комунальної власності - застава земельної ділянки; - визначення інвестиційного вкладу в реалізацію інвестиційного проекту на земельні поліпшення; - визначення вартості земельних ділянок, якщо вони вносяться до статутного фонду господарського товариства; - визначення вартості при реорганізації, банкрутстві або ліквідації господарського товариства; - виділення або визначення частки держави чи територіальної громади у складі земельних ділянок, що перебувають у спільній власності; - відображення вартості земельних ділянок та права користування

		земельними ділянками у бухгалтерському обліку; - визначення збитків власникам або землекористувачам; - рішення суду.
Відповідальні за проведення	Юридичні особи, які є розробниками документації із землеустрою.	Суб'єкти оціночної діяльності у сфері оцінки земель, які отримали відповідну ліцензію.
Періодичність проведення	Раз на 5-7 років для земельних ділянок розташованих у межах населених пунктів та сільськогосподарського призначення. Раз на 7-10 років для земельних ділянок розташованих за межами населених пунктів та несільськогосподарського призначення.	Проводиться за необхідністю.
Підсумок про проведення (результат оцінки)	Технічна документація, яка затверджується сільською, селищною, міською радою. Дані про нормативну грошову оцінку окремої земельної ділянки оформляються як витяг з технічної документації з нормативної грошової оцінки земель.	Звіт про грошову оцінку.

Джерело: сформовано на основі [181; 195; 201].

Порівняльна характеристика емфітевзису та оренди

Критерій	Емфітевзис	Оренда
Визначення	Відчужуване речове право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб.	Засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності
Підстава виникнення	Договір про надання права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (договір про емфітевзис).	Договір оренди земельної ділянки.
Державна реєстрація договору	Є обов'язковою.	Є обов'язковою.
Об'єкт договору	Земельна ділянка сільськогосподарського призначення будь-якої форми власності.	Земельна ділянка будь-якої форми власності та категорії земель.
Форма договору	Не визначена.	Встановлена законодавчо.
Цільове призначення	Тільки сільськогосподарського призначення.	Будь-яке цільове призначення.
Можливість передачі третім особам	Користувач земельної ділянки приватної форми власності, на праві емфітевзису має право продати або іншим шляхом відчужити таке право будь-якій іншій особі без погодження із власником земельної ділянки; - користувач земельної ділянки не має права передавати її у тимчасове користування іншим особам; - власник землі, яка передана в емфітевзис має переважне право на викуп права емфітевзису на пропонуваннях користувачем умовах; - у разі відчуження право переходить до особи, яка його придбала.	Орендар має право передавати орендовану земельну ділянку у суборенду. Право суборенди припиняється у разі дострокового розірвання договору оренди.
Термін користування	- землі приватної форми власності – будь-який термін; - землі державної чи комунальної форми власності – до 50 років.	Для земель усіх форм власності – до 50 років не менше 7 років щодо земельних ділянок с. г призначення.
Сума плати за користування землею	Розмір плати встановлюється договором.	Річна сума платежу за користування державними та комунальними землями не може бути нижчою 3% від нормативної грошової оцінки земель.

Продовження додатку С

Періодичність сплати	Разовий платіж або періодичні платежі	Періодичні (річні) платежі.
Передача у заставу	Власник права користування земельної ділянки має право передавати право емфітевзису під заставу.	Орендар земельної ділянки не має права передавати орендовані землі у заставу.
Відчуження	Землі приватної форми власності, на праві емфітевзису можуть відчужуватися в порядку спадкування.	Не може бути відчуженим її орендарем іншим особам.
Спадкування	Землі приватної форми власності, на праві емфітевзису можуть відчужуватися або передаватися в порядку спадкування.	Укладання договору оренди земельної ділянки може бути здійснене в порядку спадкування.

Джерело: сформовано на основі [184; 101; 87; 161].

Система показників аналізу земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств

Група показників	Назва та сутність показника	Формула розрахунку / позначення	Джерело даних	Значення показника
1	2	3	4	5
Показники, що характеризують структуру (наявності і виробництва)				
КІЛЬКІСНІ	загальна площа сільськогосподарських угідь, ріллі, га	$S_{с-г}$ – загальна площа с-г угідь; $S_{рл}$ – площа ріллі	ф 50сг Код 450-1; ф 50сг Код 451-1	Характеризує розмір сільськогосподарського підприємства та його землекористування, слугує базою для відносних показників, що розраховуються на одиницю площі
	земельне навантаження, угідь/ріллі на одного працівника, га;	$ZH = S / П$; $ZH_{рл} = S_{рл} / П_p$, де П – середньо-облікова чисельність працівників, зайнятих в с-г, $П_p$ – зайнятих в рослинництві	ф 50сг Код 450-1 / ф 50сг Код 400; ф 50сг Код 451-1 / ф 50сг Код 410	Характеризує рівень землезабезпеченості працівників, побічно свідчить про рівень механізації виробничих операцій
	рівень локалізації земельних угідь;	$K_{л} = \text{сума відстаней від центральної садиби до полів} / S$	дані упр. обліку, координати ділянок	Характеризує рівень зосередженості земельних угідь поблизу центральної садиби, має значення при розрахунку транспортних і логістичних витрат та витрат часу на виконання транспортно-виробничих операцій
ВІДНОСНІ	частка земель с/г використання у загальному земельному фонді, %	$S_{с-г, \%} = S_{с-г} / S$	ф 50сг Код 450-1; дані упр. обліку	Використовується для оцінки наявності площ земель несільськогосподарського призначення
	розораність сільськогосподарських угідь, %	$PЗ, \% = S_{рл} / S$	ф 50сг_Код 451-1 дані упр. обліку	Використовується для оцінки наявності площ, не призначених для посіву
	частка ріллі в обробітку до загальної площі ріллі та перелогів;	$РЛ_{вик, \%} = S_{пос} / S_{рл}$, де $S_{пос}$ – посівна площа під сг культурами	ф 50сг_Σ Кодів 0020,0040-0105, Графа 1.	Характеризує обсяг використання ріллі в господарському процесі
	частка площі багаторічних насаджень до загальної площі с/г угідь;	$S_{БН, \%} = S_{БН} / S_{пос}$, де $S_{БН}$ – площа під багаторічними насадженнями	ф 50сг_Σ Кодів 0080-0095, Графа 1.	Визначає питому вагу багаторічних культур в спеціалізації підприємства

1	2	3	4	5
	частка зрошуваних земель до орних земель і с/г угідь;	$S_{\text{зрош, \%}} = S_{\text{зрош}} / S$	дані упр. обліку	Визначає питому вагу зрошувальних земель в землекористуванні, може використовуватися для уточнення вартості землі чи визначення ефективності сільського господарства на зрошуваних землях
	частка орендованих земель в загальному земельному фонді, в т.ч. с/г угідь;	$S_{\text{ор, \%}} = S_{\text{ор}} / S$; $S_{\text{ор с-г, \%}} = S_{\text{ор}} / S_{\text{с-г}}$	ф 50сг_Код 450-2/ ф 50сг_Код 450-2/	Характеризує залежність підприємства від земель, залучених на умовах оренди
	концентрація окремих агровиробничих груп ґрунтів;	Площі ґрунтів визначених груп / $S_{\text{с-г}}$	Акти агрохімічного обстеження ґрунтів, дані кадастрових карт	Характеризує переважання визначеного типу ґрунтів в землекористуванні с-г підприємства, може використовуватися для розрахунку потреби у добривах, засобах хімічної меліорації, а також для оцінки землі
	частка посівних площ, що відповідають науковообґрунтованим сівозмінам, %;	$S_{\text{пос } i} / S_{\text{пос}}$, де $S_{\text{пос } i}$ – посівна площа під і-тими с-г культурами	ф 50сг_0020,0040-0105, Графа 1.	Показник визначається на основі обґрунтування агрономічної служби щодо структури посівних площ, свідчить про умови відновлення власти-востей ґрунтів за рахунок раціональних сівозмін
	частка земель, на яких було виконано механізовані роботи;	$S_{\text{мех, \%}} = S_{\text{мех}} / S_{\text{с-г}}$, де – $S_{\text{мех}}$ площа, на якій виконано механізовані роботи	дані упр. обліку	Характеризує обсяг земель, задіяних в обробітку, використовується як база для визначення витрат на механізовані роботи
	частка інтенсивних культур у загальній посівній площі;	$S_{\text{інт, \%}} = S_{\text{інт}} / S_{\text{пос}}$, де $S_{\text{інт}}$ – посівна площа під інтенсивними культурами	ф 50сг_0030,0040-0070,0100,0105 Графа 1.	Характеризує сукупну питому вагу капітало- і трудомістких культур, які потребують високого рівня забезпечення мінеральними речовинами, а також характеризуються високим рівнем рентабельності
вартісні	концентрація авансованого капіталу на одиницю площі посіву, грн.;	$K_{\text{ак}} = AK / S_{\text{пос}}$, де АК – розмір авансованого капіталу	ф 1 Код 1300	Характеризує ступінь інтенсивності господарської діяльності

1	2	3	4	5
	розмір амортизаційних відрахувань в розрахунку на 100 га, грн.;	$AM_s = AM / S_{c-г}$, де AM – розмір амортизаційних відрахувань	ф 7 Код 2515 /	Характеризує амортизаційне навантаження на одиницю площі
	розмір виробничих витрат в розрахунку на 100 га, грн.;	$K_{вв} = (BB / S_{c-г}) \times 100$, де BB – обсяг виробничих витрат	ф 50сг_0355-1 + ф 50сг_0355-2	Характеризує обсяг витрат у розрахунку на одиницю площі
	розмір витрат на утримання і обслуговування земельних угідь, грн.;	$V_{уоз}$ – сума витрат на моніторинг стану, покращення та обслуговування землекористування	дані упр. обліку	Характеризує обсяг витрат, спрямованих на обслуговування землекористування, може служити індикатором трансакційних витрат на залучення угідь, а також базою порівняння для визначення ефективності землекористування
	розмір земельного податку і орендної плати за землю, грн.;	ЗП – розмір земельного податку	Декларація про сплату земельного податку	Характеризує обсяг зобов'язань підприємства перед державою за землекористування, витрати повинні враховуватися при узагальненні витрат на обслуговування земельних ресурсів
	економічна оцінка одиниці земельної площі за видами с/г угідь, грн.	ЕОЗ – вартість земельної ділянки, встановленої на основі експертизи	Звіт по експертну грошову оцінку зем. ділянки	Використовується при купівлі-продажі земельної ділянки, може служити базисом для розрахунку економічної ефективності господарських процесів, пов'язаних із зелекор.
Показники, що характеризують продуктивність				
натуральні	рівень урожайності окремих видів сільськогосподарських культур;	$Y_i = OB_i / S_{пос\ i}$, де OB_i – обсяг виробництва і-тої продукції	ф 50сг Коди 0020-0105 Графи 1-2	Характеризує віддачу землі у вигляді урожаю, вираженого у натуральних показниках, може використовуватися як базис для розрахунку вартості землі
	рівень урожайності основних культур за однакового рівня витрат;	$Y_{i\ рв} = Y_i / BC_i$, де BC_i – собівартість виробництва і-тої продукції	ф 50сг Коди 0020-0105 Графи 1-3	Характеризує урожайність із врахуванням витрат на вирощування продукції, може служити базисом для визначення земельної ренти
	виробництво тваринницької продукції на 100 га відповідних земельних угідь, ц;	$V_{тв\ i} = B_{тв\ i} / S_{c-г}$, де $B_{тв\ i}$ – виробництво і-тої продукції тваринництва	ф 50сг Коди 0140-0201 Графа 2	Характеризує продуктивність тваринництва, виходячи із розмірів підприємства

1	2	3	4	5
	вихід продукції в розрахунку на 1 тону внесених добрив, насіння, пального;	$OB_{BM} = OB / BM_i$, де BM_i – витрати матеріалів і-того виду	ф 50сг Коду 0020-0110 Графа 2; Дані упр. обліку	Характеризує рівень віддачі матеріальних витрат різних видів
вартісні	вартість валової, товарної продукції, валового і чистого доходу на 100 га;	$BP_s = BP$ (ТП, ВД, ЧД) / $S_{с-г}$	ф 50сг Коду 0020-0110 Графи 3,5-7	Характеризує вихід валової і товарної продукції або валового і чистого доходу з одиниці площі
	продуктивність праці на 100 га	$ПП = (OB / П) / S_{с-г}$	ф 50сг Код 0216 Графа 7; ф 50сг Код 400	Характеризує обсяг чистого доходу, отриманого на одного працівника в розрахунку на одиницю площі, використовується для нівелювання різниці між великими і малими підприємствами
	віддача авансованого капіталу зі 100 га;	$K_{ак} = (AK / BB) / S_{с-г}$	ф 1 Код 1300; ф 50сг_0355-1 + ф 50сг_0355-2	Характеризує продуктивність авансованого капіталу у розрахунку на одиницю площі, використовується для нівелювання різниці між великими і малими підприємствами
Показники, що характеризують ефективність				
абсолютні	вартість валової продукції, товарної продукції, чистий дохід, грн.	ВП, ТП, ЧД	ф 50сг Коду 0020-0110 Графи 3,5-7	Характеризують результати діяльності підприємства
	розмір диференційної ренти I, грн/га	$DP_k = BP_{sk} - BP_{s \min}$, де $BP_{s \min}$ – мінімальний розмір валової продукції з одиниці площі, зафіксований в регіоні	ф 50сг Коду 0020-0110 Графи 3,5-7; дані офіційної статистики	Характеризує перевагу аналізованої земельної ділянки над ділянкою із найгіршими умовами землекористування
відносні	співвідношення вартості валової (товарної) продукції та матеріальних витрат на 1 га;	$BP_{MB} = (BP / MB) / S_{с-г}$, де MB – обсяг матеріальних витрат	ф 50сг Коду 0020-0110 Графи 3,5-7 ф 50сг Код 0290 Графи 1-2	Характеризує вихід валової (товарної) продукції в розрахунку на одиницю площі, використовується для нівелювання різниці між великими і малими підприємствами
	окупність витрат на земельні ресурси у розрахунку на 100 га	$OK_{V_{yoz}} = (BP / V_{yoz}) / S_{с-г}$	ф 50сг Коду 0020-0110 Графи 3,5-7; дані упр. обліку	Характеризує ефективність використання земельних ресурсів
	додана вартість у розрахунку на 100 га сг угідь, грн.;	$DB_s = DB / S_{с-г}$, де DB – додана вартість	ф 2 Коду 2350+2505+2515	Характеризує обсяг доданої вартості, ствоєрної з кожного га сільськогосподарських угідь

1	2	3	4	5
Показники, що характеризують сталість				
абсолютні	площа сертифікованих екологічно чистих угідь, га	S_{eco}	дані упр. обліку; сертифікати з екологічної безпеки ґрунтів	Характеризує придатність сільськогосподарських угідь до ведення екологічного землеробства
	обсяг виробництва екологічно чистої продукції, грн;	$ВП_{eco}$	дані упр. обліку; сертифікати з екологічної безпеки	Характеризує потенціал підприємства на ринку органічної продукції
	обсяг витрат на землеохоронні заходи, грн;	B_{33}	дані упр. обліку	Характеризує активність підприємства в сфері покращення агро-механічних параметрів ґрунтів
відносні	темпи відновлення родючості ґрунтів, %;	TBP	дані упр. обліку; Акти агрохімічного обстеження ґрунтів	Оцінюються на підставі порівняння результатів агрохімічного обстеження різних років, характеризує ефективність ґрунтоохоронних та відновлюваних процедур
	інтенсивність ерозійних процесів, %;	$K_{ep} = S_{ep} / S_{c-г}$, де S_{ep} – площа еродованих земель, га	дані упр. обліку; Акти агрохімічного обстеження ґрунтів	Характеризує стан придатності ґрунтів для сільськогосподарського обробітку, може використовуватися в динаміці для визначення тенденції поширення ерозійних процесів
	вміст шкідливих речовин у виготовленій продукції і ґрунті, %;	$ШР_{п, \%}, ШР_{г, \%}$	дані упр. обліку; Акти експертизи якості продукції, ґрунтів	Характеризує ступінь придатності продукції та ґрунтів для безпечного споживання чи використання
	питома вага зрошуваних, меліорованих, поліпшених земель, %	$S_{мел, \%} = S_{мел} / S_{c-г}$, де $S_{мел}$ – площа меліорованих земель	дані упр. обліку	Характеризує діяльність підприємства в сфері покращення сільськогосподарських угідь за рахунок заходів меліорації
якісні	баланс поживних речовин у ґрунті	$B_{ПР}$	Акти агрохімічного обстеження ґрунтів	Характеризує вміст в ґрунті поживних речовин та ступінь його придатності для агровиробництва
	бал бонітету окремих видів сільськогосподарських угідь;	B	Акти агрохімічного обстеження ґрунтів	Виступає сукупним показником якості ґрунтів, що враховує їх фізико-структурний та агрохімічний стан.

**Показники вирощування зернових та зернобобових культур в
сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області**

	Урожайність, ц/га (y_i)			Посівні площі, га (S_i)			Валовий збір, ц (V_i)		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Бережанський	41,7	45,4	40,2	8716	5965	9872	363666	270713	397281
Борщівський	40,7	43,7	43,6	22783	15741	17444	928316	687628	761253
Бучацький	44,4	62,7	49,7	17321	19178	18670	768911	1202432	928608
Гусятинський	55,4	51,4	47,9	28261	27421	25063	1565883	1409501	1201256
Заліщицький	48,2	50,3	52,7	16235	10301	11236	782729	517828	592393
Збаразький	44,0	48,1	55,9	23016	18987	20085	1013425	912964	1123597
Зборівський	41,0	40,1	46,3	30594	15940	22355	1253720	639642	1035669
Козівський	54,3	60,1	63,3	18357	16643	18487	997680	999645	1169641
Кременецький	48,4	57,7	52,2	16161	8626	8906	782495	497349	464866
Лановецький	50,2	49,1	51,0	18713	15660	14412	939733	768335	735128
Монастирський	46,3	38,9	42,8	9792	5523	8288	453282	215069	354916
Підволочиський	61,7	58,3	61,1	25162	24374	22114	1552443	1421703	1350793
Підгаєцький	55,4	34,6	43,9	9612	6669	4401	532248	230950	193396
Теребовлянський	51,9	59,1	60,1	36159	31800	33292	1878418	1878661	2000430
Тернопільський	47,7	49,3	52,9	23518	18981	20356	1122560	936308	1076471
Чортківський	52,3	53,8	57,9	26256	23729	21038	1372065	1276893	1217224
Шумський	50,0	41,6	50,6	17099	11196	11325	854662	465781	573153

Розрахунок впливу зміни урожайності та посівної площі на валовий збір зернових та зернобобових культур в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області (на основі Агрегатного індексу Пааше)

Район / показник	Розрахований валовий збір, ц ($y_1 \times S_1$)		Розрахований валовий збір, ц ($y_0 \times S_1$) - зміна фактора урожайності		Розрахований валовий збір, ц ($y_1 \times S_0$) - зміна фактора посівної площі	
	2015	2016	2015	2016	2015	2016
Бережанський	270713	397281	248883	448027	395563,5	240050,5
Борщівський	687628	761253	641383	762021	995249,4	686934,6
Бучацький	1202432	928608	851347	1170581	1086001	953875,1
Гусятинський	1409501	1201256	1519340	1288295	1452679	1314274
Заліщицький	517828	592393	496636	564830	816128	543097,5
Збаразький	912964	1123597	836023	965759	1106693	1062172
Зборівський	639642	1035669	653210	897064	1227679	738473,2
Козівський	999645	1169641	904526	1110403	1102594	1052975
Кременецький	497349	464866	417660	513493	931795,2	450250,7
Лановецький	768335	735128	786417	707104	918126,5	798785,6
Монастириський	215069	354916	255666	322739	381306,1	236510,5
Підволочиський	1421703	1350793	1503825	1289880	1467666	1488840
Підгаєцький	230950	193396	369284	152408	332867,2	293060,6
Теребовлянський	1878661	2000430	1651973	1966804	2136179	1910779
Тернопільський	936308	1076471	906000	1004135	1160112	1003758
Чортківський	1276893	1217224	1240011	1132086	1412874	1372920
Шумський	465781	573153	559611	471147	711359,7	566624,8
Сумарно по області	14331401	15176074	13841796	14766778	17634873	14713382
Лінійний індекс валового збору по області I_d	70,5	106,9	-	-	-	-
Агрегатний індекс типу Пааше	-	-	1,035	1,028	0,813	1,031

Розрахунок впливу зміни урожайності та посівної площі на валовий збір зернових та зернобобових культур в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області (на основі агрегатного індексу Лайспераса)

	Розрахований валовий збір, ц ($y_0 \times S_0$)			Розрахований валовий збір, ц ($y_1 \times S_0$) - зміна фактора урожайності		Розрахований валовий збір, ц ($y_0 \times S_1$) - зміна фактора посівної площі	
	2014	2015	2016	2015	2016	2015	2016
Бережанський	363666	270713	397281	395563	240050	248883	448027
Борщівський	928316	687628	761253	995249	686935	641383	762021
Бучацький	768911	1202432	928608	1086001	953875	851347	1170581
Гусятинський	1565883	1409501	1201256	1452679	1314274	1519340	1288295
Заліщицький	782729	517828	592393	816128	543097	496636	564830
Збаразький	1013425	912964	1123597	1106693	1062172	836023	965759
Зборівський	1253720	639642	1035669	1227679	738473	653210	897064
Козівський	997680	999645	1169641	1102594	1052975	904526	1110403
Кременецький	782495	497349	464866	931795	450251	417660	513493
Лановецький	939733	768335	735128	918127	798786	786417	707104
Монастириський	453282	215069	354916	381306	236511	255666	322739
Підволочиський	1552443	1421703	1350793	1467666	1488840	1503825	1289880
Підгаєцький	532248	230950	193396	332867	293061	369284	152408
Теребовлянський	1878418	1878661	2000430	2136179	1910779	1651973	1966804
Тернопільський	1122560	936308	1076471	1160112	1003758	906000	1004135
Чортківський	1372065	1276893	1217224	1412874	1372920	1240011	1132086
Шумський	854662	465781	573153	711360	566625	559611	471147
Сумарно по області	17162236	14331401	15176074	17634873	14713382	13841796	14766778
Лінійний індекс валового збору по області I_d	-	83,5	105,9	-	-	-	-
Агрегатний індекс типу Лайспераса	-	-	-	0,973	0,974	1,240	0,971

Моніторинг використання землі				
Статистичні щорічники, бюлетені, експрес-випуски; Відповіді на офіційні звернення; Звіти та поточна інформація органів влади усіх рівнів	Обсяг внесення добрив; Структура посівних площ; Результати господарської діяльності (урожайність, обсяг витрат на одиницю площі, результат з одиниці площі)	- Земельний профіль області, району, територіальної громади <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу	- Портрет використання земель області, району, територіальної громади; - Реєстр земельних ділянок із визначенням їх статусу та параметрів; - Резюме щодо результатів використання землі; <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, агроном	- Карта земельної ділянки з параметрами її використання <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, агроном
Моніторинг землекористувачів				
Статистичні щорічники, бюлетені, експрес-випуски; Відповіді на офіційні звернення; Звіти та поточна інформації Держгеокадастру; Звіти та поточна інформація органів влади усіх рівнів	Площа та структура угідь за користувачами; Кількість земельних ділянок, землевласників та землекористувачів;	- Земельний профіль області, району, територіальної громади <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу	- Реєстр земельних ділянок із визначенням їх статусу та параметрів; - Резюме щодо землекористувачів; <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу	- Реєстр землевласників та землекористувачів, з якими ведуться переговори; - Реєстр результатів переговорів; - Резюме щодо мотивів землевласника чи землекористувача; <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу

Моніторинг нормативно-правового регулювання

<p>Земельний кодекс України; ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; Міжнародні стандарти фінансової звітності; Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку; Законопроекти</p>	<p>Норми; Інструкції; Коментарі; Методики.</p>	<p>- Земельний профіль області, району, територіальної громади; - Реєстр нормативно-правових актів (із деталізацією та застереженнями щодо землекористування) <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, юрист</p>	<p>- Реєстр земельних ділянок із визначенням їх статусу та параметрів; - Резюме щодо правових особливостей земельних ділянок; <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, юрист</p>	<p>- Методичні матеріали для роботи із земельними ділянками та землевласниками відповідно до норм; - Правові вибірки змін в нормативно-правовому полі землекористування <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, юрист</p>
--	--	---	---	---

Блок: Робота із пайовиками

Документи	Інформація / дані	Внутрішні аналітичні документи та форми
Оприбуткування земельної ділянки (ЗД)		
Акт права власності на земельну ділянку; Договір оренди земельної ділянки Акт приймання передачі сільськогосподарської землі; Акт приймання передачі об'єкта оренди; Інвентарна картка обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення; Акт експертної оцінки ЗД (якщо є)	Кадастровий номер ЗД; Площа ЗД Прізвище, ім'я, по батькові власника ЗД; Місце розташування ЗД (населений пункт, координати); Карта-схема розташування ЗД; Конфігурація ЗД; Нормативна вартість ЗД; Експертна оцінка ЗД; Правовий статус ЗД; Термін оренди ЗД; Вартість оренди ЗД; Додаткові умови договору оренди	- Реєстр власників земельних ділянок; - Реєстр земельних ділянок; - Карта полів господарства; <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, юрист, бухгалтер
Зміна власника		
Договір дарування; Акт успадкування Реєстр власників земельних ділянок; Реєстр земельних ділянок;	Прізвище, ім'я, по батькові нового власника	- Реєстр власників земельних ділянок; - Реєстр земельних ділянок; <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, юрист, бухгалтер
Моніторинг відносин із землевласниками		
Акт права власності на земельну ділянку; Договір оренди земельної ділянки Реєстр власників земельних ділянок; Реєстр земельних ділянок;	Кадастровий номер ЗД; Площа ЗД Прізвище, ім'я, по батькові власника ЗД; Термін оренди ЗД; Вартість оренди ЗД; Додаткові умови договору оренди Анкета-опитування землевласників	Реєстр власників земельних ділянок; Реєстр земельних ділянок; Портрет землевласника; Резюме інтересів і поведінки землевласників. <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, бухгалтер

Вибуття земельної ділянки		
<p>Акт права власності на земельну ділянку; Договір оренди земельної ділянки; Акт прийому передачі сільськогосподарських земель; Акт списання</p>	<p>Кадастровий номер ЗД; Площа ЗД Прізвище, ім'я, по батькові власника ЗД; Місце розташування ЗД (населений пункт, координати); Карта-схема розташування ЗД; Нормативна вартість ЗД; Експертна оцінка ЗД; Правовий статус ЗД; Додаткові умови договору оренди</p>	<p>- Реєстр власників земельних ділянок; - Реєстр земельних ділянок; - Карта полів господарства; <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, юрист, бухгалтер</p>

Блок: Розрахунки по земельних ділянках

Документи	Інформація / дані	Внутрішні аналітичні документи та форми
Розрахунки по оренді землі		
Акт права власності на земельну ділянку; Договір оренди земельної ділянки; Розхідний касовий ордер / розхідна накладна / акт виконаних робіт на виплату орендної плати; Відомість виплати орендної плати за землю;	Кадастровий номер ЗД; Площа ЗД Прізвище, ім'я, по батькові власника ЗД; Місце розташування ЗД (населений пункт, координати); Нормативна вартість ЗД; Експертна оцінка ЗД; Правовий статус ЗД; Термін оренди ЗД; Вартість оренди ЗД; Додаткові умови договору оренди	- Реєстр власників земельних ділянок; - Реєстр земельних ділянок; - Реєстр виплати орендної плати. <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, бухгалтер
Розрахунки по сплаті земельного податку		
Акт права власності на земельну ділянку; Договір оренди земельної ділянки; Розхідний касовий ордер / розхідна накладна / акт виконаних робіт на виплату орендної плати; Платіжне доручення на сплату земельного податку Податкова декларація	Кадастровий номер ЗД; Площа ЗД Прізвище, ім'я, по батькові власника ЗД; Місце розташування ЗД (населений пункт, координати); Нормативна вартість ЗД; Експертна оцінка ЗД; Правовий статус ЗД; Термін оренди ЗД; Вартість оренди ЗД; Додаткові умови договору оренди; Розмір земельного податку; Реквізити отримувача земельного податку	- Реєстр власників земельних ділянок; - Реєстр земельних ділянок; - Реєстр сплати земельного податку; <u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, бухгалтер

Блок: Технологічний

Документи	Інформація / дані	Внутрішні аналітичні документи та форми
Операції з меліорації		
<p>Договір оренди земельної ділянки; Акт обстеження земельної ділянки; Висновок гідрогеолога-меліоративної служби; Технічна меліоративна документація; Акт виконаних робіт</p>	<p>Кадастровий номер ЗД; Площа ЗД Місце розташування ЗД (населений пункт, координати); Карта-схема розташування ЗД; Правовий статус ЗД; Термін оренди ЗД; Додаткові умови договору оренди; Інформація щодо ґрунтових вод; Параметри меліоративних систем; Вартість меліоративних систем, їх встановлення та обслуговування</p>	<p>- Реєстр власників земельних ділянок; - Реєстр земельних ділянок; - Карта полів господарства; - Паспорт поля під меліорацією;</p> <p><u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, агроном, бухгалтер</p>
Агрохімічні операції		
<p>Договір оренди земельної ділянки; Акт обстеження земельної ділянки; Висновок Інституту родючості ґрунтів; Технічна агрохімічна і агротехнологічна документація; Акт виконаних робіт; Агрохімічний паспорт поля, земельної ділянки</p>	<p>Кадастровий номер ЗД; Площа ЗД Місце розташування ЗД (населений пункт, координати); Карта-схема розташування ЗД; Правовий статус ЗД; Термін оренди ЗД; Додаткові умови договору оренди; Додаткова інформація щодо параметрів ґрунту та земельної ділянки; Параметри агротехнологічних робіт; Вартість агротехнологічних робіт та обслуговування полів.</p>	<p>- Реєстр власників земельних ділянок; - Реєстр земельних ділянок; - Карта полів господарства; - Картка земельної ділянки з параметрами якості та землекористування</p> <p><u>Відповідальна посадова особа:</u> Спеціаліст земельного відділу, агроном, бухгалтер</p>

Виробничі операції		
<p>Карта-схема полів; Технологічна карта; Наряд на виконання робіт; Акт виконаних робіт Акт на використання матеріалів; Товарно-транспортна накладна; Маршрутний лист; Реєстр відправки продукції з поля; Реєстр надходження продукції на склад; Акт лабораторного аналізу продукції; Розхідна накладна;</p>	<p>Кадастровий номер ЗД; Площа ЗД Номер поля Місце розташування ЗД (населений пункт, координати); Інформація про використані технічні засоби; виконані агротехнологічні операції і терміни їх виконання; внесені добрива, засоби захисту рослин і терміни їх внесення; використаний насінневий матеріал; залучених до операцій працівників; витрати матеріалів на виконання агротехнологічних операцій; Інформація про збір урожаю, його обсяг, якісні параметри, параметри переміщення на склад чи на переробку. Інформація про реалізовану продукцію, обсяг, ціну, вартість, канали реалізації. Інформація</p>	<p>- Карта полів господарства; - Картка земельної ділянки з параметрами якості та землекористування - Паспорт використання земельної ділянки; - Відомість про збір урожаю; - Звіт про фінансовий результат з ділянки <u>Відповідальна посадова особа:</u> Агроном, начальник машинно-тракторного парку, завідувач складу матеріалів, завідувач складу готової продукції, завідувач лабораторією, завідувач відділу збуту, бухгалтер</p>

Наукове видання

*Руслан Феоктистович Бруханський,
Тетяна Анатоліївна Бінчаровська*

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ЗЕМЕЛЬНИХ
РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО
ПРИЗНАЧЕННЯ НА ЕТАПІ СТАНОВЛЕННЯ РИНКУ
ЗЕМЕЛЬ В УКРАЇНІ**

Монографія

Підписано до друку 10.12.2019 р.
Формат 60x84 ¹/₁₆. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 13,7. Облік.-вид. арк. 14,2.
Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*