

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та  
інфраструктури  
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

**СКІБНЬОВСЬКИЙ ВІКТОР СТЕПАНОВИЧ**  
**Земельні ресурси підприємства: облік і аналіз**  
**ефективності використання / Enterprise land resources:**  
**accounting and analysis of efficiency**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
освітньо-професійна програма – Бізнес-аналітика та управління  
інноваційними системами

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи  
ОБАмнв – 21  
В. С. Скібньовський

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент М. М. Федірко

---

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**Завідувач кафедри Р. Ф. Бруханський**

ТЕРНОПІЛЬ – 2022

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ .....</b>	<b>6</b>
1.1. Зміст і теоретичні положення використання земельних ресурсів у бухгалтерському обліку .....	6
1.2. Історична інтерпретація становлення сучасної системи обліку та аналізу земельних ресурсів в Україні .....	16
1.3. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку та аналізу земельних ресурсів в Україні.....	25
Висновки до розділу 1.....	31
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>32</b>
2.1. Документальне оформлення операцій із земельними ресурсами.....	32
2.2. Обліково-методичне відображення земельних ресурсів підприємства.....	39
Висновки до розділу 2.....	47
<b>РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ В УМОВАХ СТАНОВЛЕННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО РИНКУ .....</b>	<b>48</b>
3.1. Організація та методика комплексного аналізу земельних ресурсів на основі збалансованої системи показників .....	48
3.2. Напрями адаптації аналітичного апарату підприємств до вимог земельного ринку.....	55
Висновки до розділу 3.....	59
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....</b>	<b>61</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>64</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Процес використання земель в Україні ознаменований фрагментарним характером земельної реформи, ключовими завданнями якої сьогодні є введення всіх земельних ресурсів в економічний оборот, а також забезпечення контролю за їх ефективним використанням. Проте, ні у Міжнародних стандартах фінансової звітності, ні у вітчизняних облікових стандартах немає чіткої регламентації обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення, а також прав користування ними, постановки їх на баланси аграрних підприємств.

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. Бухгалтерський облік може задовольнити такі потреби за умови чіткої нормативної регламентації обліку землі та прав користування нею, що передбачає визнання застосування різних способів використання земельних ресурсів у господарському процесі та наявності відповідних форм документів для обліку земель сільськогосподарського призначення. Таким чином, виникає потреба у дослідженні та вдосконаленні методології бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення.

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 за умови розробки і впровадження обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин у сільськогосподарських підприємствах.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Економічну природу теоретичних, методичних і прикладних аспектів становлення та розвитку земельних відносин в Україні розкрили у своїх працях В. Г. Андрійчук, Т. А. Бінчаровська, Р. Ф. Бруханський, П. І. Гайдуцький, О. І. Гуторов, Т. О. Степаненко, П. Т. Саблук, А. М. Третяк, М. М. Федоров. Питання обліку земельних ресурсів досліджували: В. М. Жук, С. Ф. Голов, О. В. Ільчак, Г. Г. Кірейцев, С. О. Кучеркова, Ю. І. Литвінець, Н. М. Малюга, Т. В. Машкова, В. М. Метелиця, С. М. Остапчук, Т. П. Остапчук, А. В. Пантюхова та ін..

**Метою дослідження** є узагальнення теоретичних основ, поглиблення методичних засад і розробка практичних рекомендацій з вдосконалення організації і методики обліку та аналізу земельних ресурсів підприємств.

Для досягнення мети були поставлені наступні **завдання**:

- проаналізувати структурні зміни, що відбувалися у формах власності на землю, в результаті історичних трансформацій, виявити яким чином вони вплинули на сучасну систему земельних відносин;
- встановити економіко-правову сутність земельних відносин, та їх вплив на побудову системи бухгалтерського обліку земельних ресурсів
- систематизувати підходи до визначення понять «земельна ділянка», «земельні ресурси» та запропонувати власні визначення;
- визначити особливості обліку та розробити пропозиції, щодо удосконалення діючої методики відображення земельних ресурсів в бухгалтерському обліку;
- обґрунтувати методичні підходи до комплексного аналізу земельних ресурсів на основі збалансованої системи показників;
- здійснити аналітичну оцінку землекористування підприємств;
- розробити пропозиції щодо вдосконалення аналізу земельних ресурсів підприємств відповідно до умов ринку.

**Об'єкт дослідження** – земельні ресурси та процес їх обліку і аналізу на підприємствах в умовах впровадження ринку землі.

**Предмет дослідження** – сукупність теоретичних, методичних та прикладних аспектів бухгалтерського обліку та аналізу земельних ресурсів.

**Методологію дослідження** складають окремі наукові положення сучасної економічної теорії, фундаментальні й прикладні дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених економістів і практиків, що відображені в фаховій літературі, а також матеріалах наукових та науково-практичних конференцій. У роботі використано наступні загальнонаукові методи пізнання: спостереження, абстрагування, комплексного і системного, історичного й логічного підходу, індукції, дедукції, а також аналізу, синтезу, експерименту.

**Інформаційною базою** є фінансова та статистична звітність, нормативно-правові та інструктивні документи.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні напрямів розвитку та удосконалення відображення та документального оформлення операцій із земельними ресурсами на підприємствах в умовах формування ринку земель.

**Практичне значення одержаних результатів.** Пропозиції автора щодо обліку і аналізу ефективності використання земельних ресурсів мають прикладне значення й можуть бути використані в практичній діяльності підприємств.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення та результати, викладені в кваліфікаційній роботі, опубліковані у збірниках тез за результатами X Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 10 листопада 2022 р.].

**Обсяг і структура дисертації.** Кваліфікаційна робота структурно складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи викладено на 70 сторінках. Кваліфікаційна робота містить 6 таблиць, 9 рисунків. При написанні роботи автором використано 74 наукових джерела.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

#### **1.1. Зміст і теоретичні положення використання земельних ресурсів у бухгалтерському обліку**

Земля на завжди була і на сьогоднішній день є великою складовою частиною природних ресурсів, базисом сільськогосподарського виробництва, а також основою та місцем для розміщення суб'єктів господарювання усіх галузей економіки нашої держави. Окрім вище наведених факторів в Конституції України – основному законі нашої держави (ст. 14) [35], Земельному кодексі України (ст. 1) [27], а також Цивільному кодексі України (ст. 373) [68] мова йде про те, що земля є основою національного багатства і є під охороною держави.

Земля, як економічна категорія описується характерними особливостями, а саме її територіальна обмеженість, стабільність просторового розміщення, незамінність, здатність до відтворення родючості та ін. Надзвичайно важливе місце земля посідає у сільськогосподарському виробництві, там вона виступає основним засобом виробництва та предметом праці, тому що, вона для сільського господарства є предметом, на який спрямована а також одночасно є засобом, котрий людина розміщує між собою і об'єктами виробництва.

В галузі сільського господарства земельні ресурси виступають основним господарським засобом, і зважаючи на це важливим завданням є розкрити зміст землі як об'єкта бухгалтерського обліку. Досліджуючи теоретичні основи бухгалтерського обліку та аналізу земельних ресурсів найпершим завданням є з'ясування об'єкта та предмета дослідження, і ще мету та завдання їх обліку і аналізу.

Термін «земля» в залежності від значення використовується у різних аспектах: в одних випадках як планета, в інших як суходіл, ще в окремих як ґрунти, з економічного погляду як економічна категорія, територія з правовим режимом тощо.

Враховуючи, що поняття є комплексним в науковому середовищі сформоване чітке ставлення до землі, як до найважливішої цінності суспільства. У такому напрямі варто зазначити трактування відомих вчених (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

## Визначення поняття «землі» як найважливішої цінності для людства

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 росту, 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»

Аналізуючи вище наведені терміни, визначення земля трактується як «найважливіший капітал», «основа», «необхідна умова», «найважливіший компонент», тощо. Для чіткого розуміння терміну «земля» варто враховувати комплексні підходи щодо цього поняття, окреслені науковцями та нормативними документами. Тому, для доповнення вище наведених визначень, варто сформулювати власне.

Земля - це об'єкт, який має речову форму, без котрого не здійснюється виробництво ніяких матеріальних благ, вона є основним засобом і чинником

розвитку сільськогосподарської галузі в державі, не зношується та, при вірному використанні, повинна підвищувати свої виробничі можливості.

Також, поруч із терміном «земля» у земельному законодавстві застосовується 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» [110]. Більш ширший термін про земельну ділянку трактує Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна», де земельна ділянка коли проводиться оцінка виступає як частина земної поверхні і (або) простір над та під нею з використанням висоти і глибини, котрі необхідні щоб здійснювати земельні поліпшення [277]. Деякі науковці трактують однаково термін «земля» з терміном «земельна ділянка», пояснюючи тим, що вони мають однакове значення. Але, на нашу думку, вказані поняття можуть співвідноситись як частина і ціле. Земельна ділянка, крім того, що має всі родові ознаки землі, має окрему видову ознаку – установлені межі (рис. 1.1).

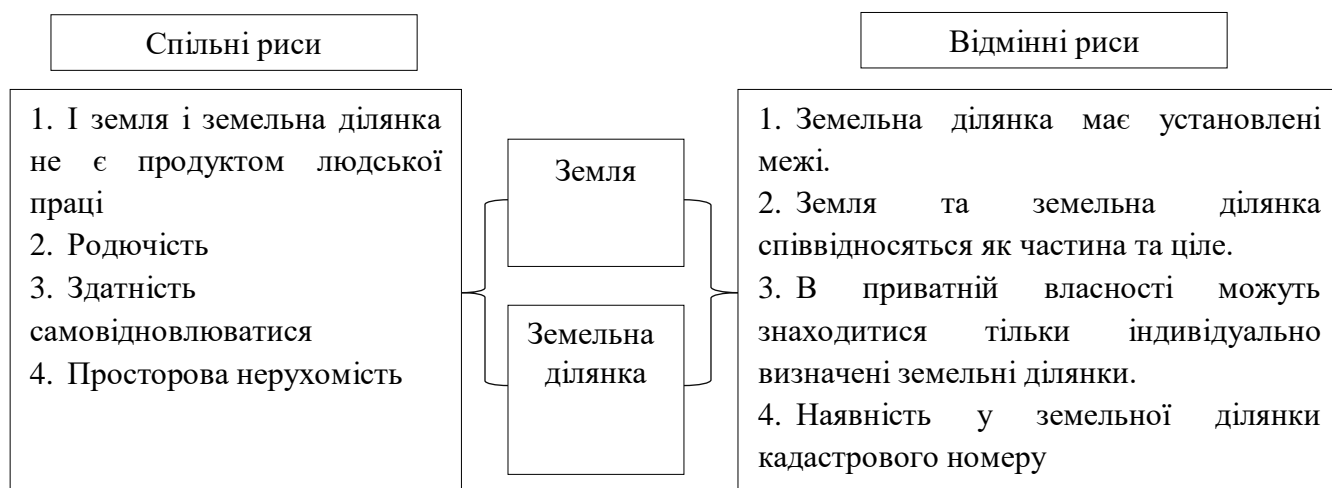


Рис. 1.1. Особливості понять «земля» та «земельна ділянка»

Слід вказати, ще одну відмінність між поняттям земля і земельна ділянка вони відрізняються тим, що в можуть приватній власності знаходитись лише



індивідуально обрані, виділені в за фактом на місцевості земельні ділянки, котрі мають окреслені межі та класифікуються за цільовим призначенням.

Аналізуючи законодавчі визначення варто виділити такі ознаки земельної ділянки: це окрема частина земної поверхні; вона має окреслені межі; конкретне місце розташування; окреслені права котрі включають обмеження і обтяження, під виглядом розташованих на ній будинків та споруд, багаторічних насаджень, природної рослинності та інших.

До ознак земельної ділянки як об'єкта земельних відносин можна віднести: її межі, місце розташування, площу, кадастровий номер, існуючі права на земельну ділянку, обмеження цих прав і обтяження земельної ділянки, обране цільове призначення і можливість використання, економічні характеристики, якісні характеристики, серед яких показники родючості, знаходження на цій земельній ділянці об'єктів нерухомого майна.

Для глибшого розуміння терміну «земельна ділянка» ми проаналізували основні ознаки таких ділянок для класифікації (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

#### Основні ознаки земельних ділянок

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

Через те що будь-яка земельна ділянка має власне певне місце розташування, площу і означений контур меж виникає просторова обмеженість земельної ділянки. Така обмеженість землі визначається її природним

походженням, сам розмір планети Земля не можна ні зменшити, ні збільшити. Тобто змінам не підлягає.

Розміщення земельних ділянок за місцем також варто вважати природньою особливістю походження. Кожна окрема ділянка землі розміщена в конкретно визначеній географічній точці і не може бути волею чи бажанням людини перенесена на інше місце. Можливі зміни у її власниках, користувачах чи орендарях, проте сама ділянка залишається завжди на тому ж місці дислокації. Для того, щоб вказати чи змінити право власності або ж право користування конкретною суб'єкту господарювання або фізичної особи, якому надана земельна ділянка, потрібно її межі уточнювати за правилами землеустрою.

Межа земельної ділянки— це вказана в планах нанесена лінія певної величини, з допомогою якої відділяються земельні ділянки одна від одної або від інших об'єктів. Вказана в планах межа земельної ділянки переноситься на місцевість по факту.

Ознаки земельної ділянки, які виступають як об'єкт земельних правовідносин, варто умовно поділити на: а) основні, що індивідуалізують ознаки земельної ділянки, до яких можна віднести місце розміщення, площу та межі земельної ділянки; б) додаткові (ідентифікуючі) ознаки земельної ділянки, а також кадастровий номер, цільове призначення ділянки, можливе використання, діючі на земельну ділянку права, обмеження або обтяження земельної ділянки, економічні показники, якісні характеристики, присутність на ділянці побудованих або вирощених об'єктів.

Основним принципом, на якому базується регулювання земельних відносин в Україні, є класифікаційний поділ всіх земель на категорії залежно від їх цільового призначення.

Класифікація земельних ділянок, як об'єкта бухгалтерського обліку показана на рисунку 1.2.

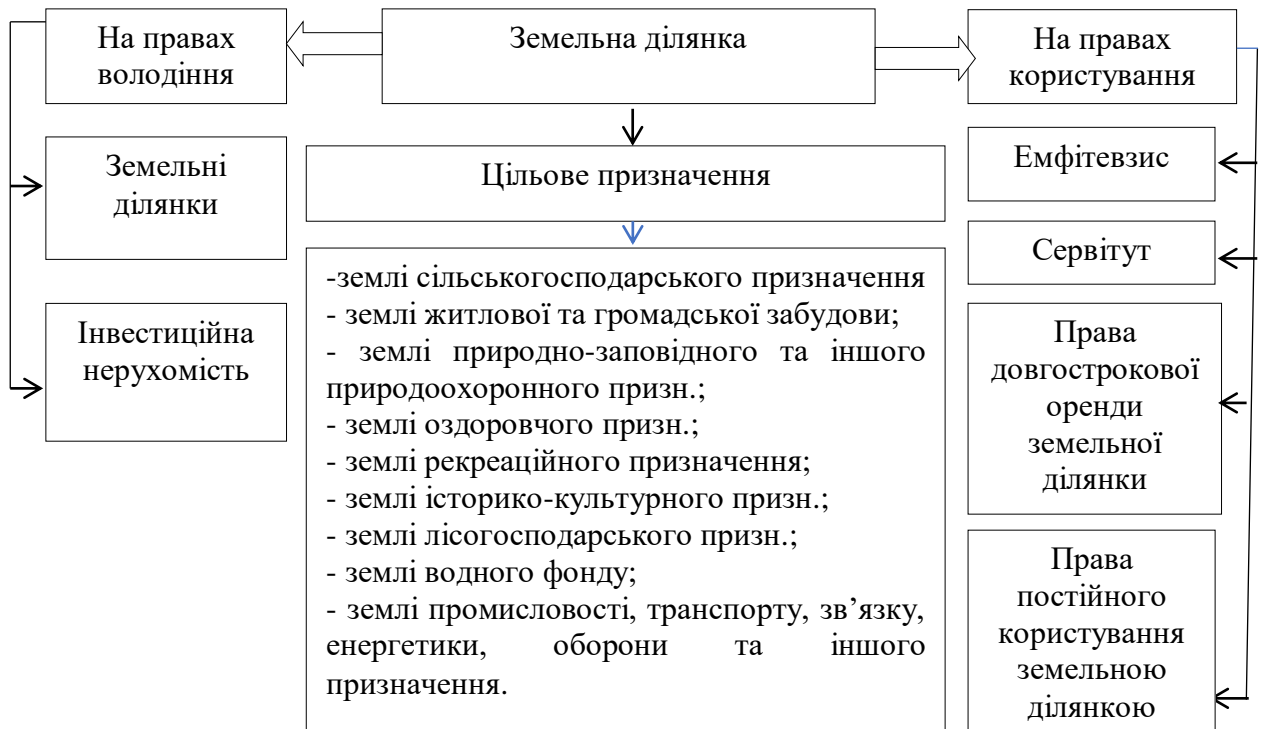


Рис. 1.2. Класифікація земельних ділянок, як об'єкта бухгалтерського обліку

В залежності від цільового призначення земельної ділянки має значення її природні властивості: родючість ґрунтів, засолення, ерозійні процеси, і окислення тощо.

Розташування, площа та межі земельної ділянки можна визначити за допомогою математичних підрахунків, в результаті землевпорядних земельних відносин. Відтак, земельна ділянка стає індивідуальною та окремою як матеріальний і фізичний об'єкт.

До суб'єктів земельних відносин можна віднести громадяни, суб'єкти господарювання, органи місцевого самоврядування а також органи державної влади; а до об'єктів земельних відносин – землі на території України, земельні ділянки та права на них.

Щоб уточнити суть терміну «земельні відносини» варто систематизувати існуючі визначення. Здійснивши огляд та систематизацію тверджень пропонуємо власне визначення: земельні відносини – це відносини котрі історично сформовані між різними ланками господарювання з приводу

володіння, користування, розпорядження та охорони земель, для подальшого забезпечення інтересів усіх зацікавлених сторін та рівнів ланок господарювання (рис. 1.3.).



Рис. 1.3. Графічне відображення дефініції «земельні відносини»

Вужчим є поняття земельні ресурси, ніж поняття земля, і є напряду пов'язаним із господарською діяльністю фізичних осіб. Значення терміну «земельні ресурси» у законодавстві в ЗУ «Про охорону земель» вказано, що земельні ресурси – це суцільний комплексний природний ресурс поверхні планети як просторового базису розселення і господарської діяльності, головний засіб виробництва у сільському господарстві та лісовому господарстві.

Земельні ресурси є складовою частиною суцільної комплексної системи ресурсів нашої держави (рис. 1.4).

Земельні ресурси є складовою частиною сукупності природних, економічних та матеріальних ресурсів. Термін «земельні ресурси» не є простим, а тому варто об'єднати певні властивості за певними ознаками, що дасть можливість систематизувати необхідну інформацію, контролювати стан і рух земель та пришвидшити процес прийняття якісних управлінських рішень з

приводу ефективного використання земельних ресурсів у господарській діяльності суб'єктів господарювання.

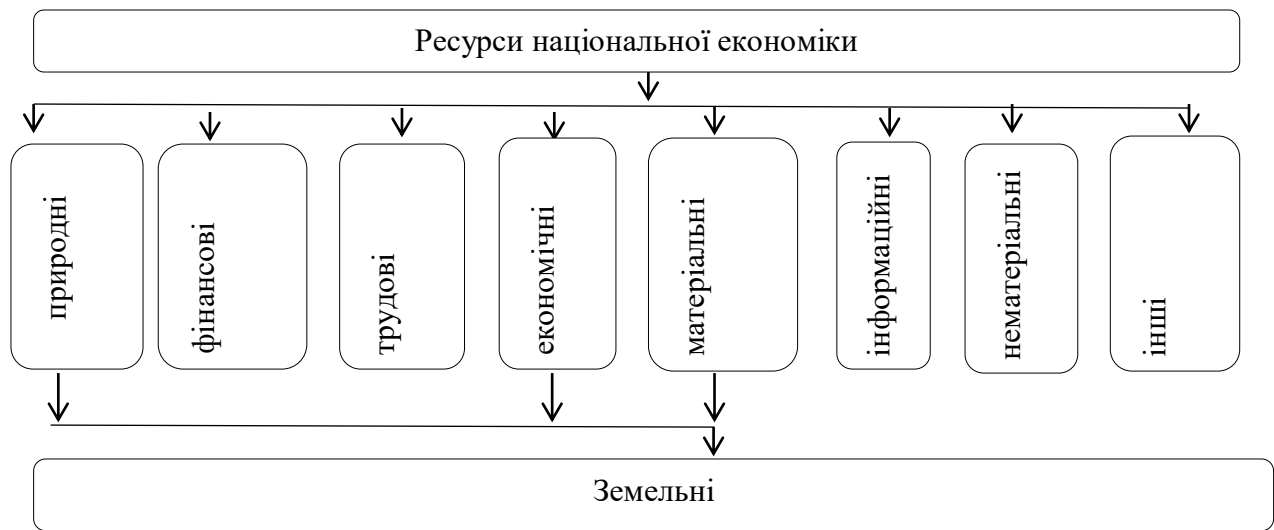


Рис. 1.4. Місце земельних ресурсів в системі ресурсів

Земельні ресурси в обліково-аналітичному процесі варто класифікувати за різноманітними рисами, а саме: суб'єкти права власності на них, ознаки користування та власності, ступінь використання у виробничій і господарській діяльності, галузева ознака та ознака участі в іпотечному кредитуванні. Часте використання у господарському ознак класифікації дасть можливість побачити ступінь впливу кожного окремого фактору на особливості організації бухгалтерського обліку та аналізу земельних ресурсів (табл. 1.3).

Об'єктами бухгалтерського обліку виступають земельні ресурси, земельні ділянки та земельні відносини. Облік земельних ресурсів ведеться: за якісними і за кількісними характеристиками.

На сьогоднішній день у бухгалтерському обліку інформація про земельні ресурси формується по групах за такими напрямками: земельні ресурси, котрі знаходяться у приватній власності підприємства і земельні ресурси, що є у підприємстві на правах користування.

Пропонована класифікація земельних ресурсів  
в обліково-аналітичному процесі

Класифікаційна ознака	Вид
За суб'єктами права власності	- комунальна - приватна - державна
За функціональним призначенням	- виробничі - невиробничі;
За ознакою приналежності	- орендовані - власні
За характером	- інвентарні - неінвентарні
За участю в іпотечному кредитуванні	- землі, що не беруть участь в іпотечному користуванні - у заставі
За ступенем використання	- в експлуатації - не задіяні у виробництві - на консервації
Залежно від наявних у організації прав на них	- на правах безоплатного користування - використовуються на правах власності; що знаходяться в господарському віданні або оперативному управлінні; отримані в оренду - довірче управління
За терміном дії угоди	- короткострокові - довгострокові - середньострокові
Відповідно до стану рівня придатності в господарській діяльності	- земельні ресурси, які знаходяться в стані гомеостазу - земельні ресурси, використовувані оптимально, природні характеристики яких збалансовані; - земельні ресурси, котрі можуть деградувати - земельні ресурси, котрі непридатні для використання у зв'язку з надмірним забрудненням і підлягають вилученню з діяльності.
За галузевою ознакою	- водного - транспорту - землі сільськогосподарського призначення - зв'язку - промисловості - лісового фонду
За складом земель	- сільськогосподарські угіддя - несільськогосподарські угіддя

До першої групи слід відносити землі, котрі відображаються в складі необоротних активів, у вигляді об'єкта основних засобів, котрий постійно використовується у виробничій і невиробничій діяльності підприємства або інвестиційна нерухомість, використання якої призводить до отримання постійного доходу, котрий одержується від здачі об'єкта в оренду. вони

відображаються у складі оборотних активів, коли підприємство не планує використовувати земельну ділянку в господарській діяльності і утримує її з метою подальшого продажу.

Якщо організація купує право користування земельною ділянкою, що носить назву емфітевзис – земельна ділянка має вигляд як нематеріальний актив, котрий відображається на балансі суб'єкта господарювання.

Земельні ресурси, що не належать підприємству на праві власності, а знаходяться в його користуванні відображаються в бухгалтерському обліку на позабалансових рахунках, це значно скорочує інформативність даних з приводу їх стану.

Землями сільськогосподарського призначення називають землі, котрі надані щоб виробляти сільськогосподарську продукцію, вести сільськогосподарську науково-дослідну та навчальну діяльність, також для розміщення виробничої інфраструктури, а саме розміщення інфраструктури оптових сільськогосподарських ринків.

Українські та закордонні науковці виділяють земельні ресурси у складі капіталу. Капітал доцільно класифікувати на майновий, людський, інтелектуальний, природній та інші. Довгий час прийнятим являлось твердження про те, що термін «капітал» характеризує об'єкт, створений лише за участю людини, що використовується для одержання доходу. У широкому розумінні термін «капітал» – це майно, котре здатне давати дохід [11].

Землі сільськогосподарського призначення можуть відповідати основним характеристикам капіталу, проте лише тоді, коли вони стають об'єктом виробничого процесу. Наприклад, земельна ділянка, котра не використовується у власному виробництві або ще досі не передана у користування іншому суб'єкту господарювання, не має можливості приносити дохід своєму власнику. Ця думка вірна і справедлива також по відношенню до землекористувачів. До прикладу, передана суб'єкту господарювання на правах користування земельна ділянка дасть можливість отримувати дохід, за умови що вона буде залучена у процес виробництва суспільних благ.

Земельні ресурси – це надважлива категорія в сукупній системі суспільних та виробничих відносин. Ресурси характеризуються специфічними особливостями, котрі проявляються через склад земель, особливості галузі, суб'єкти права власності, приналежність до окремої галузі та ін.. Ці ознаки зокрема складають основу для обліку та аналізу земельних ресурсів, котрі будуть відображені як нематеріальні активи, об'єкт основних засобів, інвестиційної нерухомості і орендних відносин.

Для цілей бухгалтерського обліку, варто найважливіше групувати земельні ресурси за формами власності, згідно з таким групуванням в бухгалтерському обліку власні земельні ресурси будуть відображені на балансі, а орендовані поза балансом.

## **1.2. Історична інтерпретація становлення сучасної системи обліку та аналізу земельних ресурсів в Україні**

Відносини які стосуються розподілу та використання земель сягають далеко назад. Еволюцію від первіснообщинної земельної власності до складних високоорганізованих систем теперішнього часу пройшла система земельних відносин на окремих стадіях розвитку суспільства в окремих країнах.

Одним з найстаріших в історії об'єктом бухгалтерського обліку є земля. Одним з найважливіших облікових об'єктів після появи сільськогосподарського виробництва, товарообміну стала земля. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення по сьогодні вдосконалюється та має довгу історію.

Проблеми існування та якості існуючих земель сільськогосподарського призначення напряду пов'язані із продовольчою безпекою кожної країни. Україна є багатою на родючі землі державою, тому формування системи обліку земель в нашій державі є важливим завданням для теорії і практики.



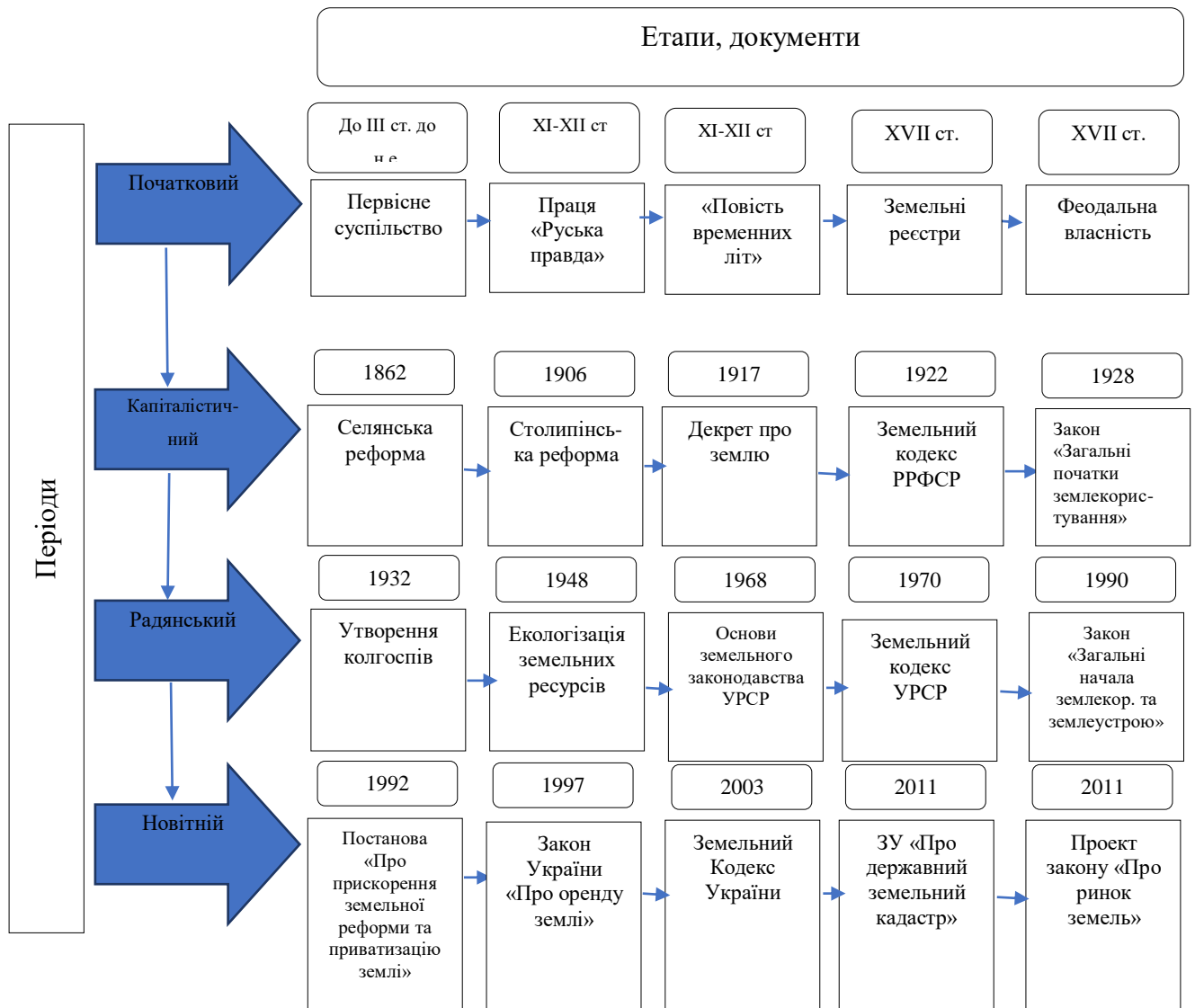


Рис. 1.5. Загальна періодизація земельних відносин на території України

Здійснивши аналіз етапів розвитку земельних відносин на території України, доцільно зробити висновок, про те що природній розвиток земельних відносин в контексті світових процесів відбувався до середини капіталістичного періоду, це орієнтовно до 1917 року, а вже після - наша держава обрала інший шлях розвитку, за яких були прийняті нормативні, акти, які почали формуватися під економіку Радянського Союзу. А вже з 1992 року Україна обрала шлях повернення до природнього розвитку світових процесів. У теперішній період увага звертається на формування земельного ринку, створення земельного банку, розробку кадастрової карти. На цьому етапі наша держава зіштовхнулася з багатьма проблемами, серед яких корупційна

складова, довга неспроможність відкрити вільний ринок земель сільськогосподарського призначення десятиліттям, як тільки ринок запусь почалась пандемія Covid-19, а з лютого 2022 війна остаточно зруйнувала всі плани. Комплекс цих проблем ми вирішимо та в майбутньому зможемо розвинути аграрний потенціал України.

Найпершим документальним підтвердженням про систему обліку земельних ресурсів є «Папірус Зенона», тобто це документи, котрі сформовані в III ст. до н.е., вони відображають господарську діяльність власника в Греції.

Пізньоримські кадастри були зразком для візантійських кадастрів-практиків. Проте у візантійських кадастрах земля власника відображалась не загальним показником, по прикладі Риму, а по власниках рабів. На Сході Європи в етапі середньовіччя головним методом обліку була інвентаризація. З приводу землі інвентаризація була суцільною, земельний фонд враховувався по п'яти окремих рубриках: земля, що обробляється; кам'яниста; пасовиська, що підлягає обробці; і покинута.

Сільськогосподарський облік у Франції досліджував Л. Ф. де Казо (1824 р.). Він використовував подвійний запис в обліку сільськогосподарського виробництва. В системі рахунків на його думку необхідно виділяти чотири синтетичних рахунки: «Урожай», «Стадо», «Поле», «Будівлі та інвентар». На початку звітнього періоду здійснювалась інвентаризація, проводилась оцінка цінностей за поточними ринковими цінами – а 5% від одержаних суми була плата за землю. Рахунок «Поле» для них був витратний, на ньому формувалась собівартість урожаю. Потім за весь рік року в дебет цього рахунку збирали всі витрати на обробку землі і знос інвентарю. Увесь дебетовий оборот по цьому рахунку копіювався по його кредиту перенесенням назбираної суми в дебет рахунку «Урожай». А рахунок врожаю мінусувався на суму реалізованої продукції і на величину перенесеної в своє господарство продукції за собівартістю.

В Україні облік земельних ресурсів бере свій початок в IX ст., відколи з'явилися перші описи земель. За Київської Русі вони мали відношення

найбільше до монастирських церковних земель і були підставою для виділення майна духовенству.

Про становлення і розвиток бухгалтерських і юридичних знань підтверджує поява збірника законів України-Русі «Руська правда» Я. Мудрого. «Руська правда» показала недоторканість приватної земельної власності. Ведення земельного обліку було підпорядковане печатнику, котрий був керівником княжої канцелярії, укладав княжі грамоти, зберігав в себе княжу печатку.

В Україні в XI-XIII ст. за час існування Галицько-Волинського князівства був феодальний землеустрій. Економічною основою приватного господарства було селянське подвір'я-дім.

Коли феодальний лад був в Україні землі української старшини, шляхти і духовенства були основою землеволодінь. Під час Визвольної війни 1648-1654 років був перерозподіл земельних ресурсів. Земельні відносини сформувались таким шляхом, що у вільних від польських магнатів селах почали з'являтися «вільні» військові поселення, котрі отримували значні привілеї. В епоху феодалізму запроваджено реєстрацію землі, яка робила законним право приватної власності на землю. Ведення бухгалтерського обліку земельних ділянок стало обов'язковим для кожного власника.

У зв'язку з зародженням промислового капіталізму у тогочасній Україні прийшла криза феодально-кріпосницької системи. Окремо слід виділити в періодизації становлення земельних відносин та їх обліку 1861 рік. Саме тоді році була проведена реформа земельних відносин, котра називалась Селянська реформа. Вона передбачала відміну кріпосного права для поміщицьких селян, передбачала надання селянам за окремі повинності їхні двори та незначну кількість земельних угідь, возз'єднання розкріпачених селян у общини, а також реформування земської системи.

Жовтневий переворот 1917 р. став етапом коли відбулися революційні перетворення земельних відносин, основою цього стало відміна Декретом про землю приватної та законодавче визначення загальнодержавної власності.

Другий Всеукраїнський з'їзд Рад 06.03.1918 р. прийняв Тимчасове положення про соціалізацію землі. У ньому була обрана та прийнята всенародна власність на землю, характер землекористування повинен був стати трудовим, створено рівне право на користування землею, виходячи з трудової норми землекористування на землях сільськогосподарського призначення. Такі події були основною причиною виключення землі зі складу об'єктів бухгалтерського обліку.

Приватна власність на землю повернулась у 1922 році, коли був прийнятий Земельний кодекс. В нормах цього кодексу, йшла мова про те, що земля є власністю держави, але людям гарантується довічне спадкове володіння нею, воно було призначене тим, хто її обробляє. Згідно Земельного кодексу було три форми власності на землю: приватна, кооперативна і суспільна.

У 1933 році голосуванням прийнято «Інструкція з обліку земель», котра встановлювала основний порядок земельного обліку по всій території держави за адміністративним районуванням, а в травні 1934 року за основу прийнята постанова «Про звітність в розподілі земель по угіддях і землекористувачах». Під час вдосконалення обліку земель в 1954 році була прийнята єдина система державного обліку, котра включає облік земель по угіддях і державну реєстрацію всіх землекористувачів.

За планової економіки вся земля серед якої й сільськогосподарського призначення, належала власності держави, держава жорстко регламентувала порядок використання землі згідно з установками. А також для всіх користувачів землі в аграрному секторі були поставлені завдання з виробництва конкретної сільськогосподарської продукції, за умов фіксованих цін на всі товари. За окремими суб'єктами господарювання земельні ділянки об'єднувалися єдиними земельними масивами.

Радикальні кризові економічні реформи 90-х років в кінці минулого століття, були направлені на роздержавлення економіки за допомогою приватизації майна і землі, довели до трансформації всієї системи земельних відносин і створили великий ряд проблем, котрі пов'язані з падінням

ефективності використання сільськогосподарських земель, зниженням родючості земель, порушенням систем землеробства, відбулась поява залишених та не використовуваних земель та ін.

Ставши незалежною, Україна показала прагнення до створення ринкової економіки. Одним із складових елементів стала приватна власність на землю. Реформування земельних відносин тогочасної України бере свій початок з проголошенням незалежності, у 1991 році. А вже у 1992 році приймають низку законодавчих актів, які сприяли б пришвидшенню земельної реформи.

У 1992-1994 роках відповідно до опублікованих нормативних документів, колгоспи почали перетворюватись у колективні сільськогосподарські підприємства (КСП). Усі члени КСП відповідно до договору отримували свою частку майна. Державою розпочато процес паювання земель, за допомогою видачі громадянам сертифікатів на право власності а також на земельну частку.

Після становлення незалежності України, постало вирішення питання, чи залишати систему бухгалтерського обліку, котра діяла в СРСР, та чи будувати власну, в основі котрої будуть національні стандарти. Відтак основним завданням в галузі обліку нашої держави на той час було створення власної системи бухгалтерського обліку, котра побудована на національних стандартах, з урахуванням усіх особливостей національного господарства України.

Після паювання відбувся розвиток приватної власності на землю, котра мала б забезпечити найбільш раціональне та правильне використання земель і дати можливість створення конкурентоспроможного національного агропромислового комплексу. Проте, здійснювана в Україні земельна реформа не виконала планованих поставлених перед нею задач. І у результаті реформування земельної власності, після розпаювання сільськогосподарських земель, з'явився новий власник, умовний «господар землі», – це селянин, котрий одержав землю у власність і не використав її ефективно, і є таким до сьогодні.

Тому, після дослідження періодизації земельних реформ в Україні та після здійснення аналізу розвитку законодавчої бази, доцільно виділити такі етапи процесу реформування систем обліку землі в Україні (рис. 1.6).

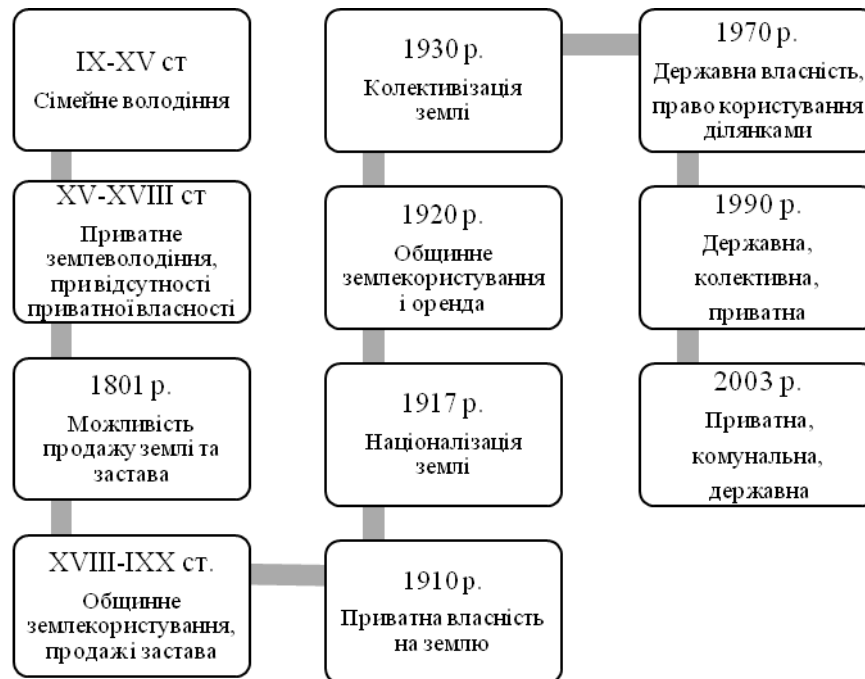


Рис. 1.6. Історичні етапи реформування систем обліку землі на території України

Головним документом, котрий здійснює регулювання земельних відносини в Україні, є Конституція України. В статті 13 якої вказано, що земля, як і інші природні ресурси, котрі є на території України, є об'єктами права власності нашого народу.

Зважаючи на те, що з кожним роком обсяг сільськогосподарського виробництва йшов на спад, колективні сільськогосподарські підприємства проіснували не довго а держава не отримала очікуваних результатів, а навпаки прийшло розчарування. Тому в 1999 році було сформовано Указ Президента «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки», згідно з котрим колективні сільськогосподарські підприємства повинні реформуватись на засадах приватної власності на землю.

Останнім етапом земельної реформи є законодавче прийняття Земельного Кодексу у 2001 році. За його нормами, в Україні визначено три форми

власності на землю: приватну, комунальну та державну. Він регулює усі земельні аспекти України, гарантій прав на землю, набуття та реалізації прав на землю, охорони земель, та відповідальність за не дотримання земельного законодавства.

В 2011 році у Верховній Раді України був зареєстрований проект закону «Про обіг земель сільськогосподарського призначення» [63]. Згідно його норм, землі сільськогосподарського призначення ставали товаром і власники землі отримували можливість її продавати. Це в свою чергу дасть можливість відображати земельні ресурси у бухгалтерському обліку на балансах підприємств, у складі активу балансу. Усі спочатку очікували ухвалення Проекту Закону «Про обіг земель сільськогосподарського призначення» до кінця грудня 2017 року. Проте замість цього Верховна Рада в кінці жовтня продовжила дію мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, котрий був ще введений в 2002 році, аж до 2019 року.

Після 2019 року пішло продовження аграрної реформи, і таки був прийнятий дозвіл на продаж земель сільськогосподарського призначення. Він забезпечив розв'язання визначених вище питань. Успішність реформи базується на комплексному та системному формуванні її економічного складника, де основою є бюджетне та фінансово-кредитне забезпечення, державне регулювання ринку, стимулювання розвитку сільських територій .

Ми проаналізували «Єдину комплексну стратегію розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2022 роки», вдалось визначити три пріоритетні напрямки процесу реформування земельних відносин в Україні, це саме

1. Запровадження повноцінного ринку земель сільськогосподарського призначення, дозвіл юридичним особам купляти та продавати сільськогосподарські землі, стале землекористування та консолідація землеволодіння та землекористування, розробка повноцінної системи стандартів обліку земельних ресурсів;

2. Удосконалення та розвиток земельного кадастру та поетапна реєстрація речових прав на нерухоме майно, внесення уточнень в земельний кадастр;

3. Забезпечення та захист прав власників на земельні ділянки та їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності.

Опишемо детальніше такий напрям реалізації земельної реформи та облікові аспекти можливих в майбутньому операцій з сільськогосподарською землею.

Постанова Кабінету Міністрів України від 22 липня 2016 р. № 482, віддає повноваження із формування державної політики у земельній сфері, у сфері використання та охорони земель усіх категорій і форм власності від Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України до Міністерства аграрної політики та продовольства України. ринок земель сільськогосподарського призначення працює з 2020 р.

Наступним кроком, відповідно до нормативних положень і декларацій уряду, повинно стати скасування мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення для юридичних осіб. Це дасть можливість включити земельних ресурсів сільськогосподарського призначення до об'єктів бухгалтерського обліку.

Тому, рівень розвитку бухгалтерського обліку земельних ресурсів в різних історичних етапах значно відрізнявся. На це значний вплив здійснювали земельні відносини, що відбувались між суб'єктами господарювання і державою в той чи інший період. На основі співставлення облікової а також історичної літератури й нормативних джерел нам вдалось сформувати загальну періодизацію земельних реформ на території України. І здійснити умовний поділ їх на чотири етапи, кожен з яких, включає в себе по п'ять найбільш значимих етапів реформування.

На теперішньому етапі реформування бухгалтерського обліку земельних ресурсів варто обрати пріоритетні напрямки щоб була можливість належної побудови системи бухгалтерського обліку земель на підприємствах.



### **1.3. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку та аналізу земельних ресурсів в Україні**

Земельні ресурси фрагментарно використовуються в Україні на праві власності, частково на праві оренди, головними завданнями земельної реформи є включення всіх земельних ресурсів в економічний обіг, а і можливість забезпечення контролю за їх ефективним використанням. Варто зазначити, що користування землею підприємствами неможливе без відповідного системного обліково-аналітичного забезпечення. Варто зазначити, що ні у Міжнародних стандартах фінансової звітності, також немає у вітчизняних облікових стандартах чіткого регламентування бухгалтерського обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення, і прав користування, відображення їх у балансі підприємств. У зв'язку з вище вказаним, у сільськогосподарських підприємствах знижується вартість земельних активів, збільшується рівень невідомості під час прийняття управлінських рішень підприємств, та у фінансовій звітності аграріїв зокрема не має документальної можливості відображатись орендована у селян земля, так як її облік ведеться поза балансом, Позабалансового обліку недостатньо для аналізу руху орендованої землі та врахування цього фактору впливу в процесі ціноутворення. Тому, розробка і використання чіткого порядку бухгалтерського обліку земельних ділянок та їх прав користування є успіхом реалізації земельної реформи. Не можливість системно та послідовно розробляти і приймати законодавче забезпечення земельних відносин а також часткове формування методології бухгалтерського обліку сільськогосподарських земель значно зменшують ефективність здійснених заходів.

Головним законом, де сформоване нормативно-правове забезпечення у сфері земельних відносин в нашій державі є Конституція України [35]. Стаття 14 Конституції України гарантує, що «земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Право власності

на землю гарантується» [35]. Таким чином, Конституція України встановлює основні конституційні положення по відношенню до землі, котрі є базою для галузевого земельного законодавства. Першочерговим, нормативно-правовим актом земельного законодавства нашої держави є Земельний Кодекс України, прийнятий у 2001 році [27].

Нормативні документи, котрі регулюють процес земельних відносин в Україні науковці класифікують за такими групами: окремі положення земельного права, документальне оформлення прав на землю, документальні гарантії прав на землю, перевірка та інвентаризація земель, межі ділянок, матеріальна оцінка земель, кадастр, охорона земель, та бонітування моніторинг земель, ліцензування землевпорядної діяльності, бухгалтерський облік земельних ділянок та оподаткування земель. Правове регулювання земельних відносин проходить вперед зі значним випередженням нормативного регулювання бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в сучасних економічних умовах.

Організаційні та методичні аспекти бухгалтерського обліку земель регулюються нормами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [55].

Основними нормативно-правовими документами, що займаються регулюванням бухгалтерського обліку земель є Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), котрі розроблені на рівні держави Методологічною радою з бухгалтерського обліку.

У 2007 році Кабінетом Міністрів України відбулось затвердження стратегії Міжнародних стандартів фінансової звітності, у сфері національного бухгалтерського обліку і до сьогоднішнього дня здійснюється реалізація в Україні. Вказану систему стандартизації співвідносять до англосаксонської форми фінансового обліку. МСФЗ показуються як стандарти, котрі тримають свою основу на бухгалтерських принципах, на відміну від МСФЗ система США, кота носить назву Система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP), котра відображає себе як стандарти, котрі

ґрунтуються на правилах. Різниця в тому, що стандартизація МСФЗ не має на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, в більшості випадків віддаючи перевагу впевненості у професійній самостійності бухгалтерів, котрі при вирішенні спірних питань повинні покладатися на своє сумління та особистий професійний досвід.

Згідно з системою Міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку поетапний процес обліку земель сільськогосподарського призначення залежно від мети її використання регламентуються: - МСБО 16 «Основні засоби» [45]; - МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [23]; - МСФЗ 16 «Оренда» [14].

Вивчаючи та описуючи питання нормативно-правового регулювання земельного обліку найперше варто з'ясувати правові підстави набуття права власності на землю, а саме коли власник отримує право володіти, користуватися і розпоряджатися землею. Так, згідно з нормами Земельного кодексу України, регламентовано такі варіанти правового статусу на землю: право власності на землю та право користування земельною ділянкою, котре має в собі право постійного користування та право оренди і емфітевзис.

Згідно законодавства встановлено, що юридичні особи можуть набувати у власність земельні ділянки щоб вести підприємницьку діяльність:

- придбання згідно укладеного договору купівлі-продажу, шляхом дарування, міни, та іншими цивільно-правовими угодами;
- за допомогою внесення земельних ділянок засновниками до статутного капіталу суб'єкта господарювання;
- шляхом одержання спадщини;
- у іншому разі, за підстав, передбачених діючим законодавством (ст. 82 Земельного кодексу України) [27].

У залежності від законодавчої форми залучення та використання земельних ресурсів на сільськогосподарському підприємстві відбувається і правове регулювання бухгалтерського обліку таких земельних об'єктів (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Форми власності та користування землею відповідно до  
Земельного кодексу України

Правова Форма	Норма закону	Характеристика	Форма відобра- ження
Право власності на земельну ділянку	ст. 78 Земельного кодексу України	- комунальна - приватна - державна	Основні засоби
Право користуванн я земельною ділянкою	ст. 92 Земельного кодексу України	- право на постійне користування земельною ділянкою має володіння і користування земельною ділянкою, котра перебуває у державній або комунальній власності, без встановленого строку використання	Основні засоби
		- право земельного сервітуту надає право власника або землекористувача земельної ділянки на термінове платне чи безоплатне користування не своєю земельною ділянкою або декількома ділянками	Нематері- альні активи
		- право оренди земельної ділянки має на меті засноване на договірній основі з вказаним терміном платне володіння і користування земельною ділянкою, котра необхідна орендареві для ведення підприємницької та іншої діяльності	Об'єкт орендних відносин

Згідно з вказаними нормами ст. 125-126 Земельного кодексу України [27], право власності на земельну ділянку, і право постійного користування а також право оренди земельної ділянки з'являються від моменту державної реєстрації цих прав. Інформація про земельні ділянки знаходиться у двох реєстрах паралельно: у земельному кадастрі, у якому фіксується формування земельних ділянок, а також в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень, до котрого вноситимуть відомості з приводу оформлення прав на ділянки. Тобто, основною підставою щоб відобразити у обліку земельні ділянки у складі активів суб'єкта господарювання, є момент державної реєстрації такого права власності на земельну ділянку.

Земельні ресурси показуються в обліку, враховуючи спосіб набуття прав власності та користування ними, а саме як:

- основний засіб на правах володіння, котрий є активом суб'єкта господарювання, по відношенню до якого реалізуються в повній мірі права володіння, користування та розпорядження;
- нематеріальний актив який використовується на правах користування, котрий є об'єктом обліку, з приводу якого обмежено розпорядчі функції;
- об'єкт оренди, – повнота забезпечення прав напряму залежить від виду оренди та вказаних умов в договорі оренди.

Згідно з національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку земля, котра знаходиться у власності підприємства відноситься до основних засобів. До складу основних засобів національних підприємств земля появилася після набрання чинності П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби», де її було розділено на два складові елементи: земельні ділянки а також на капітальні витрати на поліпшення земель. У вказаних стандартах немає цілісного підходу до визначення земельних ресурсів, а трактується різний понятійний апарат. До прикладу, у П(С)БО 7 «Основні засоби» є поняття «земельна ділянка», котре згідно з чинним законодавством нашої держави є частиною земної поверхні з установленими межами, конкретно вказаним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами та обтяженнями та є інше поняття - «земля» [62]. МСБО 16 «Основні засоби» керує поняттями «земля» та «земельний актив», ці терміни мають глибше змістовне навантаженням, тому що враховуються окремі якісні характеристики земельних ресурсів [45].

Також слід зазначити, що водночас із П(С)БО 7 процес та методіку обліку земельних ресурсів чітко розкриває податкове законодавство України. Згідно з нормами Податкового кодексу України, земельні ділянки не можуть бути відображені в обліку як основний засіб, та мають необмежений термін їх використання (ст. 145.1), проте витрати на їх поліпшення амортизуються, мінімальний строк амортизації яких становить 15 років.

Ще вагомою відмінністю між П(С)БО 7 та МСБО 16 є трактування земельних ресурсів як матеріального активу – у першому – МСБО стандарті, та матеріального об'єкта – у другому, П(С)БО. За таких умов одиницею обліку, відповідно П(С)БО 7 об'єкт основних засобів, закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього. У МСБО 16 об'єкт вказується на основі професійного судження бухгалтера, та не має конкретного терміну [45].

Згідно проаналізованих нами у кваліфікаційній роботі нормативних документів, у земельних ресурсів є уречевлена форма, вони вартісно виражені та є фактором виробництва маючи свої специфічні особливості, котрі дають можливість забезпечити їх цінність для підприємства.

Згідно чинних норм, законодавство дає можливість пайовикам здавати паї в оренду або обмінювати на іншу земельну ділянку, і ще можна залишити свій пай нащадкам у спадщину, продавати не можна.

Наступним етапом законодавчих змін, можна класифікувати скасування дії мораторію на продаж сільськогосподарських земель та впровадження повноцінного ринку земель. При функціонуванні такого ринку варто на законодавчому рівні розробити та прийняти документ, котрий давав чіткі норми регулювання бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. Тому, що, при дослідженні цього питання нами, на сьогодні в Україні немає типового стандарту, котрий дає можливість регулювати купівлю, продаж та облік таких земель.

Отже, розвиток галузевої методології бухгалтерського обліку повинен мати своє відображення в межах не лише національної системи, а також бути відображеним міжнародних стандартах. Тому розробка галузевих стандартів вітчизняними науковцями що полегшить і удосконалить облік земель сільськогосподарського призначення – це не лише українська, але і світова потреба також.

Варто підсумувати, що в Україні галузевий стандарт бухгалтерського обліку сільськогосподарських земель необхідно розробити згідно схеми «знизу

– вгору», а саме ініціатива повинна йти від бухгалтерів-практиків, котрі безпосередньо практикують облік у аграрній сфері.

## **Висновки до розділу 1**

Означено класифікаційні ознаки земельних ділянок, та з'ясовано що наявність індивідуальних та ідентифікуючих ознак у земельних ділянках дає можливість забезпечити облік та аналіз таких ділянок згідно з потребами власників, держави, користувачів і третіх осіб.

Термін «земельні відносини» – це історично сформовані суспільні відносини, котрі відбуваються між окремими ланками господарювання з приводу користування, володіння, розпорядження та охорони земель, для забезпечення інтересів усіх користувачів та зацікавлених сторін.

На основі узагальнення літератури в галузі обліку та історичної літератури нами графічно відображена загальна періодизація земельних реформ на території України. Згідно проведеного теоретико-методологічного аналізу, ми умовно поділили процес земельних реформ на території нашої держави на чотири окремих етапи, кожен з яких, також, включає в себе по п'ять найбільш вагомих етапів реформування.

Необхідно з метою введення земельного капіталу аграрної галузі в економічний оборот, забезпечення контролю за його раціональним використанням, а також формування галузевої фінансової звітності, розробити окремий стандарт з бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА

#### 2.1. Документальне оформлення операцій із земельними ресурсами

На сьогодні Україна почала запуск ринку земель сільськогосподарського призначення. Проте для впровадження повноцінного земельного ринку війна стала перешкодою. Вона призупинила всі економічні процеси в нашій державі.

Отже доцільним є й розвиток методології обліку земельних ділянок тому що після закінчення війни ми повинні побудувати ефективний земельний ринок в нашій державі.

В Україні існуюча проблема обліку земельних ресурсів є актуальною, тому що всім ланкам у земельного ринку варто мати точну та достовірну інформацію про якісні, кількісні, та грошові показники, про розміщення та процес використання сільськогосподарських земель. Формується необхідність, у дослідженні та вдосконаленні процесу методології бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення.

Документування є складовою частиною елементів методу бухгалтерського обліку, і тому має ключову роль у системі бухгалтерського обліку, формуючи облікову інформаційну базу і достовірність відображених господарських операцій. Первинні документи є підтвердженням самого факту здійснення господарських операцій, котрі здійснилися. Дані, які внесені у цих документах, стають базою для аналітичного обліку, який дозволяє заповнення регістрів у натуральному, і у грошовому вимірниках. Первинні документи є основним джерелом інформації для всіх користувачів і управління господарською діяльністю. Від того, коли, як і чи вірно надана первинна інформація залежить достовірність бухгалтерської звітності, результати оцінки та формування аналізу показників, які характеризують ефективність



використання земельних ресурсів. Одержана інформація з оперативного обліку збирається у первинних документах, після чого накопичується та сортується на рахунках фінансового обліку та відображаються у звітності ( рис. 2.1)



Рис. 2.1. Схема формування інформації про земельні ресурси

Підставою для відображення господарських операцій із землею в аналітичному та синтетичному обліку є первинні документи є. Варто зауважити, що у сільськогосподарських підприємствах погано або взагалі не розроблені елементи організації документування наявності та руху об'єктів землекористування, інколи взагалі жодним чином така інформація не відображається.

Під час оприбуткування земельних ресурсів на сільськогосподарські підприємства вони проходять всі етапи відповідно до чинного законодавства

обліку основних засобів, і документальною підставою для зарахування на баланс земельних ділянок є «Акт приймання-передачі основних засобів» (ф. № ОЗСГ-1), він складається для оформлення прийняття-передачі основних засобів і формується на кожний окремий об'єкт основних засобів, котрий купляється або безоплатно одержується від інших організацій. Щоб оприбуткувати і прийняти земельну ділянку на баланс суб'єкта господарювання наказом керівника створюється комісія, яка формує акт.

Аналізуючи відповідний документ варто зазначити про те, що він не пристосований для відображення господарських операцій із придбання земельних ділянок. Причиною цього є те, що представлені в ньому дані не забезпечують необхідною аналітичною інформацією про землю потреби користувачів. До прикладу, форма № ОЗСГ-1 що використовується не дає можливість розкривати конкретизовану інформацію з приводу права користування земельними ділянками і про вид документа, що підтверджує право власності. Аналогічно, це стосується інформації про розмір угідь, їх біофізичні властивості, якісний склад, тип ділянки, кадастровий номер, інформація про розміщення ділянки, конфігурацію, наявність на ділянках окремих будівель чи комплексів, систему сівозмін, плани меж, інформацію про власника земельної ділянки.

Під час вибуття земельних ділянок, часток (паїв) в аналітичному обліку на підприємствах теж присутні специфічні особливості. Котрі варто відобразити в окремих первинних документах. До прикладу, коли передають основний засіб іншому суб'єкту господарювання вважаємо що необхідно користуватись на підприємстві окремою формою «Акту приймання-передачі сільськогосподарських земель».

Однак, варто зауважити, що, земля, як природний ресурс, не має права амортизуватись, а тому причина її вибуття зі складу основних засобів на підприємстві, в основному це передача іншому суб'єкту, і списання з балансу допустиме тільки коли використання такої ділянки (як активу) в подальшому є

неможливим, до прикладу, після аварій, чи екологічних катастроф, стихійних лих або затоплення.

Випадки коли слід списати земельну ділянку є не частими, але мають свої специфічні особливості, наприклад як неможливість списання земельної ділянки через знос чи морального старіння. Тому враховуючи їх, вчені з Інституту аграрної економіки запропонували розробити окремий документ «Акт переведення земельної ділянки». Тому що підприємство не може згідно законодавства списати земельні ділянки через рахунок моральне старіння чи фізичне зношування, але може скоригувати напрями використання таких земель.

Відповідно до чинного законодавства, для сільськогосподарських земель не можлива зміна цільового призначення, це вказує, що не доцільне застосування «Акту зміни цільового призначення».

Згідно чинного законодавства бухгалтерія після оприбуткування, щоб далі використовувати узагальнення інформації по кожній земельній ділянці мусить створити документ - «Інвентарну картку обліку основних засобів», яка є основним реєстром аналітичного обліку основних засобів. Інвентарну картку обліку основних засобів варто пристосувати до вимог обліку земельних угідь.

Підсумовуючим первинним документом для класифікаційних груп основних засобів створюється «Картка обліку руху основних засобів» (за формою ОЗ-8).

Узагальнення інформації щодо обліку земель на сільськогосподарських підприємствах рекомендовано вести у Книзі обліку земельних ділянок. Такий документ доцільно розробити і у його складі варто виокремити наступні розділи: землі сільськогосподарського і несільськогосподарського призначення за видами. У вказаній книзі окремо доцільно відображати землі в розрізі правового статусу - власні, у постійному користуванні та орендовані, та облікового статусу – основні засоби, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи, об'єкт орендних відносин. Книгу необхідно нумерувати, прошнурована і скріплена печаткою [374, с. 124]. Щоб вносити відомості у Книгу обліку

земельних ділянок варто заповнити Акт приймання-передачі сільськогосподарської ділянки (паю).

Основним документом, який заповнюється при оренді земельної ділянки між власником землі і користувачем, який відповідно є джерелом інформації для ведення обліку орендованих земельних ділянок (паїв) виступає договір. Договір оренди землі – це документ, за яким орендодавець повинен за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на окремо вказаний термін, а орендар зобов'язаний використовувати земельну ділянку згідно з умов вказаними в договорі та вимогами земельного законодавства. Він окреслює, майже, всі правові і облікові аспекти, є підставою для складання акту приймання-передачі та інших первинних документів. Саме тому ці питання надзвичайно актуальні і потребують глибокого аналізу і дослідження для вірного та зручного ведення бухгалтерського обліку та формування звітності.

У договорі оренди земельної ділянки варто сформулювати таку інформацію, що визначають основні підходи до формування облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку:

- а) інформацію про земельну ділянку, яка здається в оренду: кадастровий номер ділянки, місце розташування та вказати розмір земельної ділянки;
- б) термін договору оренди;
- в) розмір орендної плати із вказанням її індексації, методів та умов розрахунків, строків розрахунків, порядку її виплати і перегляду та штрафів за її несплату. Згідно згоди сторін у договорі оренди землі варто вказати і інші умови.

Якщо в договорі не вказано хоча б одну із вище наведених умов, він не буде вважатись укладеним. Форма типового договору оренди землі, згідно до вимог законодавства, а саме, у частині визначення терміну оренди сільськогосподарських земель визначена терміном не менше ніж 7 років, а якщо для передачі в оренду для ведення товарного сільськогосподарського виробництва для фермерського господарства або ж для особистого селянського господарства земельних ділянок сільськогосподарського призначення, котрі

виступають земельними ділянками меліорованих земель і на котрих буде проводитися гідротехнічна меліорація, – тоді терміном не менше ніж 10 років.

Згідно з діючим законодавством слід виділити окремо форму первинного обліку земельних ділянок, котрі є у користуванні підприємства за договором оренди. Такий документ носить назву Акт прийому-передачі об'єкта оренди (земельної ділянки) за договором оренди. Він повинен бути (земельної ділянки) є невід'ємною частиною Договору.

Форма такого договору оренди земельної ділянки законодавчо регламентована і повинна відповідати формі Типового договору оренди земельної ділянки та земельної частки (паю). Постановка на орендованих земель відбувається на основі договорів оренди землі із їх власниками. Синтетичний облік повинен вестись в журналі-ордері № 4. В ньому вказується інформація щодо назви об'єкта, котрий поступив або вибув, первісна вартість, знос, залишкова вартість.

Аналітичний облік оренди стандартами вказано вести у Відомості нарахування та виплати орендної плати за майно та землю. У цій відомості відображається сума нарахованої орендної плати за землю, і матеріальна заборгованість перед орендодавцями.

В бухгалтерському обліку зовнішні користувачі можуть отримувати та бачити інформацію з фінансової та статистичної звітності, а внутрішні лише з управлінської. Інформацію синтетичного обліку з рахунку 10 «Основні засоби» з журналу ордеру 4-А с. г. шляхом бухгалтерських підрахунків переносять в Головну книгу, а далі - в Звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання (Ф. №1) та показують по рядку 1010 «Основні засоби». Така інформація по основних засобах в Балансі (Звіті про фінансовий стан) (форма №1) відображається загальним рядком, тому для аграрних підприємств доцільно відображати дані про земельні ресурси у також Примітках до фінансової звітності. Земельні ділянки, що є у власності суб'єкта господарювання, в Звіті про фінансовий стан відображаються в першому розділі активу «Необоротні активи» в рядку основних засобів, і варто зазначити, що сума зносу не

виділяється окремо. За умови, що земельна ділянка, ще не введена в експлуатацію, а є на стадії її реєстрації, усі витрати, що формують первісну вартість, показуються в рядку «Незавершені капітальні інвестиції». Коли земельна ділянка визнана інвестиційною нерухомістю, в залежності від оцінки, її вартість показується в рядку «Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості» або «Первісна вартість інвестиційної нерухомості».

Окрім Звіту про фінансовий стан, земельні ділянки, котрі є власністю підприємства, повинні відображатись у другому та третьому розділах Приміток до річної фінансової звітності. У Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5) в Розділі II «Основні засоби» варто відображати дані про земельні ділянки по рядку 100 «Земельні ділянки», а як про об'єкт інвестиційної нерухомості по рядку 105 «Інвестиційна нерухомість» відповідно про капітальні витрати на поліпшення земель у рядку 110 «Капітальні витрати по поліпшенню земель». За такими групами розширено показується залишок на початок року, переоцінка, надходження, вибуття і залишок на кінець року. Згідно вказаних категорій варто вести аналітичний облік.

У балансах іноземних підприємств стаття «Земля» окремо відображається від статті «Власність і основні засоби». У статті «Довгострокові інвестиції» окремо є «Вкладення в невикористану землю і невстановлене обладнання».

Статистична ж звітність відображає та акумулює дані у кількісному вираженні з приводу кількості та розмірів земельних ділянок сільськогосподарського призначення та показників їх використання.

Для повного та точного відображення інформації про кількісний склад та вартість сільськогосподарських земель у річній фінансовій звітності суб'єктів господарювання беручи приклад з міжнародного досвіду бухгалтерського обліку і фінансової звітності (зокрема, МСБО 1 «Подання фінансової звітності») земельні ділянки, що є окремим видом активу, варто відображати у Звіті про фінансовий стан та примітках до річної фінансової звітності за видами такої інформації:

- 1) окремої групи земельних активів (інвестиційна нерухомість, основні засоби, нематеріальні активи, об'єкти орендних відносин);
- 2) по характеру видів діяльності, в котрих бере участь кожна з груп земельних ділянок;
- 3) за наявністю і вартістю відображеною у балансі, балансовою вартістю сільгоспугідь, котрі передані під заставу зобов'язань кредитним установам;
- 4) розмір зобов'язань за якими придбані земельні ділянки (за умови таких господарських операцій);
- 5) розміру сукупного прибутку (збитку), котрий з'являється на протязі звітного періоду через зміни справедливої вартості угідь.

Відсутність правильного, конкретного та чіткого нормативного забезпечення і спеціалізованих типових форм первинних документів з котрі необхідні для обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення вказує на необхідність розробки спеціалізованих форм первинних документів.

Після здійсненого нами аналізу форм звітних документів, варто зробити висновок, що дані про землі сільськогосподарського підприємства, вказані у різних формах статистичної звітності, та містять ідентичні показники. Також форми статистичної звітності, котрі акумулюють інформацію про земельні ресурси в натуральних вимірниках, не мають прямого зв'язку із вартісними даними фінансової звітності. Тому, визнання земельних ресурсів складовою довгострокових активів і засобом виробництва вказує термінову необхідність змін у економічних та юридичних підходах до відображення інформації у формах звітності.

## **2.2. Обліково-методичне відображення земельних ресурсів підприємства**

Бухгалтерський облік як інформаційна система має можливість посилити основу управління земельними ресурсами і на рівні держави, а також і на рівні окремого підприємства. Надавши великого акценту лише питанням правового

закріплення власності на землю, державотворці не надали значення розробці належного облікового відображення процесів використання сільськогосподарських земель, що в свою чергу завдало значної шкоди.

Система обліку землі складається з: накопичення, систематизації, обробки та аналізу економічних даних про кількісні, якісні і вартісні показники земельних ресурсів.

Бухгалтерський облік земельних ресурсів здійснюється за допомогою відображення інформації в первинних документах, звітах, реєстрах синтетичного та аналітичного обліку і з подальшим розкладанням інформації по бухгалтерських рахунках що кореспондують.

Земельні ділянки є особливим об'єктом власності суб'єктів господарювання, безліч вище наведених особливостей відрізняють їх від інших основних засобів, саме тому потрібно акцентувати увагу на таких особливостях та індивідуально розробляти бухгалтерські підходи. У такому аспекті варто погодитися з твердженням С. В. Присяжнюк та В. В.Новодворської, вони вважають що при побудові системи обліку земельних ділянок доцільно акцентувати увагу на усі специфічні особливості, які є притаманними лише для вище наведеного об'єкту обліку. До таких особливостей доцільно віднести: об'єктом бухгалтерського обліку є не земля в цілому, а окремі земельні ділянки; згідно з П(С)БО 7 амортизація не нараховується на вартість земельних ділянок; земля, що виступає об'єктом основних засобів не підлягає ліквідації; первісна вартість земельної ділянки може збільшуватись лише коли проведуть її дооцінку; капітальні витрати, які понесені на поліпшення земель (меліорація, осушування, іригація та інші) не відносяться до збільшення первісної вартості об'єкта, а обліковуються як окремий об'єкт основних засобів на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» і такі витрати є об'єктом амортизації на відміну від землі, нематеріальним активом підприємства є право користування земельною ділянкою.

Нами розроблена порівняльна характеристика земельних ділянок як засобів виробництва в порівнянні з іншими засобами праці (табл. 2.1).



Відповідно інформації, котра подана у таблиці відповідно до п'яти критеріїв порівняння, земельні ділянки вагомо відрізняються від інших засобів хоча і є засобом праці. Вони мають не обмежений термін використання, а на відміну від них інші засоби праці мають обмежений термін і він встановлюється підприємством, відповідно вимог чинного Податкового Кодексу.

Таблиця 2.1

Порівняльні ознаки 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	Одночасно є предметом та засобом праці у сільському господарстві	Засіб праці
5	Виробнича цінність	При правильному використанні підвищується родючість	Зношується в під час виробництва

На сьогоднішній день системі бухгалтерського обліку обліковуються перераховані об'єкти земельних відносин: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель та права користування земельними ділянками.

З приводу землі, як об'єкта власності, її відображення доцільно розглядати в бухгалтерському обліку саме відносно способу набуття права власності та права користування.

У залежності від способу отримання прав власності на земельні ділянки та користування земельними ресурсами в сучасній системі бухгалтерського обліку відображаються у вигляді:

- основного засобу на правах володіння, котрий є активом суб'єкта господарювання, щодо котрого реалізуються усі права володіння, користування а також розпорядження;
- нематеріального активу, який відображається на правах користування, котрий є об'єктом обліку, з приводу якого обмежено розпорядчі функції;
- об'єкту орендних відносин, котрий обліковується на позабалансових рахунках;
- інвестиційної нерухомості, яка утримуються для отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

Земельні ресурси є складовою частиною активів суб'єкта господарювання та в бухгалтерському обліку відображаються у складі довгострокових (необоротних) активів, а саме – основних засобів суб'єкта господарювання.

Земельні ділянки, які є у власності підприємства включаються в склад основних засобів на субрахунку 101 «Земельні ділянки». За дебетом вказаного рахунку накопичується надходження земельних ділянок на баланс суб'єкта господарювання, як внесок засновників до статутного або пайового капіталу, придбаних або одержаних безоплатно у власність, що дасть змогу збільшити майбутні економічні вигоди, за умови наявності державного посвідчення права власності, відповідної технічної документації за експертною грошовою оцінкою, котра не поширюється на сільськогосподарські землі. А за кредитом – вибуття землі внаслідок реалізації, уцінки, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання її активом.

Окремим об'єктом в бухгалтерському обліку є капітальні витрати на поліпшення земель: серед них меліоративні, іригаційні. Усі вони обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». Такі витрати не будуть віднесені на вартість земельної ділянки, у зв'язку з цим вони підлягають амортизації, у вигляді окремого об'єкта основних засобів.

Якщо суб'єкт господарювання має у власності земельну ділянку та здає її в оренду для одержання орендних платежів, тоді її доцільно відобразити у складі інвестиційної нерухомості. Інвестиційна нерухомість в бухгалтерському обліку є досить новим об'єктом. Серед науковців напрацьовані деякі розробки по даному питанню, хоча земельним ділянкам, як можливим складовим інвестиційної нерухомості, написано не так багато наукових публікацій. Земля в порівнянні будівлями та спорудами має іншу специфіку. Це зумовлено її природним походженням [44, с. 147].

Тому до класу необоротних активів, які є і інвестиційною нерухомістю, і земельними ресурсами, доцільно вважати такі активи:

- землю, що призначена щоб отримати вигоду від збільшення її вартості в майбутньому, і котра не призначена для продажу згідно з умовами основної діяльності підприємства;

- землю, з приводу якої суб'єктом господарювання не було визначено напрямок її використання у процесі основної господарської діяльності і на підставі цього можна констатувати, що земля призначена для збільшення активів суб'єкта господарювання.

Інвестиційною нерухомістю, відповідно до П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», називаються власні чи орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, котрі розміщені на землі, які утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виготовлення та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або реалізації в процесі звичайної діяльності [52]. Інвестиційна нерухомість буде визнана активом, коли є ймовірність того, що суб'єкт господарювання одержить в майбутньому від її використання орендні платежі та/або збільшення власного капіталу, і її первісна вартість буде вірно визначена.

Земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання є одиницею обліку інвестиційної нерухомості, а також усі активи, які створюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності виробляють грошові потоки. Відображається інвестиційна нерухомість на рахунку 10

«Основні засоби», а відповідному субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість». Господарські проведення при здійсненні господарських операцій з інвестиційною нерухомістю подана у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків при здійсненні операцій з інвестиційною нерухомістю

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

Як вказує Я. С. Карп'як, до прикладів інвестиційної нерухомості варто назвати: – земля, що призначена для одержання вигод від збільшення її вартості в довготривалій перспективі, а не для продажу за умов звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання; – земля, наступне призначення якої ще не відомо (за умови, що підприємство не вирішило долю щодо використання її у звичайній господарській діяльності, то варто вважати, що землю призначено для приросту вартості майна). Одночасно, як вважає автор, якщо земельну ділянку передано в оренду, але суб'єкт господарювання думає використовувати її самостійно, вказувати таку ділянку як об'єкт інвестиційної нерухомості не варто.

Тому, безліч науковців одноголосно вважають, що в системі бухгалтерського обліку варто відображати саме право користування як

нематеріальний актив, тому, що юридично земельна ділянка повноцінно є власністю іншої юридичної або фізичної особи.

На відміну від договору оренди, згідно з котрим орендар має право тільки нараховувати орендну плату та показувати її у складі витрат суб'єкта господарювання, у договорі емфітевзису власник земельної ділянки розуміє варіант подальшого продажу прав користування землею.

Право емфітевзису має значний потенціал щоб вирішувати питання з приводу заборони реалізації сільськогосподарських земель і використання його в якості методу застави. Оцінка експертом вартості права емфітевзису терміном близько 33-х років дорівнює оцінці права власності. Тому після поширення введення емфітевзису у господарську практику, підприємства аграрного сектору одержать таку ділянку у користування.

Право користування земельною ділянкою відображається у балансі за первісною вартістю. При купівлі вище наведених прав первісна вартість формується з ціни придбання, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, мита, та інших витрат, котрі напряду пов'язані з його придбанням та доведенням до стану придатного для використання згідно зі своїм призначенням.

Тому, при першому укладанні договору на право користування з власником земельної ділянки вартість права користування земельною ділянкою, що підлягає відображенню в обліку, формується з ринкової вартості одержаних прав на земельну ділянку і всіх витрат, котрі понесені на оформлення договору.

На сьогодні впроваджений земельний ринок, але лише для фізичних осіб. При оприбуткуванні земельної ділянки, як внеску до статутного капіталу на вартість прийнятої ділянки сільськогосподарського призначення від засновників у бухгалтерському обліку слід за дебетом відобразити рахунок 46 «Неоплачений капітал» а субрахунок 461 «Формування статутного фонду внесками земельних ділянок» та за кредитом відобразити рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» а 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».

Наявність у власності цих земель повинна бути підтверджена правовстановлюючими документами з додатками до них та результатами останньої інвентаризації.

З метою комплексного формування суцільної облікової інформації, яка необхідна для проведення аналізу стану використання орендованих земель, варто відкрити окремий субрахунок 01.1 «Орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення».

При визнанні та прийнятті на баланс суб'єкта господарювання та відображенні в звітності земельних ресурсів як об'єктів основних засобів, відповідно до МСФЗ 17 дається можливість відображення згідно принципів балансотримачем є вигодонабувач, а вигодонабувачем під час використання орендованих земельних активів є орендоотримувач.

У результаті дослідження визначено, що діюча система обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в Україні не дає можливості показати повний комплекс кількісних та якісних характеристик об'єкта для зовнішніх та внутрішніх користувачів. Тому, варто щоб підвищити аналітичність й достовірність інформації, до синтетичних рахунків, котрі використовуються в бухгалтерському обліку земель варто відкривати окремі субрахунки другого та третього порядку.

## Висновки до розділу 2

У другому розділі кваліфікаційної роботи визначено, що в умовах діючого ринку земель сільськогосподарського призначення в Україні важливості набуває питання обліку земельних ресурсів, тому що учасникам земельного ринку варто чітко та достовірно знати про кількісні, якісні та грошові показники, про географічне розташування та господарське використання земель. Бухгалтерський облік земельних ресурсів впроваджується через відображення в первинних документах, реєстрах, звітах, із подальшим відображенням в кореспонденції бухгалтерських рахунків.

Земельні ресурси можуть бути об'єктами бухгалтерського обліку у складі нематеріальних активів, основних засобів, інвестиційної нерухомості та об'єктом орендних відносин. З'ясовано, що діюча на сьогодні система обліку сільськогосподарських земельних ресурсів в Україні не дозволяє відобразити увесь спектр характеристик землі для зовнішніх та внутрішніх користувачів інформацію.

Нами запропоновано господарські операції, котрі були здійснені із земельними ресурсами на підприємстві розділити на три етапи: операції із надходження земельних ресурсів, операції із експлуатації земель та операції із вибуття земельних ресурсів, а з точки зору аналізу на чотири: моніторинг стану земельних ресурсів за межами суб'єкта господарювання, операції із надходження земельних ресурсів, операції із експлуатації земельних ресурсів та операції із вибуття земельних ресурсів. Кожна стадія повинна належним чином на підприємстві документально оформлятися.

На нашу думку, для підвищення аналітичності інформації про прийняті в оренду земельні ділянки на суб'єкті господарювання варто вести Реєстр власників земельних ділянок (паїв). Сформувати такий реєстр варто по прийнятих - переданих в оренду земельних ділянках та їх власниках та зберігати на підприємстві.

## РОЗДІЛ 3

### ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ В УМОВАХ СТАНОВЛЕННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО РИНКУ

#### **3.1. Організація та методика комплексного аналізу земельних ресурсів на основі збалансованої системи показників**

Земельні відносини в Україні постійно перебувають на стадії реформування. Відхід від командно-адміністративної економіки, перехідний період та етап становлення ринкової економіки в повній мірі повпливали на різні аспекти землевласності і землекористування, починаючи спершу від зміни форми власності і перерозподілу земельних ресурсів, закінчуючи формуванням вільного ринку земель сільськогосподарського призначення. В Україні, використання земельних ресурсів в агропромисловому виробництві, виділяється рядом особливостей, котрі проявляються завдяки посиленню конкуренції на ринку оренди землі, потребі збереження та відновлення родючості ґрунтів, проблему можливості забезпечення ефективності використання земель тощо.

Рішення керівників, які приймаються в кожній із названих сфер мають бути обґрунтованими, згідно до стану зовнішнього середовища, ринку та внутрішньої виробничо-господарської ситуації.

Головна проблема забезпечення ефективного і раціонального використання земель має комплексний характер і полягає у тому, що відсутня чітка інформаційна система дослідження і сповіщення суб'єктів земельних відносин, приховування в тіні земельних відносин на великій частині ринку землі, і відсутності єдиної комплексної та збалансованої системи економічного аналізу, що б мала можливість забезпечувати управлінський апарат суб'єктів господарювання коректною необхідною інформацією належного обсягу та змісту згідно з виробничо-управлінськими завданнями, котрі є сьогодні перед



підприємствами. Тому, ми погоджуємося із думкою науковця Т. Остапчук, котра говорить, що «на сьогодні не існує єдиної, достатньої та ефективної методики проведення аналізу використання земельних ресурсів підприємств» [50, с. 28].

Доцільно зазначити, що аналіз економічних явищ, в рамках нашої кваліфікаційної роботи, є не методом наукового пізнання чи функцією менеджменту, а його комплекс розкривається через процесний підхід, згідно з яким, аналіз земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств трактується як «... об'єктивно зумовлений порядок аналітичних процедур, що їх проводять стосовно даних, з метою отримання необхідної інформації» [67, с.52]. Таке визначення пояснює формування мети аналізу земельних ресурсів, котру, зокрема, А. Пантюхова пояснює як засіб «... підвищення рівня обґрунтованості управлінських рішень та зменшення невизначеності при проведенні планування у сфері раціонального землекористування» [52, с. 217]. Т. Остапчук трактує схоже пояснення, згідно з яким завдання аналізу земельних ресурсів полягають у тому, щоб «... всебічно сприяти найповнішому і найефективнішому використанню земельних угідь при постійному нарощуванні природної родючості й недопущенні шкоди навколишньому середовищу. Рекомендації, які розроблені за результатами аналізу мають забезпечувати повне й високоефективне використання усіх угідь незалежно від призначення і рівня їх освоєння» [49, с. 63].

На основі вивчених та ряду інших визначень суті та мети аналізу земельних ресурсів варто сформувати його як необхідну послідовність обліково-аналітичних та управлінських процедур, що пов'язані зі збором, обробкою та використанням інформації про стан земельних ресурсів та дотичних процесів, спрямовану на підвищення рівня обґрунтованості управлінських рішень з приводу ефективного використання земель, з приводу збереження та покращення їх якісних та кількісних характеристик із одночасним дотриманням принципів сталості.

Запропоноване визначення передбачає розробку і обґрунтування цілісного методичного апарату, що спроможний дати можливість реалізувати зазначені у ньому завдання, а саме: – дотримання принципів сталості, підвищення рівня обґрунтованості рішень та покращення параметрів.

Тому, найперше, формування методичної бази аналізу та збалансування системи показників землекористування вимагає суцільного та єдиного розуміння об'єкту дослідження у всіх його виявах. Різностороннє і різнонаправлене дослідження земельних ресурсів дає окремі можливості щоб сформулювати принципово нове бачення проблеми. Основа для такої методики починається через точну ідентифікацію і структурування об'єкта дослідження. дослідженні, категорію – земельні ресурси, варто досліджувати, як систему, яка може бути розглянута з наступних сторін:

1. як об'єкт обігу;
2. як об'єкт користування;
3. як об'єкт управління;
4. як об'єкт економічного регулювання.

Розроблена Бінчаровською Т. А. структурування поглядів на земельні ресурси як об'єкт аналізу показує підсистеми і сфери, що необхідно досліджувати і в межах яких будуть формуватися резерви щоб вдосконалювати як самі ресурси так і системи управління ними. За таких умов кожна із вказаних підсистем і сфер, може бути чітко деталізована на нижчому рівні пізнання, відповідно до чого, загальна мета аналізу земельних ресурсів потребує конкретизації під виглядом конкретно сформованих і структурованих завдань.

Виходячи із вище сформованого нами визначення аналізу земельних ресурсів, мета процесу дає можливість формування цілісного апарату забезпечення інформаційного та аналітичного супроводу прийняття управлінських рішень в сфері ефективного використання земель, збереження та покращення їх якісних та кількісних показників із одночасним дотриманням принципів сталості.

На основі проаналізованих наукових праць та узагальнень можна зробити висновок про відсутність єдиного підходу з приводу формування системи показників. В більшості наукових публікацій можна побачити різне бачення не лише набору показників і їх наповнення, але й їх різної класифікації та характеристики. Тому, на основі, проаналізованих наукових праць варто сформуванати власну систему показників аналізу земельних ресурсів, що розроблена за ознакою їх впливу на об'єкт дослідження (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Структура показників аналізу земельних ресурсів.

В основі структуризації показників є особливості характеру та методики одержання показників. До прикладу, показники, які описують структуру, показують обсяг земельних ресурсів і їх склад за різними критеріями відносно загального рівня. При цьому, вони можуть бути у кількісних, відносних та вартісних індикаторах. До цієї ж групи доцільно віднести показники інтенсивності використання земельних ресурсів та землезабезпечення (земленавантаження). Вони, характеризують продуктивність, показують співвідношення обсягу виробництва продукції з розрахунком на одиницю площі. При цьому, деякі показники цієї групи виражаються через натуральні, а деякі – через вартісні виміри. Показники, які характеризують ефективність передбачають співставлення результатів, що отримані за рахунок використання

земельних ресурсів і витрат, які при цьому понесені. Вони набувають абсолютних і відносних значень. Остання група показників описує сталість землекористування, і пояснюється через екологічні аспекти, якісний стан ґрунтів та раціональне природокористування. Вона містить абсолютні, відносні та якісні показники.

Важкість економічного аналізу земельних ресурсів як суцільного безперервного процесу збору, обробки і використання інформації мусить його чітко регламентувати і структурувати. Згідно з вище наведеним, рекомендуємо побудувати чітку послідовність дій в межах аналізу, це дасть можливість більш повно і ґрунтовно дослідити об'єкт дослідження. В теорії економічного аналізу в основному виділяють три основні етапи: попередній, або по іншому підготовчий; основний, а саме аналітична обробка даних; заключний аналіз, тобто узагальнення аналітичної інформації.

Основою для ефективного проведення економічного аналізу є вірний підбір джерел та форм інформації з приводу стану земельних ресурсів та дотичних процесів і об'єктів дослідження, а також формування системи руху інформації по комунікаційних каналах в середині і за межами суб'єкта господарювання відповідно до функцій і завданнями працівників.

Аналітична інформація є досить обмеженою з приводу стану земельних ресурсів в системі обліку та звітності підприємств. До прикладу, інформація про наявність та обсяг земель подана у формі державного статистичного спостереження № 50-сг «Головні економічні показники роботи сільгосп підприємств», а саме у розділі 3 форми «Землекористування протягом звітного року». Тут подана інформація з приводу площ сільськогосподарських угідь та ріллі, а також орендованих земель. Цей розділ формують на основі одержаних Актів на право користування землею, записів у земельно-кадастровій книзі, а також договорів оренди земельних паїв і інформації від державного обліку земель.

Форма 50-сг є ще джерелом іншої інформації, котра необхідна для проведення аналізу земельних ресурсів. А саме, у ній міститься інформація з

приводу результатів виробництва – виробничої собівартості, обсягу виробленої продукції; площі, з якої було зібрано урожай сільськогосподарських культур; а також результатів продажу готової продукції – тобто обсягу реалізованої продукції, повної та виробничої собівартості, чистого доходу від реалізації продукції.

Довідка 1 вказаної звітної форми «Структура виробничої собівартості за видами продукції сільського господарства» має дані з приводу вартості використаного насіннєвого матеріалу, та інших матеріалів для вирощування усіх культур, а також про розмір понесених прямих витрат на оплату праці. Розділ «Витрати на виробництво продукції сільського господарства і послуг» окрім вище вказаного має ще інформацію про розмір орендної плати за земельні паї. В Довідці 2 – подана інформація про середньооблікову чисельність робочих, котрі зайняті в сільськогосподарському виробництві, і за галузями.

Тому, для суцільного аналізу стану земельних ресурсів варто використовувати, окрім всіх вище вказаних, дані управлінського обліку, і акти обстеження земель Державною установою «Інституту охорони ґрунтів України» та інформацію із Державного земельного кадастру України.

Тому, варто зазначити, що обліково-інформаційне забезпечення проведення аналізу земельних ресурсів суб'єктів господарювання на сьогодні потребує вдосконалення. Найбільш проблемними варто виділити частину систематизації джерел та каналів отримання та реєстрації інформації, і розробка конкретних процедур аналізу даних для їх подальшого використання.

Організація аналітичної роботи повинна бути комплексною та суцільною. Вона має складатися, враховуючи специфіку виробництва у сільському господарстві, його галузей, розміру суб'єкта господарювання, кількості усіх працюючих і площі земельних угідь, окрім цього облікової політики і використання автоматизації. Надання аналітичним процесам організаційної складової є необхідним резервом щоб покращити якість вихідного аналітичного матеріалу, це досягається завдяки забезпеченню високої якості і

обґрунтованості аналітичної інформації; формуванню умов щоб застосовувати чи вдосконалювати системи автоматизації обліково-аналітичної роботи; скорочувати терміни і вартість аналітичної інформації, підвищувати рівень її релевантності і повноти.

Комплексно, організація аналітичних процесів на суб'єктах господарювання є необхідним аспектом управління. Вона має нормативний характеру і передбачає регламентування за допомогою відповідного набору документів. Аналітичні обов'язки можуть розподілятися між працівниками та підрозділами суб'єкта господарювання в залежності від системи управління та облікової політики підприємства. Між нормативних документів, що формують вище вказаний процес варто виділити положення про відділ чи управління, регламенти робочого дня, посадові інструкції, графіки, інструкції, стандарти, програми тощо.

Тому, аналіз земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств на сьогоднішній день є важливим моментом земельної реформи і господарського процесу усіх агропідприємств. Він включає в себе суцільний набір об'єктів та завдань, розкриття та виконання яких потребують застосування комплексного набору показників відповідно до етапів роботи і загальних рекомендацій. Головним завданням аналізу земельних ресурсів на сьогодні є формування збору та обробки інформації, формування систем автоматизованого пошуку, а також розробка механізмів автоматичного отримання готової аналітичної інформації згідно із потребами посад і ситуацій.

### **3.2. Напрями адаптації аналітичного апарату підприємств до вимог земельного ринку**

Об'єктивними факторами що прямо впливають на діяльність сільськогосподарських підприємств можна назвати розвиток земельних відносин та інституціоналізація земельного ринку. Саме тому, більшість факторів вказаних питань потребують від керівництва підприємств термінової та урівноваженої реакції, тому що на сучасному етапі розвитку земельного ринку, велика кількість науковців [3; 29; 36] пояснюють як прихований або тіньовий ринок. За таких умов, водночас виростають очікування запровадження ринку сільськогосподарських земель та остраху щодо його проблем з його функціонуванням. Головними суб'єктами, які заохочують і аргументують вигоди від діяльності такого вільного ринку можна виділити міжнародні організації, український уряд та великі землевласники, а середні та малі землевласники, і більшість населення мають значні побоювання щодо його правильного та відкритого функціонування.

В даному аспекті варто зазначити, що земельний ринок сільськогосподарського призначення вже тривалий час має глобальний характер згідно з законами ринку та до звичайного економічного розрахунку попит на українські чорноземи є сформований бажанням економічних суб'єктів їх купити. В.Є. Данкевич звертає увагу на те, 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 тощо), 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 тощо. Зазначені тенденції мають суттєвий вплив на світове продовольче забезпечення населення та потребують всебічного дослідження».

Також, слід зазначити, що українські суб'єкти господарської діяльності також мають доступ до глобального ринку землі, підставою цьому є повідомлення інформаційного агентства УНІАН. Воно, даючи посилання на Міністерство внутрішніх справ Польщі вказує, що у 2020 році українці купили близько 23 га польської.

Тому, в будь-якому разі, в процесі аналізу землекористування сільськогосподарських підприємств України в сучасних умовах важливо мати комплексну інформацію з приводу стану земельного ринку, його суб'єктів, сил та процесів.

Пояснюючи аналіз як елемент інструментів управління, котрий має значний потенціал щоб підвищити рівень результативності й ефективності господарювання, доцільно сформуванати комплексний алгоритм застосування аналізу в межах вказаної проблеми (рис. 3.2).

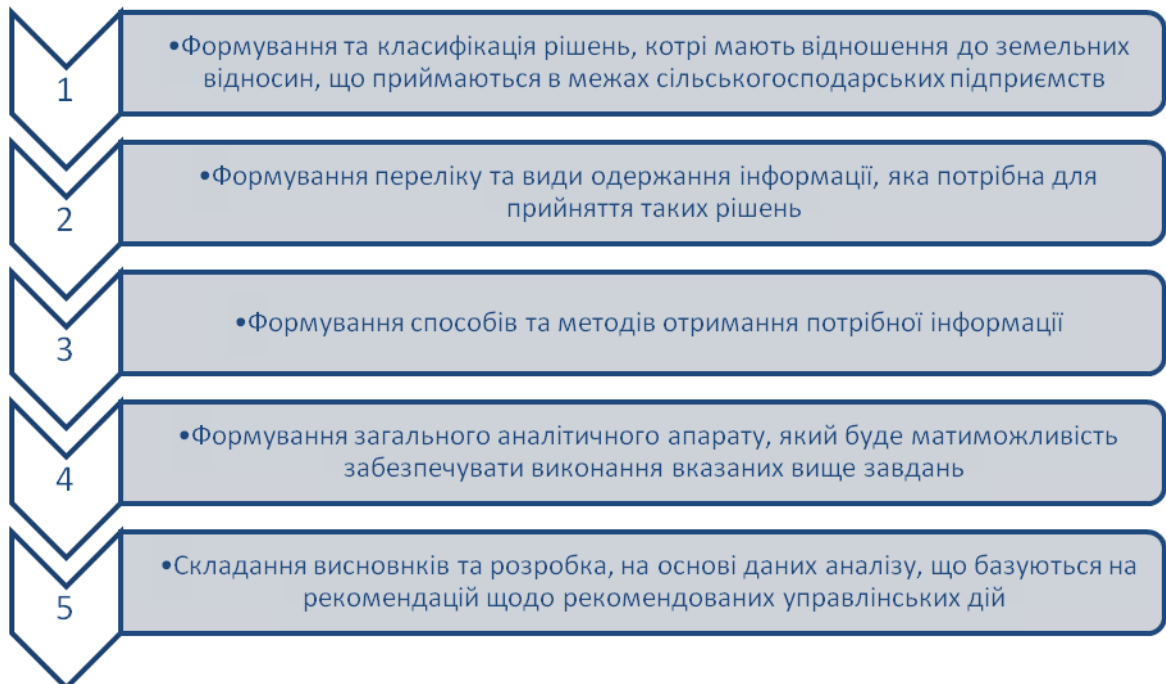


Рис. 3.2. Алгоритм застосування аналізу земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств



Завдання, що ставляться перед нами в процесі аналізу вище наведеної в алгоритмі послідовності дають можливість, серед іншого, розробити пропозиції з приводу таких аспектів: формування інформації (форми документів, джерела та процедури отримання інформації); обробки даних для того, щоб вони були подані у формі зручній для використання відповідно до управлінських запитів; використання одержаної інформації коли будуть прийматись управлінські рішення.

Тому, аналізуючи зазначене вище можна зробити висновок, що дві основні групи рішень, які прямо пов'язані із досягненням суб'єктом господарювання максимального економічного ефекту, потребують складання суцільної системи аналізу, що дасть можливість їм одержувати і обробляти інформацію внутрішнього характеру та зовнішнього характеру. Тому варто сформувати умовний поділ аналітичного забезпечення процесів землекористування аграрних підприємств на внутрішній та зовнішній аналіз.

Важливим моментом аналізу земель з точки зору збільшення земельних ресурсів є дані з приводу витрат на додаткове залучення в користування додаткових земельних ділянок. В економічній теорії такі витрати називаються трансакційними, а з точки зору обліково-аналітичного забезпечення ми повинні враховувати їх і показувати за відповідними статтями витрат із відображенням джерела формування у випадку успішної реалізації, та списанням на загальновиробничі витрати у випадку коли бажаний результат не досягнеться.

З аналітичної точки зору, підприємству, що шукає можливість залучення додаткових земельних ресурсів, необхідно мати достовірну інформацію щодо статусу наявних на цільовому ринку земельних ділянок та параметрів бажаної ділянки. Наявність такої інформації дасть можливість поділити ринок оренди землі на три основні частини:

- первинний ринок – ринок на якому пропозицію земельних ділянок формують власники земельних паїв, котрі на сьогоднішній день не перебувають в оренді;

- вторинний ринок земельних ділянок, термін оренди яких закінчується або з'являються умови щоб розірвати угоду;

- вторинний ринок суборенди земельних ділянок, останній ринок, на якому формується пропозиція не самим власником ділянки а користувачем ділянок, якщо умови договору не забороняють брати участь у такому ринку.

Тому, пропозиція земельних ділянок на ринку земель сільськогосподарського призначення формується землевласниками та землекористувачами, вона описується пошуковими параметрами земель та обмежується умовами договору. Відповідно до вище наведеного, важливим завданням аналізу земельних ресурсів є акумулювання, моніторинг, систематизація та опрацювання інформації про параметри землекористувачів, землевласників, земельних ділянок та умов договору.

Для суб'єкта господарювання, який аналізує ринок земельних ресурсів в аспекті пошуку можливості збільшення земельної площі вказаний вище наведений перелік буде важливим інформаційним елементом у конкуренції за доступ до земельних ділянок.

Можливість відстеження економічного ефекту від використання земельної ділянки дає додаткові інструменти з можливості раннього виявлення відхилень від запланованих показників та їх швидкого усунення. Додатковим інструментом для реалізації вказаних дій є суцільна автоматизація сільськогосподарського виробництва разом із сучасними інформаційними технологіями (датчиками, чіпами тощо) та використанням безпілотних літальних апаратів у якості сканерів. В даному аспекті, одночасно поєднання здобутків науково-технічного прогресу та обліково-аналітичної діяльності є необхідним фактором розвитку сільськогосподарських суб'єктів господарювання та необхідною умовою досягнення ними високого рівня конкурентоспоможності, на усіх ринках, й серед них й на ринку земельних ресурсів.

Тому, діяльність сільськогосподарських підприємств напряму пов'язана із ринковим середовищем, котре включає в себе продуктові ринки, ринки

фінансових і трудових ресурсів і, особливо в теперішніх умовах, ринок сільськогосподарських земель. Згідно з цим, перед керівниками суб'єктів господарювання сформовані важливі завдання, що потребують комплексного обліково-аналітичного супроводу управлінських рішень в контексті оптимізації використання фактичних сільськогосподарських угідь та додаткового залучення окремих земельних ділянок. На сьогоднішній день ринок земель є висококонкурентним, що можна побачити через великий інтерес до української землі з боку як транснаціональних корпорацій так і українських великих агрокомпаній. В даному розумінні, важливим інструментом керівника може бути комплексна аналітична система, що має орієнтацію на термінову фіксацію операцій із земельними ділянками та гнучкості системи управлінських звітів, котрі повною мірою показують потребу керівника у інформації.

### **Висновки до розділу 3**

Процес організації та забезпечення комплексного аналізу земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах відіграє дуже необхідну та актуальну роль. Відповідно до цього, аналіз земельних ресурсів потребує розробки ґрунтового методичного забезпечення, що спрямоване на систематизацію масивів даних, котрі необхідні щоб використовувати в процесі аналізу, а також застосовувати відповідні методи та прийоми, що орієнтовані на надання цій інформації потрібного вигляду та форми.

Під час дослідження сформульовано і виділено чітку послідовність аналітичних операцій та процедур, що спрямовані на процес підготовки до аналізу, процес аналітичної обробки даних та процес підсумування аналітичної інформації. До головних джерел одержання інформації для проведення аналізу земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств можна віднести первинні документи, синтетичні та аналітичні дані.

Аналізуючи усі показники, що характеризують стан та структуру земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств варто зауважити на відсутності єдиної методики і комплексних форм документів, що можуть забезпечити повне і комплексне дослідження земельних ресурсів.

Визначено, що проблемні питання, котрі вирішуються підприємствами в контексті землекористування можна розкрити за допомогою двох основних проблем: проблему отримання максимізації виходу продукції та одержання максимального прибутку за рахунок оптимізації наявних ресурсів і процесів та проблему залучення додаткових земельних ресурсів, що доступні за межами суб'єкта господарювання на вказаних умовах.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі теоретично узагальнено та розроблено практичні рекомендації з приводу вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення ефективності використання земельних ресурсів підприємства.

Основні висновки та пропозиції в межах проведеного дослідження є такими:

1. Поняття «земля» визначається як «основа», «найважливіший компонент», «необхідна умова», «найважливіший капітал», та 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 і основний засіб виробництва у сільському господарстві, як територія з угіддями, якою хтось володіє, територія з правовим режимом тощо.

Тому на основі проведеного аналізу наукової літератури, ми пропонуємо власне визначення: земля - це уречевлений об'єкт, без якого не обходиться виробництво жодних матеріальних благ, та є найважливішим засобом і чинником розвитку сільського господарства в державі, яка не зношується та при правильному використанні здатна підвищувати свої виробничі властивості.

2. Нами згруповано підходи до визначення понятійно-термінологічного апарату в частині трактування категорії «земельні відносини». Та визначено, що вони, як правило, не суперечать один одному, а навпаки, доповнюють, деталізують або поглиблюють їх економічну сутність. На основі комплексного складеного нами визначення, ми відобразили земельні відносини між сільськогосподарським підприємством, як окремою одиницею господарювання та іншими суб'єктами виникають земельні відносини з багатьма іншими

3. На основі аналізу історичних джерел, ми визначили, що на розвиток бухгалтерського обліку великий вплив мали земельні реформи, що проводились в той чи інший період. Розвиток земельних реформ, від початку їх створення і до сьогодення, на нашу думку, можна окреслити на чотири етапи формування

та становлення правового поля, в межах якого сформувалися основи регулювання земельних відносин: поточний, капіталістичний радянський та новітній. Ми виділили у кожному історичному періоді основні нормативні та правові документи, які служили підставою реформування.

5. Вивчення існуючих форм первинних документів із обліку земельних ділянок вказує на те, що на сьогоднішній день у законодавстві України не сформовані спеціалізовані форми документів, які б могли відображати операції, пов'язані з купівлею-продажем земель сільськогосподарського призначення та їх подальшим обігом. Ми розробили графік документообігу для земель сільськогосподарського призначення, розділивши їх рух на підприємстві на три етапи: надходження, експлуатація і списання (вибуття) земельних ділянок, з врахуванням діючих та запропонованих нами документів за умови функціонування повноцінного ринку землі.

6. Виявлено, що аналіз земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств перебуває на перетині різних наукових сфер і напрямів, що дозволяє використовувати комплексні та міжгалузеві аналітичні інструменти для його реалізації. При цьому сам об'єкт дослідження – земельні ресурси та ділянки, комплексно повно може бути досліджений з позиції системного підходу, в межах якого він може трактуватися як об'єкт обігу, користування, управління чи економічного регулювання. Кожен аспект характеризує різну сторону земельних ресурсів, що утворює додаткову аналітичну сутність та можливість для використання результатів аналізу в управлінні.

7. Трактування земельних угідь сільськогосподарських підприємств з позиції обмеженості економічних ресурсів обґрунтовує доцільність їх детального вивчення та аналізу на предмет виявлення проблемних аспектів користування ними та пошуку резервів щодо підвищення економічного ефекту від їх використання. При цьому, основні завдання, які вирішуються в даному контексті передбачають з одного боку оптимізацію використання наявних ресурсів, а з іншого – збільшення їх обсягу задля покращення економічних показників діяльності. Визначено, що система землекористування

сформувалася на основі трансформаційних процесів в межах земельної реформи. Сьогодні вона характеризується стриманою динамікою і значними диспропорціями щодо параметрів землекористування сільськогосподарських підприємств. Для більшості аграрних підприємств характерний достатньо високий рівень економічної ефективності землекористування, який проте характеризується спадними тенденціями.

8. Відносини на ринку земель сільськогосподарського призначення характеризують головні завдання та аспекти аналітичної діяльності, що передбачають врахування впливу таких чинників, як глобалізація земельного ринку, конкуренція між сільськогосподарськими виробниками за земельні ресурси та мотиви поведінки учасників земельного ринку. В даному контексті проведено структурування елементів земельного ринку, здійснено характеристику об'єкта обігу – землі, параметрів пропозиції та попиту, охарактеризовано основні параметри ринку оренди землі – суб'єкти орендних відносин, терміни і вартість оренди.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : підручник. Київ : КНЕУ, 2013. 779 с.
2. Безуглий М.Д. Сучасний стан реформування аграрно-промислового комплексу України. К.: Аграрна наука, 2012. 48 с..
3. Белінська С. М. Методичні засади обліку земельних ресурсів. Агросвіт, 2015. № 8. С. 46–49.
4. Белінська С. М. Теоретичні засади бухгалтерського обліку землі. Бізнес-навігатор [Науково-виробничий журнал]. 2015. № 1 (36). С. 168-173.
5. 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
6. Бінчаровська Т. А. Історичні передумови бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств // Бізнес Інформ. 2017, Випуск 9. С. 284–289
7. 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
8. 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>
9. Бойко Л. М. Регулювання земельних відносин у сільському господарстві : монографія. Київ: ІАЕ, 2011. 316 с.
10. Болюх М. А. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.



11. Брошак І. С. Моніторинг ґрунтів, шляхи покращення родючості та екологічної безпеки земель тернопільської області : монографія. Тернопіль: Видавн.-поліграф. центр «Економічна думка», 2013. 160с.
12. Бруханський Р. Ф., Хомин І. П. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 452 с.
13. 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.
14. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 384 с.
15. Бурлака Н.І. , Ходаківська О.В. Земельні відносини у сільському господарстві: регіональний вимір : [монографія]. К. : ІАЕ, 2012. 242 с.
16. Вініченко І. І., Сорока Ю. О. Ефективність використання ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств. Інвестиції : практика та досвід, 2015. № 22. С. 34-37.
17. 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.
18. Гаража О. П. Види та показники ефективності використання сільськогосподарських угідь в управлінні земельними ресурсами України. Економіка і суспільство. 2016. Вип. 3. С. 52-60.
19. 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.

20. Гулінчук Р. М. Методичні основи оцінки потенціалу та ефективності використання земель сільськогосподарського призначення. Збалансоване природокористування, 2015. № 2. С. 107-113

21. 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.

22. Гуторов О.І. Проблеми сталого землекористування у сільському господарстві: теорія, методологія, практика: монографія. Харків: «Едема», 2010. 405 с.

23. 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.: URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/areis\\_2016\\_2\\_3\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/areis_2016_2_3_8)

24. 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.

25. Жук В. М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин. Агроінком, 2011. № 7-9. С. 116-121.

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

27. Земельний кодекс України URL: <http://code.leschishin.org/lc/lc05.php>.

28. 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.

29. Ільчак О. В. Облікові аспекти земельних відносин в умовах інтеграційних процесів. Бізнес Інформ, 2014. №8. С. 223–228.

30. Іщенко Я. П. Облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису. Облік і фінанси, 2016. №4. С. 34–39.
31. 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.
32. Кафка С. М. Документування господарських операцій з надходження необоротних активів на підприємство. Науковий погляд: економіка та управління, 2017. № 1. С. 40–51.
33. Коваль Л. В. Облік земель сільськогосподарського призначення через призму чинної методології. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2017. № 7. С. 83–92.
34. Ковальчук В.М., Лазарович М. В., Сарай М. І. Історія економіки та економічної думки: [навч. посіб.]. К.: Знання, 2008. С. 647.
35. Конституція України.  
URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
36. Коріненко А. І. Економіко-правова сутність прав користування землею. Облік і фінанси, 2015. №2. С. 120–127.
37. 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.
38. Кучеркова С. О. Облік оренди земельних ділянок і земельні відносини у соціально-економічному середовищі. Облік і фінанси, 2015. С. 235–241.
39. Легенчук С. Ф., Остапчук Т. П. Земельні активи в системі бухгалтерських категорій та понять. Вісник ЖДТУ. 2018. № 2 (84). С. 3-9.
40. Лойко С. В. Земельні відносини в сільському господарстві: економічна сутність. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2016. №20. С. 32–35.

41. 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.
42. Машкова Т. В. Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь : дис. ... кандидата екон. наук : 08.00.09 НУБІП. Київ, 2016. 227 с.
43. Машкова Т. В. Удосконалення документування обліку сільськогосподарських угідь, їх якості та екологізації використання. Облік і фінанси. 2016. №5. С. 280–291.
44. 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.
45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» URL: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf>.
46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
47. 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.
48. 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.
49. 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.

50. Остапчук Т. П. Розвиток методичних підходів до облікового забезпечення права власності на земельні активи в Україні. Вісник ЖДТУ, 2015. №3. С. 23–31.

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

52. Пантюхова А. В. Методичні основи фінансового обліку використання і відновлення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення. Науковий вісник херсонського державного університету, 2014. №8. С. 214–219.

53. Підвисоцька Л. Я. Облік та звітність земельних ресурсів: проблеми організації та методики. Економіка. Управління. Інновації., 2016. №3.

54. Пономаренко О. Г., Лега О. В. Оптимізація тестування системи обліку земельних операцій у агроформуваннях. Облік і фінанси. 2017. № 1. С. 76–84.

55. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.

56. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів URL: <https://zakon.help/law/561/>

57. Про затвердження міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 17 «Оренда» URL: [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929\\_018](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_018)

58. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd>

59. Про затвердження Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна»: URL: <http://www.uvecon.in.ua/?mod=content&pagenb8&lang=ukr>

60. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

61. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 14 «Оренда» URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

62. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
63. Про обіг земель сільськогосподарського призначення: проект Закону України від 5535 від 13.12.2016 (із змінами і доповненнями) URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=60724](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60724)
64. Про оренду землі: Закон України від 04.06.2017 року № 161-14: URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/161-14>
65. Про Порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів: URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0388-0>
66. 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.
67. 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.
68. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435–IV URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
69. Шевченко В. М. Оцінка інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку: суб'єктно-об'єктний підхід. Агросвіт. 2015. №11. С. 51–55.
70. 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
71. Costanza R. (2008). Natural capital // [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.eoearth.org/view/article/154791>.
72. International Financial Reporting Standards and other International Accounting Standards Board publications. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasb.org>.

73. Lange G.-M. Environmental accounting // Handbook of Sustainable Development. Chantelham: Edward Elgar Publishing Limited, 2014. 319 p.

74. 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.