

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

ЧОРНІЙ Діана Володимирівна

Земельні ресурси підприємства: облік і аналіз
ефективності використання

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

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОБАзм-21
Чорній Д. В.

Науковий керівник:
к. е. н., доцент Домбровський З. І.

Кваліфікаційну роботу допущено
до захисту:

"__" _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

ТЕРНОПІЛЬ - 2023

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ	7
1.1. Зміст і теоретичні положення використання земельних ресурсів у бухгалтерському обліку	7
1.2. Нормативно-правове регулювання земельних відносин та обліку земельних ресурсів	17
Висновки до розділу 1	45
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА	25
2.1. Методичні підходи до оцінки земельних ресурсів в системі бухгалтерського обліку	25
2.2. Документальне оформлення операцій із земельними ресурсами	31
2.3. Обліково-методичне відображення земельних ресурсів підприємства	38
Висновки до розділу 2	45
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	47
3.1. Фінансово-економічна характеристика сільськогосподарського підприємства	47
3.2. Аналітична оцінка використання земельних ресурсів сільськогосподарським підприємством	59
3.3. Напрями покращення використання земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах	67
Висновки до розділу 3	76
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	77
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	80

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасний стан обліку та аналізу земельних ресурсів підприємств в Україні характеризується рядом особливостей та викликів. Насамперед, варто зазначити, що ця сфера перебуває під впливом як національного законодавства, так і міжнародних стандартів, що вносить певну складність у процеси обліку та аналізу. Однією з ключових проблем є відсутність уніфікованої та всеосяжної методології обліку, яка б враховувала унікальність земельних ресурсів як активів довгострокового використання. Часто існуючі підходи до обліку земельних ресурсів не забезпечують достатньої інформації для комплексного аналізу, зокрема щодо якісних характеристик землі, її вартості, місцеположення та можливостей використання.

В Україні активно розвивається система бухгалтерського обліку, яка, однак, все ще потребує адаптації та удосконалення для ефективного відображення реального стану і використання земельних ресурсів. Це включає потребу в розробці спеціалізованих форм обліку та звітності, а також впровадження систем, які дозволяють збирати, аналізувати та використовувати дані для прийняття стратегічних рішень. Крім того, важливим аспектом є інтеграція екологічних та соціальних факторів в процеси обліку та аналізу земельних ресурсів. Екологічна стійкість, збереження біорізноманіття та ефективне використання природних ресурсів стають все більш актуальними, вимагаючи від компаній розробки та впровадження відповідних підходів і практик. Аналіз ефективності використання земельних ресурсів також стикається з викликами. Необхідно враховувати не лише фінансові результати виробництва, але й екологічні та соціальні аспекти, що вимагає комплексного підходу до аналізу та оцінки земельних ресурсів.

Загалом, сучасний стан обліку та аналізу земельних ресурсів в Україні характеризується процесом адаптації до змінюваних економічних, соціальних та екологічних умов, вимагаючи вдосконалення існуючих підходів та впровадження нових методів обліку і аналізу.

Актуальність дослідження ефективності використання земельних ресурсів підприємства в сучасних умовах економіки України визначається кількома ключовими чинниками. Земельні ресурси відіграють вирішальну роль у сільському господарстві, будучи не лише основою для вирощування сільськогосподарських культур, але й фундаментом для розвитку агропромислового комплексу. Ефективне управління цими ресурсами та їх раціональне використання має важливе значення для економічного розвитку та продовольчої безпеки країни. Однак існують проблеми, пов'язані з обліком та аналізом ефективності використання земельних ресурсів, які потребують уваги. Перш за все, це включає необхідність адаптації бухгалтерського обліку до особливостей земельних ресурсів. Часто існуючі методи обліку не відображають повною мірою всі аспекти використання землі, такі як її якість, вартість, місцезнаходження та способи використання. Також є викликом забезпечення точності та надійності облікових даних, які є критично важливими для прийняття ефективних управлінських рішень. Проблема аналізу ефективності використання земельних ресурсів полягає у відсутності єдиної та уніфікованої методики, що дозволяла б оцінювати цю ефективність у всіх її аспектах. Необхідно враховувати не тільки економічні показники, але й екологічні та соціальні аспекти, що впливають на землекористування. З цією метою потрібно розробляти комплексні підходи до аналізу, які зможуть враховувати різні фактори та визначати оптимальні шляхи використання земельних ресурсів.

Таким чином, актуальність дослідження полягає у необхідності розвитку та впровадження нових методів бухгалтерського обліку та аналізу, здатних адекватно відображати всі аспекти використання земельних ресурсів і сприяти їх ефективному управлінню та використанню. Це не тільки підвищить економічну ефективність в сільськогосподарському секторі, але й сприятиме сталому розвитку та збереженню земельних ресурсів для майбутніх поколінь. Ця кваліфікаційна робота має на меті розкрити ключові аспекти обліково-аналітичного інструментарію та його вплив на управління розвитком підприємства в сучасному конкурентному бізнес-середовищі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний теоретико-методичний внесок у питання дослідження обліку та аналізу ефективності використання земельних ресурсів підприємства зробили такі вчені, як: В. Андрійчук, М. Безуглий, Р. Бруханський, О. Гуторов, Л. Дудич, Н. Стойко та інші.

Мета й завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є вивчення шляхів ефективного використання земельних ресурсів сільськогосподарського підприємства. Відповідно до поставленої мети було передбачено вирішити такі завдання: розглянути поняття земельних ресурсів підприємства; визначити підходів до оцінки земельних ресурсів в системі бухгалтерського обліку, розглянути питання бухгалтерського обліку земельних ресурсів; аналіз ефективності використання земельних ресурсів; визначення шляхів покращення використання земельних ресурсів.

Об'єкт дослідження – процес управління земельними ресурси сільськогосподарського підприємства.

Предмет дослідження – обліково-аналітичний аспект управління земельними ресурсами підприємства.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовувалися такі методи: методи індукції та дедукції, графічний метод, метод середніх величин, методи порівняльного аналізу, методи оцінки економічної ефективності,.

Інформаційну базу дослідження складають: законодавча нормативна база, яка регламентує питання використання земельних ресурсів країни, монографічна література, матеріали періодичних видань, статистичні дані звітність підприємства.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в удосконаленні системи управління земельними ресурсами підприємства, а саме: систематизовано методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів підприємства; визначено шляхи покращення використання земельних ресурсів підприємства.

Практичне значення одержаних результатів. Практична значущість дослідження полягає у можливості використовувати отримані результати для

зростання ефективності використання земельних ресурсів аналізованого підприємства.

Апробація результатів виконання випускної кваліфікаційної роботи.

Основні положення випускної кваліфікаційної роботи пройшли апробацію на VIII Національній науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Освіта, наука, бізнес: сучасний стан, проблеми та перспективи» (Тернопіль, 10 травня 2023 року) та XII Національній науково-практичній конференції «Освіта, наука, бізнес, енергетичні технології: сучасний стан, проблеми та перспективи» (Тернопіль, 16 листопада 2023 року).

Структура і обсяг роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій та списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи викладено на 88 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

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

Земельні ресурси завжди становили і залишаються ключовим компонентом природних активів, служачи фундаментом для аграрного сектора і забезпечуючи простір для розвитку господарських ентитетів у всіх сферах економіки нашої країни. Закріплено в основоположних документах нашої держави, таких як Конституція України (стаття 14), Земельний кодекс України (стаття 1), і Цивільний кодекс України (стаття 373), існує поняття землі як фундаменту національного достатку, яка перебуває під захистом держави.

Земля, як економічний актив, визначається через її характеристики: географічну фіксованість, стабільність розташування, незамінність, а також здатність відновлювати свою родючість та інші властивості. В аграрному секторі земля є не лише основним засобом виробництва та об'єктом праці, але й майданчиком, на якому реалізується виробничий процес.

У контексті сільського господарства, роль земельних ресурсів як основи господарювання стає надзвичайно актуальною, з чим пов'язана потреба у глибокому розумінні землі як об'єкта бухгалтерського обліку. Відповідно, при аналізі теоретичних основ бухгалтерського обліку земельних ресурсів пріоритетним є визначення предмета та об'єкта дослідження, а також цілей і завдань, що стоять перед обліком та аналізом цих ресурсів.

Термін "земля" вживається у різних контекстах: чи то як позначення планети, чи як сукупність суходолу, ґрунтів, а з економічної точки зору – як економічну категорію, з певним правовим статусом території. Ця багатогранність зумовлює комплексне розуміння землі у науковому середовищі як визначальної цінності для суспільства, що відображено в наукових підходах та класифікаціях відомих вчених (див. таблицю 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення категорії «земля» як ключового ресурсу, що має вирішальне значення для всього людства

Автор	Сутність
В. Бурденюк	Земельні ресурси становлять ключову частину природного середовища, використовуються в якості основи для створення матеріальних благ і представляють собою незамінне національне багатство.
А. Сохнич	Земля є життєво необхідною умовою та інтегральною частиною процесу створення матеріальних цінностей, включаючи ті, що не виробляються безпосередньо в сільському господарстві.
М. Коритник та О. Шпичак	Земля та її природні ресурси служать не лише як один з елементів виробництва та сприяння економічному зростанню, але й як фундамент для підтримки життя.
Д. Кресникова	Земля виступає як незамінний ресурс для сільського господарства.
В. Шипулін	Земля відіграє роль найважливішого аграрного капіталу країни, формуючи інституційний центр, навколо якого можна досягти якісно нового рівня економічного розвитку.
Л. Новаковський	Без землі процес виробництва, як у сільському, так і в лісовому господарстві, стає неможливим.

При детальному аналізі термінології, поняття "земля" може бути охарактеризоване як "найважливіший актив", "фундаментальна база", "необхідна передумова", "ключовий елемент" та інші подібні терміни. Для повного та точного осмислення терміну "земля", необхідно враховувати багатогранні підходи, які використовують вчені та юридичні документи, щоб охопити всі аспекти даного поняття. За таких умов має сенс розробити і власне визначення.

Земля виступає як фізичний об'єкт, невід'ємний для створення матеріальних благ, і являється первинним інструментом та драйвером розвитку аграрного сектору в країні. Вона не зазнає зносу і, при правильному управлінні, здатна збільшувати свої продуктивні характеристики.

Крім цього, в земельному законодавстві вживається термін "земельна ділянка", який за своїми параметрами визначений в частині 1 статті 79 Земельного кодексу України як сегмент земної поверхні з встановленими межами та конкретним місцем розташування, із закріпленими за нею правами. Розширене тлумачення земельної ділянки можна знайти в Національному стандарті № 2 "Оцінка нерухомості", де вона описується як частина земної поверхні, а також простір над і під нею, включаючи необхідні висоту і глибину для проведення земельних поліпшень. Існують наукові думки, які ставлять на один рівень терміни "земля" та "земельна ділянка", обґрунтовуючи це їх співзначністю. Проте, на наш погляд, ці поняття можуть бути розглянуті як частка та ціле. Земельна ділянка, володіючи усіма загальними характеристиками землі, водночас має свою специфіку – встановлені межі (див. рис. 1.1).



Рис. 1.1. Специфіка термінів «земля» і «земельна ділянка».

Необхідно підкреслити ще одну важливу відмінність між концепціями "земля" та "земельна ділянка". Різниця полягає у тому, що приватна власність може охоплювати лише окремо виокремлені земельні ділянки з чітко визначеними границями, які ідентифікуються на території та мають встановлене цільове призначення.

Розглядаючи законодавче визначення, слід виділити ключові

характеристики земельної ділянки: це ізольований сегмент земної поверхні, який має встановлені межі, конкретне місцезнаходження, а також визначені права, що включають певні обмеження та сервітутні навантаження, виражені в наявності на ній будівель, споруд, багаторічних насаджень, природної рослинності тощо.

Особливості земельної ділянки як об'єкта земельних правовідносин охоплюють її визначені межі, розташування, площу, кадастровий номер, існуючі права власності та користування, обмеження та обтяження, призначення для певного використання, економічні та якісні показники, до яких відносяться плодючість ґрунтів та наявність на ділянці об'єктів нерухомості.

Для глибшого розуміння і категоризації терміна "земельна ділянка" ми провели аналіз основних характеристик цих сегментів землі (див. таблицю 1.2).

Таблиця 1.2

Основні ознаки земельних ділянок

Класифікаційна ознака земельної ділянки	Види
Природні характеристики	Родючість ґрунту Окислювальні властивості ґрунту Процеси ерозії
Критерії, що визначають об'єкт земельних взаємовідносин	Додаткові характеристики Основні характеристики
Унікальні риси земельної ділянки	Границі ділянки Географічне положення Розмір площі Призначення земельної ділянки Кадастровий ідентифікаційний номер
Особливості, асоційовані з територіальними перетвореннями	Процеси зміни Початок існування Завершення існування

Кожна земельна ділянка вирізняється своєю унікальною локацією, розміром та чітко визначеними границями, що вносить певну просторову обмеженість у її існування. Такі обмеження є результатом природної сталості землі; адже обсяги планети Земля є незмінними — вони не підлягають розширенню чи звуженню.

Локалізація земельних ділянок є ще однією їх природньою характеристикою, оскільки кожна ділянка має своє незмінне географічне розташування, яке не може бути зміщеним за бажанням людини. Хоч власники, орендарі чи користувачі можуть змінюватися, сама ділянка залишається на первісному місці. Якщо виникає потреба в оновленні або зміні прав власності чи користування для певного суб'єкта, зміни меж ділянки проводяться згідно з нормами землеустрою.

Межі земельної ділянки представляють собою лінії, зафіксовані на планах і картах, які в реальності розділяють одну ділянку від іншої чи від інших об'єктів. Ці лінії переносяться з документів у фізичний простір для відтворення меж на місцевості.

Характеристики, які дозволяють ідентифікувати земельну ділянку як об'єкт земельних правовідносин, можна класифікувати на: а) основні характеристики, які дають можливість відрізнити ділянку, включаючи її розташування, розмір та межі; б) додаткові ідентифікаційні характеристики, які включають кадастровий номер, цільове призначення, можливості використання, наявні права, обмеження чи сервітутні обтяження, економічні показники та якість, а також існуючі на ділянці споруди та насадження.

Земельні відносини в Україні регулюються, виходячи з класифікаційного розподілу земель за категоріями, залежно від їх цільового призначення.

Для бухгалтерського обліку, класифікація земельних ділянок відображена на рис. 1.2.

Цільове використання земельної ділянки тісно пов'язане з її природними характеристиками, такими як родючість ґрунту, рівень засолення, схильність до ерозії, ступінь окислення та інші фактори.

Характеристики земельної ділянки, зокрема її місцеположення, розміри та границі, можуть бути точно встановлені через геодезичні та математичні методи в процесі землеустрою, що призводить до перетворення ділянки на унікальний матеріальний об'єкт з конкретними фізичними властивостями.

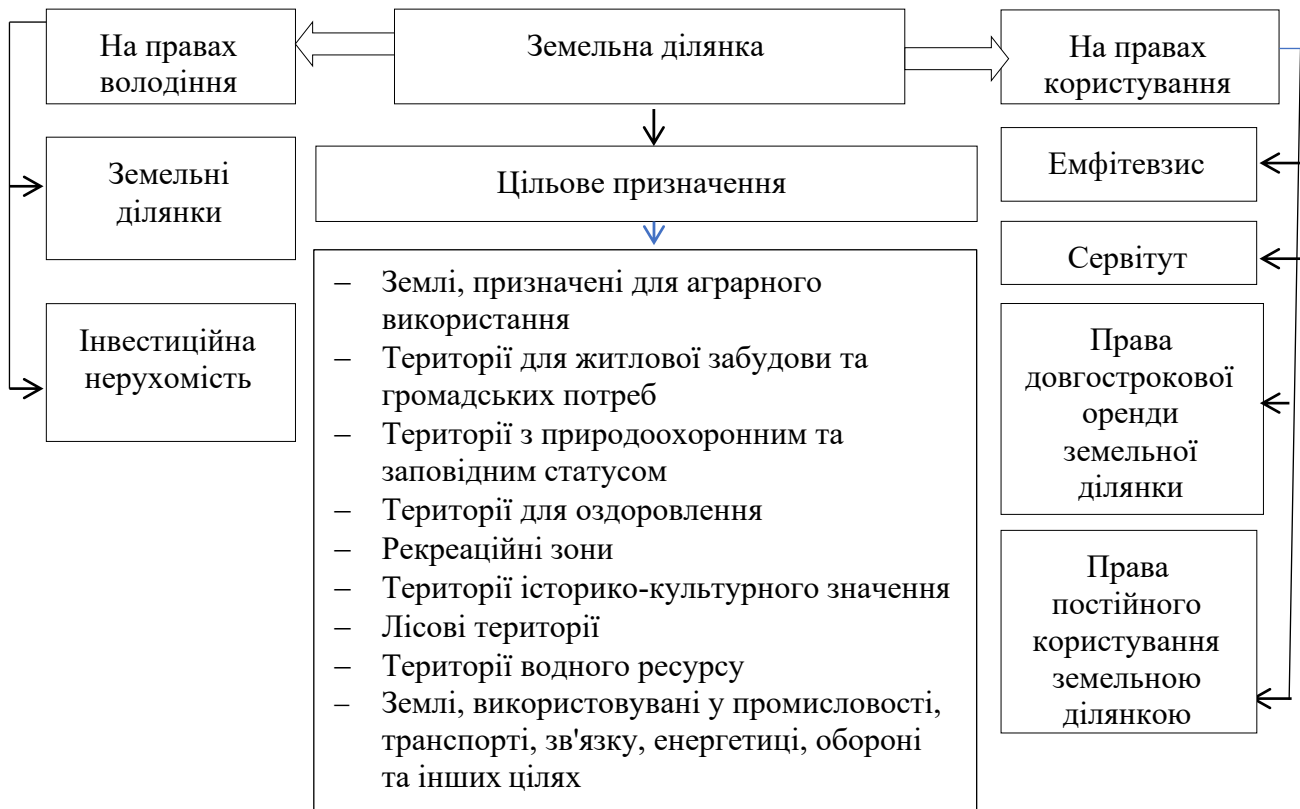


Рис. 1.2. Класифікація земельних ділянок, як об'єкта бухгалтерського обліку

У сфері земельних правовідносин учасниками виступають фізичні особи, бізнес-структури, органи місцевого самоврядування, а також державні установи. Предметом же земельних правовідносин є земельні ресурси на території України, окремі земельні ділянки та права щодо них.

Для повного розуміння терміну "земельні відносини", необхідно провести їх комплексний аналіз і систематизацію. На основі ретельного вивчення пропонуємо наступне визначення: земельні відносини – це комплекс історично сформованих взаємозв'язків між різними учасниками господарської діяльності, що стосуються права власності, користування, розпорядження та захисту земель, які мають на меті задоволення потреб та інтересів усіх заінтересованих сторін на різних рівнях господарських відносин (див. рис. 1.3).



Рис. 1.3. Візуалізація визначення терміну «земельні відносини».

Поняття "земельні ресурси" є більш специфічним, ніж широке розуміння "землі", і воно безпосередньо пов'язане з економічною активністю індивідів. У правовому полі України, як це визначено в Законі "Про охорону земель", земельні ресурси розглядаються як інтегрований природний ресурс, що становить просторову основу для поселення людей і ведення господарства, і як ключовий фактор виробництва в аграрному та лісовому секторах.

Ці ресурси являють собою важливу частину загальної системи природних, економічних та фізичних ресурсів країни (див. ілюстрацію 1.4).

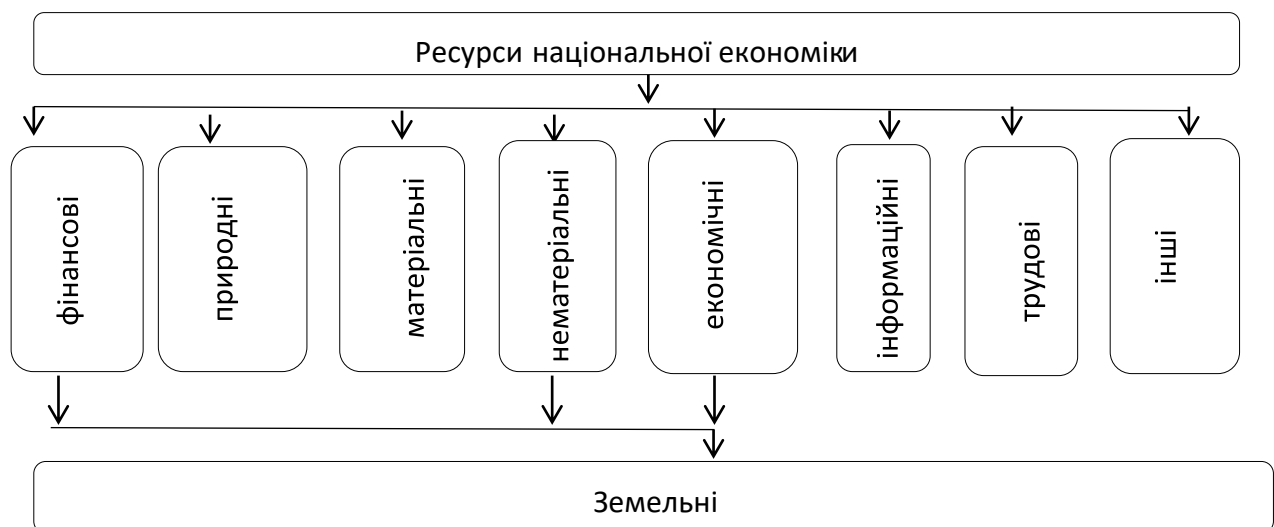


Рис. 1.4. Роль земельних ресурсів у структурі загальних ресурсів

Земельні ресурси інтегруються в мозаїку природних, економічних та матеріальних активів нації. Оскільки термін "земельні ресурси" охоплює широкий спектр аспектів, важливо класифікувати його атрибути за певними критеріями. Такий підхід дозволить структурувати важливі дані, моніторити стан і динаміку земель, а також сприятиме швидкому і ефективному ухваленню управлінських рішень, пов'язаних з використанням земельних ресурсів у бізнес-процесах.

При аналітичному та обліковому вивченні земельних ресурсів слід застосовувати класифікацію, що враховує різноманіття аспектів, зокрема: власників цих ресурсів, характеристики права користування та володіння, рівень використання у виробничому процесі, секторальні особливості та участь в іпотечному фінансуванні. Детальна категоризація за економічними ознаками дозволить оцінити вплив окремих чинників на особливості ведення бухгалтерського обліку та проведення аналізу земельних ресурсів (див. таблицю 1.3).

У бухгалтерському обліку як об'єкти виступають самі земельні ресурси, конкретні земельні ділянки і відносини, що виникають із їх використання. Облік земель ведеться на основі оцінки якісних і кількісних параметрів.

В сучасній обліковій практиці дані про земельні ресурси групуються відповідно до категорій власності: землі, які перебувають у приватній власності організацій, і ті, що використовуються організаціями на правах користування.

Перша категорія земель включає ділянки, що відносяться до довгострокових активів і враховуються як елементи основних засобів, використовувані постійно в операційній діяльності організації, або як інвестиційна власність, що приносить стабільний дохід через оренду. У той же час, земельні ділянки, які не задіяні в діяльності підприємства та підлягають продажу, відображаються як оборотні активи.

Запропонований поділ земельних ресурсів для бухгалтерського обліку та аналітичної роботи

Класифікаційна ознака	Вид
Класифікація за суб'єктами володіння,	- комунальна - приватна - державна
Розподіл відповідно до функціонального призначення,	- виробничі - невиробничі;
Категоризація згідно з приналежністю,	- орендовані - власні
Розподіл за типами,	- інвентарні - неінвентарні
Класифікація у контексті участі в іпотечному кредитуванні,	- Землі, які не включені в іпотечне обіг - Землі в заставі
Категоризація за рівнем використання,	- Використовувані в експлуатації - Невикористовувані у виробництві - Землі на консервації
Розподіл в залежності від прав, які має організація,	- Користуються на безоплатній основі - Використовуються на правах власності - Землі, що перебувають в господарському віданні або оперативному управлінні - Отримані в оренду - Під довірчим управлінням
Класифікація відповідно до тривалості договорів,	- короткострокові - довгострокові - середньострокові
Розподіл згідно з рівнем придатності для господарської діяльності	- Земельні ресурси в стані гомеостазу - Оптимально використовувані землі з збалансованими природними характеристиками - Землі, що піддаються ризику деградації - Землі, які не придатні до використання через високе забруднення і потребують виведення з обігу
За галузевою ознакою	- Землі водного транспорту - Аграрні землі - Землі сфери зв'язку - Промислові землі - Землі лісового фонду
За складом земель	- Сільськогосподарські угіддя - Землі, не використовувані в сільському господарстві

Коли компанія придбаває право користування землею за системою емфітевзису, така земельна ділянка класифікується як нематеріальний актив і

відображається у бухгалтерському балансі.

Земельні ділянки, що не є власністю підприємства, але знаходяться в його користуванні, реєструються в бухгалтерії на позабалансових рахунках, що може зменшити рівень інформативності про їх стан та характеристики.

Землі сільськогосподарського призначення визначають як ті, що призначені для виробництва аграрної продукції, наукових досліджень у аграрній сфері, освіти, а також для розміщення виробничої інфраструктури, включаючи оптові сільськогосподарські ринки.

Науковці з України та з-за кордону визначають земельні ресурси як складову капіталу, який можна поділити на фізичний, людський, інтелектуальний та природний капітал. Хоча традиційно капітал розглядався як ресурс, створений людиною для генерації доходу, у широкому розумінні він охоплює будь-які активи, що можуть приносити прибуток.

Сільськогосподарські землі можуть вважатися капіталом, коли вони використовуються як частина виробничого процесу. Наприклад, земельна ділянка, яка не залучена в господарську діяльність і не надана в користування, не здатна приносити дохід. Така ж логіка стосується і землекористувачів: земля, надана в користування, може приносити дохід, якщо вона включена у процес створення громадських благ.

Земельні ресурси мають велике значення в соціальних та виробничих відносинах, володіючи унікальними характеристиками, що залежать від типу землі, сектору економіки, форми власності та інших факторів. Ці особливості є ключовими для обліку і аналізу земельних ресурсів, що можуть бути класифіковані як нематеріальні активи, основні засоби, інвестиційна нерухомість чи орендні відносини.

Для бухгалтерського обліку існує важлива класифікація земельних ресурсів за формами власності: власні земельні ділянки реєструються у балансі підприємства, а орендовані — позабалансових рахунках.

1.2. Нормативно-правове регулювання земельних відносин та обліку земельних ресурсів

Українські земельні ресурси використовуються неповноцінно, здебільшого через власність або оренду. Основна мета реформування земельної сфери – це інтеграція всіх земель в економічний процес та забезпечення контролю над їх ефективним використанням. Важливо підкреслити, що без належної системи обліку та аналізу, використання землі підприємствами є неможливим. Водночас, ані в міжнародних стандартах фінансової звітності, ані в національних стандартах не визначено чітких правил для бухгалтерського обліку земельних угідь сільськогосподарського призначення та прав на їх використання, їх відображення у фінансовій звітності підприємств. Це призводить до недооцінки вартості земельних активів, збільшення неясності при прийнятті управлінських рішень та відсутності в фінансовій звітності даних про оренду землі у фізичних осіб, оскільки такі дані часто ведуться поза балансом. Недостатньо зовнішнього обліку для повного аналізу руху орендованих земель і впливу цього фактору на ціноутворення. Тому важливим аспектом успішної реалізації земельної реформи є створення ясного порядку обліку земельних ділянок та прав на них. Систематичне та послідовне вдосконалення законодавчої бази земельних відносин і формування облікової методології сільськогосподарських земель є ключовими для підвищення ефективності проведених реформ.

Законодавча основа регулювання земельних відносин в Україні заснована на Конституції, яка проголошує землю основним національним багатством, що знаходиться під захистом держави, і гарантує право власності на неї. Основоположні засади Конституції слугують фундаментом для розробки галузевого земельного законодавства, ключовим елементом якого є Земельний Кодекс України, прийнятий у 2001 році.

Документи, що визначають процеси земельних відносин в країні, класифікуються науковцями в кілька категорій, включаючи земельне право,

оформлення і гарантії прав на землю, інвентаризацію, оцінку та кадастр земель, охорону і моніторинг земель, ліцензування відповідних діяльностей, бухгалтерський облік і оподаткування земель. Правове регулювання в галузі земельних відносин істотно випереджає розвиток нормативного регулювання бухгалтерського обліку земель у сучасних економічних умовах.

Організаційні та методичні принципи обліку землі визначаються положеннями Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Керівні документи для регламентації обліку землі включають Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), розроблені на державному рівні Методологічною радою з питань бухгалтерського обліку.

У 2007 році уряд України прийняв стратегію впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в систему національного бухгалтерського обліку, що триває дотепер. Ця система асоціюється з англосаксонською моделлю обліку і відрізняється від американської системи GAAP, яка більше орієнтована на правила. МСФЗ базуються на облікових принципах і не передбачають деталізацію всіх облікових процедур, залишаючи бухгалтерам простір для професійного судження та досвіду при розв'язанні складних питань.

Облік земель сільськогосподарського призначення в залежності від цілей їх використання визначається такими Міжнародними стандартами, як МСБО 16 "Основні засоби", МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість" та МСФЗ 16 "Оренда".

Для розуміння регулятивної бази земельного обліку необхідно визначити юридичні основи набуття права власності та інших прав на землю. Земельний кодекс України встановлює право власності та різноманітні форми права користування землею, включаючи постійне користування, оренду та емфітевзис.

Юридичні особи можуть набувати земельні ділянки для підприємницької діяльності через купівлю-продаж, дарування, міну, внесення до статутного капіталу, у спадок та інші способи, що визначені законодавством. Залежно від способу залучення та використання земель розроблено відповідні нормативи бухгалтерського обліку для таких об'єктів.

У цьому контексті варто зазначити, що правові аспекти придбання,

володіння та розпорядження землею докладно врегульовано ст. 82 Земельного кодексу України, що забезпечує правову визначеність для суб'єктів господарювання.

Окрім того, важливо відзначити, що земельний облік в сільськогосподарських підприємствах має бути узгоджений з різними формами використання земельних ресурсів, що, в свою чергу, впливає на облікову практику. Так, використання земель як основних засобів, інвестиційної власності чи об'єктів оренди потребує відповідного відображення у фінансовій звітності, згідно з приписами вищезазначених МСБО та МСФЗ.

Таким чином, облік земельних ділянок є комплексним процесом, що поєднує в собі не тільки фінансові та облікові стандарти, а й глибоке розуміння правових аспектів володіння та використання землі. Бухгалтери повинні звертати увагу не тільки на економічну сутність транзакцій, а й на їхню правову форму, що вимагає знання актуальних законодавчих положень та уміння їх застосовувати в практиці.

У результаті, правильне застосування облікових стандартів і законодавчих норм є ключовим для забезпечення прозорості та достовірності інформації про земельні ресурси, що є важливим як для внутрішнього, так і для зовнішнього користування фінансовою інформацією.

На підставі відповідних положень статей 125-126 Земельного кодексу України, засновано принцип, згідно з яким права власності, постійного користування, а також права оренди на земельні ділянки виникають і набувають юридичної сили виключно з моменту їх офіційної реєстрації у державних реєстрах. Конкретно, ця інформація вноситься одночасно у земельний кадастр – реєстр, що зафіксує створення та конфігурацію земельних ділянок, та Державний реєстр речових прав на нерухомість та їх обмеження, де реєструються самі права на ці ділянки. Слід зазначити, що зазначений момент державної реєстрації права власності є вирішальним для включення земельних ділянок до активів підприємства в облікових записах.

Таблиця 1.4

Типи прав власності та використання земельних ділянок згідно з положеннями
Земельного кодексу України

Правова форма	Норма закону	Характеристика	Форма відображення
Право власності на земельну ділянку	ст. 78 Земельного кодексу України	- комунальна - приватна - державна	Основні засоби
Право користування земельною ділянкою	ст. 92 Земельного кодексу України	- право постійного користування надає можливість володіння та використання земельної ділянки, що знаходиться в державній або комунальній власності, на необмежений строк	Основні засоби
		- земельний сервітут дає право власнику або користувачу однієї чи декількох земельних ділянок на обмежене у часі, платне або безоплатне використання чужої землі	Нематеріальні активи
		- право оренди земельної ділянки базується на договірних умовах з визначеним строком для платного володіння та користування землею, необхідною орендарю для підприємницької або іншої діяльності	Об'єкт орендних відносин

У фінансовому обліку земельні ділянки відображаються з урахуванням специфіки права, на основі якого вони набулися. Так, земельна ділянка може бути представлена як:

- основний засіб, коли підприємство має повний спектр прав, включно з правом володіння, користування та розпорядження, і цим самим ділянка виступає як актив, що належить підприємству;
- нематеріальний актив у випадках, коли підприємство обмежене у своїх правах розпорядження землею, що зумовлено характером прав користування;
- об'єкт оренди, де обсяг прав суб'єкта господарювання на землю визначається

умовами договору оренди, який може включати різні обмеження та умови.

Таким чином, категоризація земельних ділянок в облікових реєстрах підприємства тісно пов'язана з юридичними аспектами володіння та використання цих ділянок.

Відповідно до вітчизняних нормативів бухгалтерського обліку, земля, яка перебуває в приватній власності підприємства, класифікується як частина основних засобів. Визнання землі компонентом основних засобів вітчизняних компаній відбулося з моменту введення в дію положень П(С)БО 7 "Основні засоби" і МСБО 16 "Основні засоби", які розкривають структуру земельних активів, розбиваючи їх на земельні ділянки та капітальні інвестиції в їх удосконалення. В цих стандартах використовується різний термінологічний апарат та підхід до класифікації земельних ресурсів. Наприклад, П(С)БО 7 оперує терміном "земельна ділянка", що в національному законодавстві визначається як частина земної поверхні з чітко встановленими межами і правами, тоді як МСБО 16 використовує ширші концепції "земля" та "земельний актив", які враховують додаткові якісні характеристики.

Українське податкове законодавство також містить власні рекомендації щодо бухгалтерського обліку земельних ресурсів. Згідно з Податковим кодексом України, земельні ділянки не розглядаються як основні засоби в класичному розумінні через їх безстрокове використання, однак витрати на їх поліпшення підлягають амортизації з мінімальним терміном в 15 років.

Істотною відмінністю у трактуванні земельних ресурсів є їх кваліфікація: у П(С)БО 7 вони вважаються матеріальним активом, а в МСБО 16 – як матеріальний об'єкт. Це призводить до відмінностей в одиниці обліку: за П(С)БО 7, одиниця основних засобів включає в себе об'єкт з усіма додатковими елементами, тоді як в МСБО 16 бухгалтер має право самостійно вирішувати, що вважати одиницею обліку, і конкретного визначення терміну в стандарті не надається.

Це відкриває поле для професійного судження бухгалтера при визначенні та веденні обліку земельних активів згідно МСБО 16, де земельний актив може

бути визначений з урахуванням його використання, цільової ефективності та інших критеріїв, які бухгалтер вважає значущими для конкретного підприємства.

Така гнучкість в МСБО 16 з одного боку забезпечує можливість більш точної адаптації бухгалтерського обліку до специфіки та потреб підприємства, а з іншого – ставить під питання однозначність і порівнянність даних між різними компаніями, які можуть обирати різні підходи до класифікації та ведення обліку своїх земельних ресурсів.

Зазначені нюанси роблять процес бухгалтерського обліку земельних ресурсів складним і багатовимірним, що вимагає від фахівців в галузі бухгалтерського обліку високої кваліфікації та глибокого розуміння як національних, так і міжнародних стандартів, а також законодавчої бази власної країни.

У ході нашого детального аналізу нормативно-правових актів у контексті кваліфікаційної роботи ми з'ясували, що земельні ресурси характеризуються уматеріалізованою формою, мають вартість і виступають як значний елемент виробничого процесу завдяки своїм унікальним властивостям, які зумовлюють їхню цінність для будь-якого підприємства.

Наразі діюче законодавство надає членам пайових товариств можливості здійснення оперативного управління земельними паями: вони можуть здавати їх в оренду, обмінювати на інші земельні ділянки, передавати у спадок, але без права продажу.

Із введенням змін до законодавства, що передбачає відміну мораторію на продаж сільськогосподарських земель, та створенням повноцінного земельного ринку, виникає нагальна потреба у розробці відповідного нормативного документа. Цей документ мав би закладати основи для чіткого регулювання бухгалтерського обліку земель аграрного сектору. На сьогоднішній день ми виявили, що в Україні відсутній уніфікований стандарт, який би регламентував процеси купівлі-продажу та обліку аграрних земель.

З огляду на це, розвиток спеціалізованої методології бухгалтерського обліку має знайти своє відображення не тільки на національному рівні, але й у

відповідності з міжнародними стандартами. Важливість розробки секторальних стандартів вітчизняними науковцями, які полегшать та вдосконалять облікові процедури в аграрній сфері, є актуальною не тільки для України, але й для міжнародної спільноти.

Підсумовуючи, становлення вітчизняного стандарту бухгалтерського обліку сільськогосподарських земель слід реалізувати за моделлю "знизу вгору", де імпульсом до змін мають стати пропозиції та ініціативи від бухгалтерів, які мають безпосередній досвід ведення обліку в аграрному секторі.

Висновки до розділу 1

Земля як економічний актив має унікальні і визначальні характеристики, що впливають на її використання в аграрному секторі. Ці характеристики включають географічну фіксованість, стабільність розташування, незамінність та здатність до самовідновлення. У аграрному секторі земля не тільки служить основним засобом виробництва та майданчиком для ведення господарської діяльності, але й відіграє ключову роль у формуванні продуктивності і ефективності сільськогосподарського виробництва, що безпосередньо впливає на економічний розвиток та продовольчу безпеку країни.

Важливість глибокого розуміння землі як об'єкта бухгалтерського обліку в аграрній сфері підкреслюється необхідністю аналізу економічних та якісних параметрів землі. Це включає в себе вивчення особливостей земельних ресурсів, їх вартості, продуктивності, а також потенційного впливу на довкілля та соціально-економічну стабільність регіону. Ефективний бухгалтерський облік землі не тільки поліпшує управління ресурсами, але й відкриває можливості для оптимізації витрат і збільшення прибутковості аграрного бізнесу.

Комплексний підхід до класифікації земельних ресурсів, який включає природні, економічні та матеріальні аспекти, є фундаментальним для ефективного управління та обліку. Така класифікація дозволяє структурувати інформацію, відстежувати зміни у використанні землі, аналізувати її продуктивність та приймати обґрунтовані управлінські рішення. Вона також

сприяє ідентифікації та аналізу економічних і екологічних тенденцій, що можуть впливати на аграрний сектор, і підтримці балансу між експлуатацією земельних ресурсів та збереженням навколишнього середовища.

Розробка і впровадження спеціалізованої методології бухгалтерського обліку земельних ресурсів, яка відповідає як національним, так і міжнародним стандартам, є важливою для забезпечення прозорості та достовірності інформації про земельні ресурси. Це має велике значення в контексті реформи земельного законодавства та створення земельного ринку в Україні. Правильне застосування бухгалтерських принципів і стандартів, узгоджене з законодавчими вимогами, забезпечує не тільки ефективне управління земельними ресурсами, але й сприяє прозорості та зрозумілості фінансової інформації для інвесторів, регуляторів та інших зацікавлених сторін.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Методичні підходи до оцінки земельних ресурсів в системі бухгалтерського обліку

Аналіз земельних активів у аграрному секторі, включаючи їх вартісне формування та транзакції, який регулюється різними законодавчими нормами, вимагає в бухгалтерському обліку чіткого визначення та фіксації операцій, пов'язаних із земельними ділянками. Це критично важливо для забезпечення цілісності корпоративного майна та запобігання фінансовим втратам [83].

Для оптимізації використання земельних ресурсів, що є ключовими засобами виробництва, важливо не лише проводити кількісний облік, але й здійснювати комплексну якісну та економічну оцінку. Якість землі оцінюється через процес бонітування.

Бонітування ґрунтів полягає у їх виробничій класифікації, а також в аналізі природних характеристик та властивостей [83]. Комплексна якісна оцінка включає аналіз фізичних, хімічних і біологічних властивостей ґрунту, які безпосередньо впливають на його родючість. Родючість ґрунту означає його потенціал для урожайності. До визначальних характеристик ґрунтів належать: механічний склад, структура, гумус, вміст азоту, фосфору, калію, кислотність, а також мікробіологічний склад. Якісне бонітування дозволяє визначати відповідність ґрунтів для конкретних сільськогосподарських культур та їх виробничу категорію.

Інформація, отримана в процесі бонітування ґрунтів, включається до складу державного земельного кадастру і служить фундаментом для проведення економічного аналізу сільськогосподарських земель. Ця інформація також важлива для визначення екологічної придатності ґрунтів для культивування різних видів сільськогосподарських культур і для оцінки потенційних збитків в

аграрному та лісовому секторах.

Процес бонітування ґрунтів здійснюється уповноваженими юридичними особами, які мають ліцензії на ведення землепорядних робіт відповідно до існуючих державних стандартів, нормативів і правил. Цей процес проводиться на землях аграрного та лісового призначення не рідше, ніж раз на сім років. Бонітування ґрунтів здійснюється за 100-бальною системою, де найвищі бали присвоюються ґрунтам з найбільшою природною продуктивністю [83].

Економічна оцінка землі відрізняється від якісної оцінки, оскільки вона фокусується на визначенні виробничої та соціальної важливості землі. Основна мета економічної оцінки полягає у визначенні економічної цінності землі як засобу виробництва, зокрема її економічної родючості. Під час цієї оцінки аналізується порівняльна дохідність земель різної якості в залежності від різних природно-економічних умов. Це дозволяє визначити, наскільки одна ділянка є кращою або гіршою за іншу з точки зору доходу на одиницю площі [67].

Економічна оцінка земельних ресурсів допомагає в удосконаленні сільськогосподарської діяльності в різних природно-економічних зонах. Це включає використання підходящих систем землеробства, планування урожайності культур, визначення спеціалізації аграрного виробництва, регулювання ціноутворення та податкової політики [13]. Дані, отримані з економічної оцінки земельних ресурсів, є важливими для нормативної грошової оцінки земель, аналізу їх ефективного використання порівняно з іншими природними ресурсами та визначення економічної придатності аграрних земель для вирощування різних культур [61]. В Україні, відповідно до законодавства та досліджень у галузі економіки, фінансів та природокористування, грошова оцінка аграрних земель поділяється на нормативну та експертну оцінки.

Економічна оцінка земельних ресурсів в аграрній сфері може бути представлена як у вигляді умовних кадастрових гектарів, так і в грошових одиницях [48]. Оцінка нормативної вартості земельних ділянок здійснюється на основі капіталізованого рентного доходу з ділянки, який визначається згідно з діючими нормативами [82]. Юридичні особи, що мають відповідні ліцензії для

проведення землеустрою відповідно до законодавчих стандартів, норм і правил, проводять цю оцінку на землях аграрного призначення незалежно від форми власності, принаймні раз на п'ять-сім років [82].

Результати нормативної грошової оцінки фіксуються у технічній документації, яка підлягає затвердженню відповідними місцевими органами влади. Відомості про нормативну вартість конкретної земельної ділянки оформляються як витяг з цієї технічної документації. Звіт про експертну грошову оцінку земельних ділянок складається на підставі результатів проведеної експертної оцінки.

Нормативна грошова оцінка земель є обов'язковою для визначення таких аспектів:

1. Розрахунок розміру земельного податку;
2. Встановлення розміру орендної плати за земельні ділянки, що належать до державної або комунальної власності;
3. Визначення розміру державного мита у випадках передачі, спадкування чи дарування земель;
4. Обчислення витрат у сільському та лісовому господарстві;
5. Розроблення показників та механізмів для економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель;
6. Передача земельних ділянок площею понад 50 га, що знаходяться у державній чи комунальній власності, для будівництва відкритих спортивних і фізкультурно-оздоровчих об'єктів.

Встановлення нормативної вартості земель ґрунтується на розрахунку рентного доходу, який землевласник має потенціал отримувати від вирощування зернових культур, заснованого на даних економічної оцінки земель, проведеної ще у 1988 році [87]. Однак, протягом останніх двадцяти років умови використання земель, якість ґрунтів та інфраструктура зазнали змін [87]. Відповідно, застосовувана нормативна оцінка цих земель вже не відображає їхню справжню вартість. Тому існує термінова потреба у переоцінці земельних ділянок для визначення їх актуальної нормативної вартості, що є критично

важливим для достовірного представлення земельних активів у бухгалтерському обліку підприємств.

Нормативна грошова оцінка земель, призначених для сільськогосподарських потреб, яка була здійснена станом на 01.07.1995 р., підлягає індексації з 01.01.2016 з коефіцієнтом 1,433, обчисленим на основі кумулятивних коефіцієнтів індексації [87].

Експертна грошова оцінка земельних ресурсів полягає в процесі визначення вартості конкретної земельної ділянки та асоційованих з нею прав. Цей процес проводиться експертом у сфері оцінки землі, який використовує комплекс методів, підходів та оціночних процедур для збору та аналізу інформації, проведення розрахунків та подання результатів у формі звіту.

Законодавство України визначає ситуації, коли обов'язкове проведення експертної оцінки земельних ділянок є необхідним. Експертна оцінка застосовується при реалізації цивільно-правових операцій, що стосуються земельних ділянок і прав на них, за винятком випадків, що регулюються законодавством, та іншими законами. Ця оцінка проводиться фахівцями у галузі земельної оцінки згідно з вимогами законодавства.

Експертна грошова оцінка земельних ділянок здійснюється у таких випадках:

- при передачі у власність або здійсненні страхування земель, що перебувають у державній чи комунальній власності. Виключення становлять випадки передачі земельних ділянок площею понад 50 гектарів, призначених для розвитку відкритих спортивних і фізкультурно-оздоровчих комплексів;
- при використанні земельної ділянки як застави у відповідності з законодавством;
- для оцінки інвестиційного вкладу у проекти земельних поліпшень;
- при визначенні вартості земельних ділянок, що вносяться до статутного капіталу компаній, що знаходяться в державній або комунальній власності;
- під час оцінки вартості земель при реорганізації, банкрутстві чи ліквідації компаній, де держава або місцева громада є власником;

- для виділення або визначення частки держави чи місцевої громади у спільній власності на земельні ділянки;
- при відображенні вартості земель та прав користування ними в бухгалтерському обліку згідно із законодавством України;
- для визначення збитків, що понесли власники або землекористувачі, у випадках, передбачених законом або договором;
- відповідно до рішень суду [66].

Експертне визначення вартості земельних ділянок базується на трьох основних методах:

1. Капіталізація чистого операційного або рентного доходу, який може бути отриманий від використання земель.
2. Порівняння цін на продаж подібних земельних ділянок.
3. Урахування витрат, понесених на поліпшення земель.

Процес експертної грошової оцінки земельних ресурсів і відображення їх у балансі аграрних підприємств вимагає створення надійної та точної системи обліково-контрольного забезпечення. Важливість точного відображення інформації про вартість та стан земельних ресурсів в обліку є ключовою, оскільки вона формує основу для використання та аналіз.

Справедлива вартість землі, яка відповідає ринковим умовам, визначається за допомогою експертної оцінки, особливо в умовах відсутності розвиненого земельного ринку в Україні. Існує законодавчо встановлений перелік випадків, у яких необхідне проведення експертної оцінки, включаючи відчуження та страхування земель, їх внесення в якості застави, інвестиційні операції, ситуації банкрутства чи ліквідації підприємств, поділ спільної власності та інші випадки, згідно з рішенням суду.

Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" [77], земельні ресурси в бухгалтерському обліку відображаються за їх первісною або відновлюваною вартістю.

Різні вимоги стандартів до оцінки та переоцінки земель сільського господарства можуть створювати певні труднощі, але вони надають оцінювачам

гнучкість у підходах до оцінки кожної конкретної земельної ділянки та дозволяють враховувати в обліку особливості їх використання та перспективи включення до економічного обороту. Вибір стандарту оцінки має базуватися на конкретних характеристиках і планах використання земельної ділянки. Такий підхід сприяє підвищенню точності облікових даних, ураховує специфіку використання земель і полегшує прийняття управлінських рішень у сфері сільськогосподарського землекористування.

- оцінка земельних ресурсів у аграрній галузі України представляє собою важливе та актуальне завдання для дослідників та практиків. Серед ключових напрямків, які сприятимуть удосконаленню процесу оцінки, можна виділити наступні:
- розвиток та вдосконалення методів нормативної грошової оцінки земельних ресурсів, з метою їх приведення у відповідність з поточними економічними умовами;
- інтеграція міжнародних стандартів і нормативних актів в оцінку земельних ресурсів для забезпечення гармонізації з глобальними економічними процесами;
- постійне оновлення та адаптація методів оцінки земельних ресурсів відповідно до змін у економічному середовищі;
- розробка специфічних методик оцінки земель для цілей оподаткування, які враховуватимуть унікальні характеристики кожного сільськогосподарського підприємства;
- покращення методів обліку земельних ресурсів та розробка відповідних методичних рекомендацій для їх відображення у фінансовій звітності;
- активне наукове дослідження та застосування на практиці оцінки ресурсного потенціалу земель аграрного призначення, що включатиме контроль за якістю земель та планування заходів з охорони природи;
- впровадження статистичного моніторингу з метою відстеження змін у вартості та якісних характеристиках земельних ресурсів сільського

господарства.

Ураховуючи, що грошова оцінка земельних ресурсів є фундаментом для їх відображення в обліку та звітності та служить ключовим елементом для прийняття управлінських рішень, подальші дослідження в області оцінки земель є надзвичайно важливими та актуальними.

2.2. Документальне оформлення операцій із земельними ресурсами

Наразі в Україні розпочато процес створення ринку земель, призначених для сільськогосподарських потреб. Втім, конфлікт, який виник на теренах держави, суттєво ускладнив шлях до запровадження повнофункціонального земельного ринку, призупинивши багато економічних ініціатив.

Така ситуація акцентує необхідність розробки детальної методики бухгалтерського обліку земельних ділянок, адже з завершенням конфлікту перед країною стане завдання відновлення ефективної роботи земельного ринку.

В Україні існує актуальне питання адекватного обліку земельних ресурсів. З точністю та надійністю повинні бути відомі всі дані: якісні характеристики земель, їх кількість, вартість, місцезнаходження, а також способи використання сільськогосподарських ділянок. Це спонукає до аналізу та вдосконалення методології бухгалтерського обліку в цій сфері.

Документація займає вирішальну роль у бухгалтерському обліку, будучи основою для формування інформаційної бази та достовірності господарських операцій. Первинні документи служать доказом здійснення цих операцій і є фундаментом для аналітичного обліку. Вони дозволяють зберігати записи як у натуральних, так і в грошових вимірах, стаючи основою для детального аналізу та управління економічною діяльністю. Від своєчасного та точного внесення первинної інформації залежить точність бухгалтерської звітності та оцінки ефективності використання земельних ресурсів. Інформація з оперативного обліку збирається у первинних документах, яка потім акумулюється, класифікується у фінансовому обліку та відображається в звітності.



Рис. 2.1. Структура збору даних про земельні ресурси

Первинні документи виступають як ключова підстава для фіксації господарських операцій пов'язаних із земельними активами в аналітичному та синтетичному бухгалтерському обліку. Водночас слід відмітити, що на багатьох аграрних підприємствах існує відчутна недосконалість, або повна відсутність розроблених систем документації, які б відображали наявність та циркуляцію земельних ділянок, іноді такі дані навіть не реєструються.

Коли сільськогосподарські підприємства вводять в експлуатацію земельні ресурси, процедура ця здійснюється з дотриманням встановлених норм та законів щодо обліку основних засобів. Документ, який лежить в основі для зарахування земельних ділянок до балансу компанії, це «Акт приймання-

передачі основних засобів» (форма № ОЗСГ-1). Цей акт складається для кожного конкретного об'єкта основних засобів, придбаного чи отриманого безкоштовно від інших організацій. Для цього керівництвом видається спеціальний наказ про створення комісії, яка і займається формуванням вказаного акту.

Втім, ретельний аналіз існуючих документів виявляє, що форма № ОЗСГ-1 не в повній мірі адаптована для детального відображення операцій купівлі-продажу земельних угідь. Проблема полягає в тому, що інформація, представлена в ній, не забезпечує користувачів необхідними даними для аналізу. Наприклад, вона не дозволяє детально вказувати інформацію про права користування землею, про документи, які підтверджують право власності, про розмір земель, їх біофізичні характеристики, якість, тип ділянок, кадастровий номер, розташування, конфігурацію, наявність окремих споруд або комплексів на ділянці, сівозміну, план меж, інформацію про власників.

При виведенні земельних ділянок або їх часток із балансу підприємства також спостерігаються особливості в аналітичному обліку, що вимагають додаткової уваги та можливо, розробки спеціалізованих первинних документів. Наприклад, при передачі земельного активу іншій організації цілком доцільною було б використання спеціальної форми «Акта приймання-передачі сільськогосподарських земель».

Важливо підкреслити, що земля, як елемент природних ресурсів, не підлягає амортизації. З цієї причини причинами вилучення землі з активів компанії частіше за все стають її передача іншому власнику або зняття з обліку у випадках, коли подальше використання ділянки стає нереальним — наприклад, в результаті надзвичайних ситуацій, екологічних катастроф, природних лих або підтоплень.

Випадки, коли земельна ділянка має бути знята з обліку, виникають нечасто і мають унікальні особливості, зокрема не можливість списання землі через її фізичний знос або застарілість. З огляду на це, експерти з Інституту аграрної економіки рекомендували розроблення спеціального документа, званого «Акт переведення земельної ділянки», оскільки згідно з законодавством,

підприємства не мають права списувати земельні угіддя за причиною морального чи фізичного зносу, проте мають змогу змінити вектор їх використання.

Зараз чинне законодавство обмежує можливості зміни цільової функції сільськогосподарських земель, відтак використання документу «Акт зміни цільового призначення» є недоречним.

Згідно з нормами бухгалтерського обліку, після введення в обіг земельної ділянки бухгалтерія повинна оформити «Інвентарну картку обліку основних засобів», яка виступає головним документом для аналітичного обліку вартості основних фондів. Таку картку необхідно адаптувати до вимог, що пред'являються до обліку земельних ділянок.

Як останній крок в обліку основних засобів, створюється «Картка обліку руху основних засобів» (форма ОЗ-8), яка служить для систематизації та класифікації основних фондів.

Систематизація даних щодо використання землі на аграрних підприємствах вимагає ведення спеціалізованого реєстру, який рекомендується оформити як Книгу обліку земельних ділянок. Цей реєстр є ефективним інструментом для категоризації земель, розділяючи їх на ділянки з сільськогосподарським і не сільськогосподарським призначенням. У Книзі слід чітко відділити землі згідно з їхнім правовим статусом, як-от власні, надані в постійне користування, орендовані, а також за їх обліковим класифікатором, включаючи основні засоби, інвестиційну нерухомість, нематеріальні активи та предмети орендних відносин. Важливо, що кожен примірник Книги має бути належно пронумерований, зшитий і опечатаний для забезпечення його офіційності.

При додаванні записів до Книги обліку земельних ділянок повинен бути використаний Акт приймання-передачі земельної ділянки, що визначає передачу прав власності чи користування паєм.

Щодо орендних відносин, ключовим юридичним документом є договір оренди землі. Він встановлює умови, за якими орендодавець передає земельну

ділянку орендарю для володіння і користування протягом певного терміну за угодою обох сторін. Орендар, у свою чергу, зобов'язаний дотримуватися цих умов та відповідних законодавчих вимог. Договір оренди являє собою основу для формування акта приймання-передачі та інших важливих первинних документів. Ретельний аналіз та дослідження цих аспектів є критично важливими для точного і ефективного ведення бухгалтерського обліку та генерації відповідної звітності.

В контракті оренди земельної ділянки необхідно чітко визначити наступну інформацію, яка є ключовою для організації облікового процесу та відображення у бухгалтерських записах:

а) детальну інформацію про об'єкт оренди: це включає унікальний кадастровий номер земельної ділянки, точне місцезнаходження, а також площу території, що передається в оренду;

б) чіткі терміни дії орендного договору;

в) умови фінансових зобов'язань: це означає вказівку суми орендної плати, методику її індексації, процедури та терміни розрахунків, порядок виплат і умови для їх перегляду, а також санкції за затримку платежів. Окрім цього, договір може включати й інші узгоджені сторонами умови.

Договір, що не містить хоча б одного з цих елементів, вважається недійсним. Законодавство вимагає, щоб угода оренди аграрних угідь була укладена мінімум на 7 років. Для земель, що передаються в оренду для товарного аграрного виробництва фермерськими господарствами або для особистих селянських господарств, особливо на меліорованих землях, де планується гідротехнічна меліорація, мінімальний термін оренди становить не менше ніж 10 років.

Закон також передбачає особливі форми первинного обліку для тих земельних ділянок, що знаходяться в орендному користуванні. Такий первинний документ, який реєструє прийом-передачу землі, називається Актом приймання-передачі об'єкта оренди і є обов'язковою частиною орендного договору.

Формат договору оренди земельної ділянки строго регульований і повинен

відповідати стандартам, встановленим у Типовому договорі оренди земельної ділянки та земельної частки (паю). Реєстрація оренди земель здійснюється на підставі угод, підписаних із їх власниками. Синтетичний облік ведеться в журналі-ордері № 4, де фіксуються дані про назву об'єкта, який надійшов або вибув, його первісну вартість, амортизацію та залишкову вартість.

Аналітичний облік операцій оренди здійснюється у спеціалізованому реєстрі, який називається "Відомість нарахування та виплати орендної плати за активи та землю". У цьому документі фіксуються дані про суми, що нараховані як платіж за оренду, і про заборгованість, яка виникла перед орендодавцями.

Щодо бухгалтерського обліку, то зовнішні стейкхолдери мають можливість ознайомлюватись з даними фінансової та статистичної звітності. У той же час, внутрішні зацікавлені сторони, як правило, використовують управлінську звітність для отримання необхідної інформації. Що стосується синтетичного обліку за рахунком 10 "Основні засоби", то інформація з журналу-ордеру № 4-А сільськогосподарського призначення переводиться через бухгалтерські розрахунки до Головної книги, а згодом інкорпорується в Форму № 1 — Звіт про фінансовий стан підприємства, де вона показана у рядку 1010 "Основні засоби".

У Звіті про фінансовий стан (форма № 1) ця інформація відображається як єдина сума, тому для агропромислових компаній важливо також представляти дані про земельні ресурси в Примітках до фінансової звітності. Земельні ділянки, які є власністю підприємства, відображаються у розділі "Необоротні активи" першого розділу активу, і важливо зазначити, що витрати на амортизацію тут не виокремлюються окремо. Якщо земельна ділянка перебуває на етапі реєстрації та ще не використовується, всі витрати, що входять у її первісну вартість, вказуються у рядку "Незавершені капітальні інвестиції". У випадку, коли ділянка вважається інвестиційною нерухомістю, її вартість представляється в рядках "Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості" або "Первісна вартість інвестиційної нерухомості" залежно від обраної методики оцінки.

Крім того, у Примітках до фінансової звітності (форма № 5), у другому та

третьому розділах, земельні ділянки, які є у власності підприємства, повинні бути детально представлені: дані про ділянки відображають у рядку 100 "Земельні ділянки", про інвестиційну нерухомість — у рядку 105 "Інвестиційна нерухомість", а про капітальні витрати на поліпшення земель — у рядку 110 "Капітальні витрати по поліпшенню земель". В цих розділах докладно висвітлюються залишкова вартість на початок та кінець року, переоцінки, надходження, вибуття та інші відповідні зміни.

Таким чином, ведення аналітичного обліку за цими категоріями є ключовим для забезпечення точності та прозорості фінансової звітності підприємства.

В бухгалтерських звітах закордонних компаній позиція "Земля" виокремлюється як незалежний пункт, відмінний від "Власності та основних засобів". Окрема категорія "Довготривалі інвестиції" містить лінійки для "Інвестицій у неексплуатовану землю та обладнання, що не введено в дію".

У свою чергу, статистичні звіти консолідують і відображають в кількісних показниках інформацію про кількість та площі земель сільськогосподарського призначення, а також про ефективність їх використання.

Для адекватного та детального висвітлення даних про кількісний склад та вартість сільськогосподарських земель у річній фінансовій звітності, важливо запозичити підходи з міжнародної практики в сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема, відповідно до МСФЗ 1 "Подання фінансової звітності". Рекомендується відображати земельні ділянки як окрему категорію активів у Звіті про фінансовий стан та у додатках до річного фінансового звіту, розділяючи інформацію за такими критеріями:

1. Окремими видами земельних активів, які включають інвестиційну нерухомість, основні фонди, нематеріальні активи, предмети оренди;
2. За типами діяльності, в яких задіяні різні групи земельних ділянок;
3. По наявності та оцінці земель, відображених у балансі, а також за балансовою вартістю земель, що знаходяться у заставі у фінансових установ;
4. За сумами зобов'язань, під які були придбані земельні ділянки;

5. По величині загального прибутку чи збитку, який виникає в результаті змін у справедливій вартості земель.

Відсутність чіткої нормативної бази та стандартних форм первинних документів, необхідних для обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення, підкреслює потребу у створенні спеціалізованих форм таких документів.

Після проведеного аналізу звітних документів, слід відмітити, що інформація про землі сільськогосподарського підприємства, представлена у різноманітних формах статистичної звітності, часто містить співзвучні показники. Також зазначені форми статистичної звітності, що надають дані про земельні ресурси в натуральних показниках, не корелюють безпосередньо із фінансовими даними у фінансових звітах. Така ситуація вимагає невідкладних змін в економічних та юридичних методиках відображення цієї інформації в звітних документах.

2.3. Обліково-методичне відображення земельних ресурсів підприємства

Бухгалтерський облік, як ключова інформаційна структура, здатний зміцнити основи управлінської діяльності земельними активами на державному рівні та в контексті окремих організацій. Проте, акцентуючи увагу переважно на правовому оформленні прав власності на земельні ділянки, уряди часто упускають з поля зору необхідність ретельної проробки систем обліку, які б відображали використання сільськогосподарських земель. Це недбале ставлення призводить до суттєвих втрат.

Облік земель базується на чотирьох стовпах: зборі, упорядкуванні, обробці та аналітиці економічної інформації, яка відображає кількісні та вартісні параметри земельних ресурсів. Земельні ресурси фіксуються в бухгалтерському обліку через документацію, звітність, та синтетичні і аналітичні облікові реєстри, далі інформація класифікується за відповідними бухгалтерськими рахунками.

Земельні ділянки становлять унікальну категорію майна, яке має певні відмінності від інших видів основних фондів, тому необхідно ретельно аналізувати ці відмінності та розробляти спеціалізовані бухгалтерські методики. Зауваження С. В. Присяжнюка та В. В. Новодворської говорять про потребу зосередитися на унікальних особливостях земельних ділянок при розробці облікової системи. Ось деякі ключові аспекти, які слід враховувати: бухгалтерський облік ведеться не за землею в цілому, а за окремими ділянками; згідно з стандартом П(С)БО 7, амортизація на земельні ділянки не нараховується; земля, як елемент основних засобів, не підлягає списанню; початкова вартість землі може зрости тільки після її переоцінки; капіталовкладення на покращення земель (такі як меліорація, дренаж, зрошення тощо) не додаються до вартості земельної ділянки, а обліковуються окремо як основні фонди на рахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» і підлягають амортизації на відміну від вартості земельної ділянки; право користування земельною ділянкою вважається нематеріальним активом організації.

Ми створили детальний аналітичний огляд, що представляє земельні ділянки у ролі виробничих активів на фоні інших засобів праці (див. табл. 2.1).

Згідно з даними, представленими в таблиці та аналізом п'яти визначальних критеріїв, земельні ділянки мають свої унікальні характеристики, які відокремлюють їх від інших засобів праці, хоча вони і належать до цієї категорії. Особливість земель полягає в їх необмеженому терміні служби, в той час як термін використання інших засобів праці є обмеженим і регулюється підприємством відповідно до встановлених правил чинного Податкового Кодексу.

Станом на нинішній день, бухгалтерський облік фіксує такі елементи, пов'язані з земельними ресурсами: земельні парцелі, капіталовкладення у підвищення якості земель, а також права на їх використання.

Щодо відображення землі як об'єкта власності, у бухгалтерському обліку це питання найбільш раціонально розглядати через призму методу здобуття права власності та права на використання.

Таблиця 2.1

Порівняння характеристик земельних ділянок у ролі засобів виробництва з іншими інструментами праці

№	Критерій порівняння	Земельна ділянка	Інші засоби праці
1	Просторові обмеження	Неможливість штучного відтворення	Можуть бути створені в необхідних кількостях і розмірах
2	Період ефективного використання	Тривале використання без обмежень	Обмежена наявність
3	Можливість заміни	Немає альтернативи заміні	Можливість заміни
4	Функція в процесі виробництва	Служить як об'єкт і інструмент праці у аграрній сфері	Інструмент праці
5	Продуктивна вартість	Збільшення родючості при адекватному застосуванні	Піддається зношуванню під час виробничого процесу

Відтак, у сучасній практиці бухгалтерського обліку фіксація прав власності на земельні ділянки та використання земельних ресурсів має декілька аспектів:

- Як основного засобу, що входить до активів бізнес-суб'єкта, при цьому бізнес суб'єкт має повний спектр прав: володіння, користування і розпорядження;
- як нематеріального активу, що відображається з правами користування, і який реєструється у бухгалтерському обліку з певними обмеженнями у розпорядчих правах;
- як об'єкта орендних стосунків, що відображається на позабалансових рахунках;
- як інвестиційної нерухомості, що утримується з метою отримання доходу від оренди чи для зростання вартості капіталу.

Земельні ресурси визначаються як важлива складова активів підприємства

і у бухгалтерському обліку реєструються як довгострокові активи, зокрема у категорії основних фондів бізнес-суб'єкта.

Земельні угіддя, що належать підприємству, реєструються в статті основних фондів під кодом 101 «Земельні ділянки». Дебет даного рахунку фіксує надходження ділянок до активів компанії, внесених як частина статутного капіталу або ж як інвестиція, придбаних, отриманих як дар чи іншим безоплатним шляхом. Таке надходження можливе лише з підтвердженням прав власності державними документами та наявністю технічної документації та оцінки, що не поширюється на землі аграрного призначення. Вибуття земельних ділянок з активів фірми, що відображається в кредиті рахунку, відбувається у випадках продажу, знецінення, безоплатної передачі, чи коли ділянка не відповідає критеріям визнання як активу.

Капіталовкладення в удосконалення земель, такі як роботи по зрошенню та меліорації, є окремим елементом у бухгалтерському обліку і відображаються на рахунку 10 «Основні засоби», підрозділ 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». Ці витрати не включаються до вартості земельної ділянки, тому їх амортизація проводиться окремо, як за основними засобами.

В ситуації, коли земельна ділянка знаходиться у власності бізнесу і використовується для отримання доходу від оренди, його правильно відображати як частину інвестиційної нерухомості. Бухгалтерський облік інвестиційної нерухомості є відносно новим напрямком, і хоча вченими розроблено чимало підходів з цього питання, наукові праці, присвячені земельним ділянкам як елементу інвестиційної нерухомості, не так часті. Земля, на відміну від будівель та конструкцій, має унікальні характеристики, що впливають з її природного походження.

До категорії довгострокових активів, які одночасно відносяться і до інвестиційної власності, і до земельних ресурсів, можна віднести наступні типи активів:

- земельні ділянки, які передбачаються для майбутнього приросту вартості, і які не є предметом продажу в рамках звичайної діяльності компанії;

- землі, для яких бізнес ще не визначив конкретного напрямку використання в основній операційній діяльності, та внаслідок чого можна зробити висновок, що такі земельні ділянки призначені для зростання активів підприємства.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», під інвестиційною нерухомістю розуміють власність або активи, що знаходяться у фінансовій оренді, включаючи земельні ділянки, будинки, споруди та інші об'єкти, які базуються на землі і утримуються з метою одержання доходу від оренди та/або приросту власного капіталу, а не для виробництва або поставки продукції, виконання робіт, надання послуг, або для адміністративних потреб, чи для продажу у звичайному порядку діяльності. Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання економічних вигод від її використання у вигляді орендних платежів та/або збільшення капіталу, і коли її початкова вартість може бути точно визначена.

Об'єктом бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості може бути земельна ділянка, будівля (або її частина), а також їх комбінації, які виступають як одиниця обліку та разом з іншими активами формують інтегрований комплекс, здатний генерувати грошові потоки. Інвестиційна нерухомість відображається на балансовому рахунку 10 «Основні засоби» з присвоєнням субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість». Фінансові транзакції, пов'язані з інвестиційною нерухомістю, детально описуються в таблиці 2.2, де відображені відповідні господарські операції.

За словами Я. С. Карп'яка, до об'єктів, які кваліфікуються як інвестиційна нерухомість, можна віднести такі земельні угіддя, які:

- призначені для отримання економічної вигоди завдяки зростанню вартості в довгостроковій перспективі, ніж для реалізації в рамках звичного бізнес-процесу компанії;
- мають невизначене майбутнє використання (якщо організація не визначилася із способами використання цієї землі в своїй повсякденній

діяльності, вважається, що вона призначена для підвищення цінності активів).

Таблиця 2.2

Взаємозв'язок бухгалтерських рахунків у процесі проведення операцій з інвестиційними об'єктами нерухомості

№ п.п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Змінено статус земельної ділянки на інвестиційну нерухомість,	100	101
2	Переоцінка вартості землі відповідно до її ринкової вартості,	100	423
	Розрахунок орендної плати за використання землі,	377	713
3	Нарахування податку на додану вартість на орендну плату,	713	64.1
4	Отримання платежів за оренду землі від орендаря,	311	377
5	Повернення земельної ділянки від орендаря по завершенню терміну оренди	1011	1012

Автор також стверджує, що якщо земельна ділянка знаходиться в оренді і компанія планує її використовувати самостійно, не слід відносити її до інвестиційної нерухомості.

Багато вчених аргументовано висловлюють думку, що в бухгалтерському обліку слід фіксувати право користування як нематеріальний актив, оскільки юридично земля залишається власністю іншої юридичної чи фізичної особи.

У контрасті до оренди, де орендатор має право лише на нарахування та відображення орендної плати в витратах бізнесу, угода емфітевзису передбачає, що власник землі вважає можливість подальшого відчуження права користування земельною ділянкою.

Право емфітевзису надає значний потенціал для вирішення питань, пов'язаних із заборонаю продажу сільськогосподарських земель і використанням цього права як засобу забезпечення. Вартість права емфітевзису на термін приблизно в 33 роки, визначена експертом, може бути порівнянною з вартістю права власності. Таким чином, з впровадженням емфітевзису у практику ведення бізнесу, аграрні підприємства зможуть отримати в користування відповідні

земельні ділянки.

При визначенні вартості права на використання землі для внесення у баланс, оцінка відбувається на основі початкової суми. Ця початкова сума складається з купівельної вартості, включаючи ті непрямі податки, які не компенсуються, митні збори, та інші пов'язані витрати, які безпосередньо асоціюються з придбанням та підготовкою землі до використання відповідно до її призначення.

Вперше укладаючи договір на використання земельної ділянки, балансова вартість цього права складається з ринкової ціни набутих прав та всіх затрат, понесених на юридичне оформлення договору.

Враховуючи новітнє запровадження ринку земель, обмеженого для фізичних осіб, процес оприбуткування земельної ділянки як внеску до статутного капіталу потребує, щоб у бухгалтерському обліку було відображено збільшення неоплаченого капіталу за дебетом рахунку 46 та субрахунку 461 "Формування статутного фонду внесками земельних ділянок" та одночасно кредитування рахунку 40 "Зареєстрований капітал" та субрахунку 401 "Статутний капітал" або 402 "Пайовий капітал" з відповідними аналітичними рахунками для внесків у формі земельних ділянок.

Документальне підтвердження володіння земельними ділянками включає не лише правовстановлюючі документи, а й додатки до них, а також результати найсвіжішої інвентаризації.

З метою забезпечення повноти облікових даних, які потрібні для аналізу стану використання земель у оренді, рекомендовано ввести спеціалізований субрахунок 01.1 "Орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення".

Згідно з МСФЗ 17, при визнанні та обліку земельних ресурсів як основних засобів, існує можливість відображення за принципами, де основним балансотримачем є той, хто отримує вигоду, а саме орендоотримувач у випадку використання орендованих земельних активів.

На основі проведеного аналізу було встановлено, що існуючий механізм

бухгалтерського обліку земель аграрного призначення в Україні не забезпечує адекватне відображення всіх аспектів кількісних та якісних параметрів даної категорії активів для зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації. Це створює необхідність розширення аналітичної складової та достовірності даних шляхом впровадження додаткових субрахунків другого і третього рівнів до стандартних бухгалтерських рахунків, які вже використовуються для відображення земельних ресурсів у фінансовій звітності.

Висновки до розділу 2

На фоні необхідності створення ринку земель в Україні, існує актуальне завдання удосконалення методів бухгалтерського обліку земельних ділянок. Це обумовлено потребою в точному та надійному відображенні всіх ключових параметрів земель, включаючи якісні характеристики, кількість, вартість, місцезнаходження та варіанти використання. Такий підхід дозволить забезпечити прозорість у використанні аграрних ресурсів і сприятиме ефективному аналізу та управлінню земельними активами, що є критично важливим для стабілізації та розвитку аграрного сектору країни.

Існуючий стан речей в Україні вимагає адекватного обліку земельних ресурсів, з особливим акцентом на якісних характеристиках, кількості, вартості, місцезнаходженні та способах використання сільськогосподарських ділянок. Наразі існуючі методології бухгалтерського обліку потребують вдосконалення для повноцінного відображення всіх аспектів використання землі.

Аналіз існуючих документів, таких як форма № ОЗСГ-1, виявляє нестачу в детальному відображенні операцій з купівлі-продажу земельних угідь. Ця форма не надає достатньої інформації для аналізу, особливо щодо прав користування землею, документів, які підтверджують право власності, біофізичних характеристик земель, їх розміру та іншого. Відсутність достатньої інформації ускладнює процес прийняття рішень та аналізу земельних ресурсів.

При виведенні земельних ділянок із балансу підприємства виникають особливості в аналітичному обліку, які потребують розробки спеціалізованих

первинних документів. Наприклад, при передачі земельного активу іншій організації, використання спеціальної форми "Акта приймання-передачі сільськогосподарських земель" може бути доцільним для забезпечення точності та прозорості обліку.

Обмеження, встановлені чинним законодавством, щодо зміни цільової функції сільськогосподарських земель вказують на необхідність адаптації існуючих документів та методик обліку під ці обмеження. Оформлення "Інвентарної картки обліку основних засобів" для аналітичного обліку вартості основних фондів є важливим для відображення земельних ділянок в бухгалтерському обліку, що вимагає специфічної адаптації під вимоги земельного обліку.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1. Фінансово-економічна характеристика сільськогосподарського підприємства

Сільське господарство має вирішальне значення для економіки та суспільства, служачи джерелом незамінних товарів, забезпечуючи додаткові робочі місця поза аграрним сектором та приносячи значний чистий дохід. Цей сектор також грає ключову роль у соціально-економічному розвитку, будучи фундаментом агропромислового комплексу, що включає харчову промисловість та деякі галузі легкої промисловості. Незважаючи на економічні кризи, агропромисловий комплекс продовжує приносити прибуток і сприяти валютному притоку, з Україною як одним зі світових лідерів у виробництві та експорті сільськогосподарських продуктів [74].

У порівнянні з іншими галузями, дохід України від експорту сільськогосподарської продукції перевищує доходи від металургії, машинобудування та легкої промисловості. Сектор охоплює рослинництво і тваринництво, які тісно пов'язані між собою.

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції та ціни на використовувані матеріали зазнали змін. Наприклад, у січні-вересні 2017 року сукупний індекс витрат на виробництво сільськогосподарської продукції становив 122,5% в порівнянні з попереднім роком, а індекс цін на використовувані ресурси досяг 126,7%. Індекс цін на сільськогосподарську продукцію відображає середньозважену величину змін цін на основні види продукції, враховуючи різні напрямки її реалізації (таблиця 3.1).

Індекс цін на продаж сільськогосподарської продукції включає в себе аналіз продажів продукції аграрного сектору різними каналами: переробним

підприємствам, через ринкові майданчики, безпосередньо споживачам як частину оплати праці, пайовикам як частину орендної плати за використання землі та інших активів, а також через біржі, аукціони, та інші канали збуту.

Таблиця 3.1

Зміна індексів сільськогосподарської продукції, %

Індекси сільськогосподарської продукції, %		
	До попереднього року	1990=100
2014	98,6	69,1
2015	120,2	83,0
2016	96,1	79,8
2017	113,6	90,7
2018	102,2	92,6
2019	95,2	88,2
2020	106,3	93,8
2021 (попередні дані)	97,3	91,3
2022 січень— лютий	99,7	x

Джерело: [65]

Індекс цін агропродукції в Україні у лютому 2022 склав 101,4 %.

Для визначення змін у цінах використовується обсяг реалізації конкретних видів продукції у відповідному звітному періоді як база для обчислення середньозважених змін.

За перші два місяці 2022 року валовий дохід від сільськогосподарської продукції в Україні сягнув 31,6 мільярдів гривень, що є зростанням порівняно з 28,1 мільярдами гривень за аналогічний період у 2021 році. Торгівля між Україною та ЄС у 2019 році досягла 5 мільярдів доларів, що не є рекордним показником, але з підписанням Угоди про асоціацію відкрилися нові можливості для експорту української агропродукції до Європи. Проте, через високі стандарти якості, що вимагаються ЄС, не всі українські виробники можуть експортувати свою продукцію.

Переважаюча частина аграрної продукції України складається з

рослинництва, яке включає в себе різноманітні взаємопов'язані галузі, залежно від використовуваних засобів виробництва та культур, що вирощуються. Українські господарства культивують понад 400 видів сільськогосподарських культур, з основним акцентом на зернові, які займають площу у 27,1 мільйонів гектарів. Пшениця є лідером серед зернових, досягаючи найвищої врожайності у 2014 році – 48,2 центнера з гектара. Жито, гречка, овес, ячмінь, кукурудза, рис та просо також мають важливе значення в українському сільському господарстві. До нього також входять так звані технічні культури, які включають соняшник, цукрові буряки, льон, ріпак, коноплю та інші [75].

Таблиця 3.2

Узагальнена таблиця, що показує динаміку індексів цін на продаж сільськогосподарських товарів протягом останніх років (%)

Місяці	Роки					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
січень	102,7	94,5	118,5	98,9	102,2	102,1
лютий	102,4	109,8	117,8	106	103,2	101,4
березень	102,5	111	115	100,1	101,6	-
квітень	100,3	116,9	99,5	102,7	102,3	-
травень	96,9	105	96,4	101,6	98	-
червень	96,7	94,5	100	97,1	99,7	-
липень	96	98,6	97,3	101,6	100	-
серпень	89,4	98,4	97,4	94,2	96,1	-
вересень	92,8	92	92,8	96,5	99,5	-
жовтень	100,4	102,3	102,6	103,3	103,8	-
листопад	101,2	109	115,9	102,2	102,2	-
грудень	111,4	109,1	103,1	103,8	102,9	-
За рік	91,3	145,1	166	107,6	111,8	103,5

Примітки: значення індексу надаються у відсотках відносно попереднього місяця

Джерело: [65]

Історично, сільське господарство грає провідну роль у економіці Тернопільської області, виробляючи приблизно 23% валової доданої вартості

області, із чисельністю найманих працівників, які складають близько 16% від загальної кількості зайнятого населення. Агропромисловий комплекс Вінниччини є одним із найпотужніших у країні, демонструючи високі темпи розвитку та значні результати господарської діяльності [76]†source

У 2020 році спостерігалось зростання виробництва в аграрному секторі на 17% порівняно з попереднім роком, з них в аграрних підприємствах – 26,1%, а в господарствах населення – 3,3%. Валовий обсяг продукції сільського господарства (в постійних цінах 2014 року) у 2020 році склав 21,3 млрд гривень. У загальнодержавному виробництві сільськогосподарської продукції за 2020 рік регіон мав питому вагу 8,4% [23].

Аграрний сектор області у 2020 році вирізнявся лідерськими позиціями у виробництві валової продукції на душу населення, а також виробництві цукрових буряків, картоплі, плодоовочевої продукції, м'яса, молока, а також за чисельністю поголів'я великої рогатої худоби, включаючи корів, та птиці [23].

Ефективність задоволення потреб населення в харчових продуктах і товарах широкого споживання з сільськогосподарської сировини визначається результатами виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств. В залежності від економічного значення та призначення цих результатів розрізняють такі показники, як валова продукція, товарна продукція, кінцева продукція, чиста продукція і прибуток. Валова продукція сільського господарства представляє собою первинний результат діяльності, включаючи усі первинні продукти рослинництва і тваринництва, вироблені протягом року, які оцінені у вартісному виразі за постійними цінами відповідного року.

Визначення загального обсягу валової продукції аграрного сектору у натуральних показниках є важливим для оцінки обсягів доступних ресурсів, що забезпечують потреби населення та переробної промисловості у сировині. Також це допомагає планувати перевезення та зберігання продукції, оцінювати потреби у транспорті та складських приміщеннях, підтверджувати внутрішні потреби підприємств у сільськогосподарській продукції (наприклад, корми, насіння), що використовуються для виробничих цілей. Це також важливо для планування

виробництва і збуту продукції, укладення контрактів, експортно-імпортних операцій, а також для оцінки показників продуктивності виробництва різних видів продукції.

У вартісному виразі валову продукцію аграрного сектору розраховують у постійних цінах (на даний момент – у цінах 2014 року) для визначення загального обсягу виробництва на рівні підприємств, окремих регіонів та держави, а також для оцінки ряду економічних показників, що характеризують продуктивність праці, фондівіддачу, фондомісткість виробництва та інші аспекти. Це також включає визначення темпів зростання валового виробництва, продуктивності праці, та інших якісних показників у галузі аграрного виробництва, її комплексних секторах (рослинництво і тваринництво) та окремих підприємствах.

У процесі розрахунку вартості валової продукції аграрного сектору враховується вартість основної, побічної і супутньої продукції рослинництва та тваринництва, зростання незавершеного виробництва у цих галузях, а також вартість вирощування молодих культурних насаджень за рік до початку їх плодоношення. На аграрних підприємствах валова продукція у вартісному виразі визначається також за собівартістю виробництва, що використовується при розрахунку чистої продукції підприємства.

Найбільший внесок у економіку Тернопільської області у 2020 році зробили підприємства сільськогосподарського, лісового та рибальського секторів, які продемонстрували позитивний фінансовий результат. Загальний прибуток цих підприємств склав 4785,0 млн гривень, що на 15,4% або 640,2 млн гривень більше, ніж у 2019 році. Серед цих підприємств 91,1% були прибутковими, заробивши загалом 5235,3 млн гривень прибутку, хоча ця сума на 8,7% або 498,9 млн гривень менше, ніж у попередньому році. У загальній структурі прибутку підприємств різних секторів, прибуток підприємств сільськогосподарського, лісового та рибного секторів становить 69,8%.

Стан земель сільськогосподарського призначення у Тернопільській області характеризується такими показниками: рілля займає 1725,9 тис. га, перелоги –

1,3 тис. га, багаторічні насадження – 51,3 тис. га, сіножаті – 50,7 тис. га, і пасовища – 186,0 тис. га.

В останні роки в структурі власників і користувачів земельних ділянок відбулися зміни через створення нових сільськогосподарських товариств і приватно-орендних підприємств, реструктуризацію раніше реформованих підприємств, а також внаслідок відмови громадян від земель, виділених їм для ведення особистих господарств та інших особистих потреб. Рисунок 3.1. надає детальніше уявлення про розподіл цих земель.



Рис. 3.1. Розподіл сільськогосподарських земель у Тернопільській області (2020 р.)

Кількість сільськогосподарських підприємств у регіоні зросла на 4 одиниці, однак загальна площа, якою вони управляють, зменшилася на 5,8 тис. га. Це сталося через скорочення площ, наданих у оренду громадянами (земельні паї), а також зменшення земель запасу та резервного фонду. З іншого боку, спостерігалось збільшення кількості громадян, що самостійно обробляють свої земельні частки (паї).

Кількість громадян, яким надані земельні ділянки для різних видів господарювання, зросла на 1889 осіб. Загальна кількість фермерських господарств збільшилась на 119, а їх загальна площа зросла на 12 тис. га, завдяки

укладенню нових договорів оренди та створенню нових фермерських господарств.

Зменшилася кількість землекористувачів на 165 осіб, що відбулося внаслідок уточнення, зміни цільового призначення земель та відмови громадян від використання ділянок для городництва. Водночас, площа збільшилась на 200 га. Ці зміни у власності та використанні землі відбулися після внесення та уточнення кодів ЄДРПОУ у зв'язку з виконанням робіт з землеустрою та земельного кадастру, а також вилучення та надання земельних ділянок.

Наші дослідження охоплюють ринкові умови підприємницької діяльності в області. Аналітична оцінка аграрних підприємств Тернопільського району за період 2014-2019 років вказує на обмеженість ринку для цих підприємств, низьку ліквідність їхнього нерухомого майна, відсутність ринкового обігу прав на землю та обмеження ініціативи для створення нових господарських суб'єктів.

Динаміка кількості активних сільськогосподарських підприємств Тернопільського району представлена на рис. 3.2.

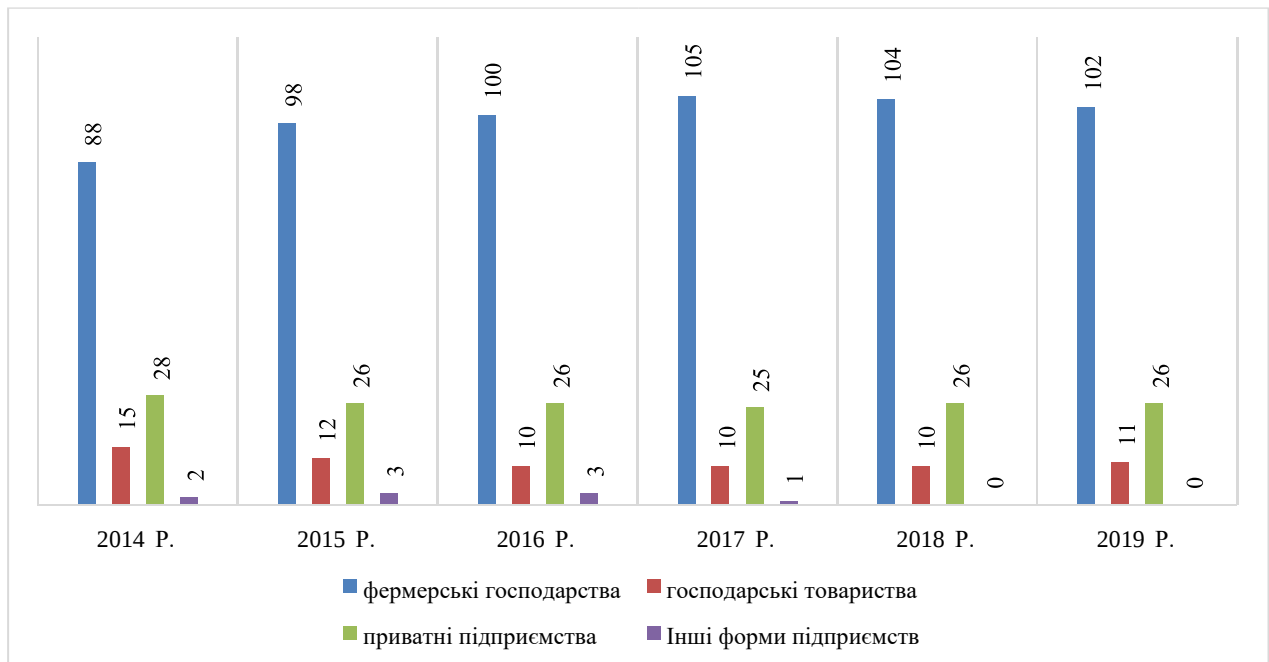


Рис. 3.2. Зміни в кількості активних аграрних підприємств Тернопільського району Тернопільської області протягом 2014-2019 років.

Джерело: Дані Головного управління статистики у Тернопільській області.

Відповідно до аналізу та досліджень, очікується, що в 2022 році економічний інтерес до створення нових аграрних підприємств знову зросте, особливо через збільшення кількості фермерських господарств.

У 2021 році у Тернопільському районі Тернопільської області було зібрано врожай ранніх зернових та зернобобових культур на площі 20184 га, з середньою урожайністю 53 ц/га, що становило загальний вал 106,9 тис. т. збіжжя. Крім цього, на площі 24189 га було зібрано урожай пізніх культур із середньою урожайністю 28 цнт./га для соняшнику та 71 цнт./га для кукурудзи.

Кількість великої рогатої худоби зросла на 5% до 2935 голів. Виробництво молока сільськогосподарськими підприємствами досягло 5653 тонн, із середнім надоєм на корову 5608 літрів. Виробництво м'яса зросло на 9% до 3968 цнт., у тому числі м'яса великої рогатої худоби – 3367 цнт. та свинини – 601 цнт.

Орендна плата за земельні паї склала 76 млн. 145 тис. грн., а фактично виплачено 91 млн. 575 тис. грн., що становить 120% від нарахованого. Розрахунки за земельні та майнові паї на цей момент завершені.

За рік аграрії району придбали 96 одиниць нової високопродуктивної сільськогосподарської техніки на загальну суму 110 млн. 383 тис. грн., з них 58 одиниць вітчизняного виробництва на суму 21 млн. 983 тис. грн.

Ці дані ще раз підтверджують позитивну динаміку в розвитку капіталозабезпечення виробничих процесів та земельної ренти, яка виступає як важлива економічна основа орендної плати та конкуренції за ресурси землі.

У аграрному секторі роль та значення земельних ресурсів є критично важливими, оскільки вони служать як основа просторового розташування, інтегральний природний ресурс, а також як засіб виробництва і основне джерело продовольства. Земля в сільському господарстві також виступає як носій соціальних інтересів та важливий фактор у забезпеченні екологічного балансу. Вона не лише слугує матеріальною основою для агровиробництва, але й активно впливає на результати через свою родючість, а також фізико-хімічні та біологічні характеристики. Земельні ресурси є ключовою продуктивною силою в аграрній сфері, відіграючи роль предмету та інструменту праці.

З самого початку свого існування, життя людини було нерозривно пов'язане із землею. Земля є не тільки життєвим простором, але й невід'ємною частиною будь-якого виробничого процесу. Люди використовують землю для вирощування сільськогосподарських культур, розведення тварин та збору дикорослих рослин, що робить її одним із найважливіших і універсальних природних ресурсів.

Земельні ресурси охоплюють землі, які використовуються або можуть бути використані у різних галузях господарювання. Ці ресурси відрізняються за своїм розповсюдженням, якістю ґрунтів, особливостями клімату та рельєфу, гідрологічним режимом і типом рослинності. Вони слугують основою для розміщення господарських об'єктів та виступають як основний засіб виробництва в сільському, лісовому господарстві та інших галузях, де ключовим є використання родючості ґрунтів.

У контексті дослідження, ми аналізуємо динаміку землезабезпечення сільськогосподарських підприємств Тернопільського району Тернопільської області протягом 2015-2019 років, як це відображено на рис 3.3.

Виходячи з даних, представлених на рисунку 3.4, можна визначити, що серед сільськогосподарських підприємств Тернопільського району, фермерські господарства показують стабільне зростання в питанні землезабезпечення.

Розглянемо більш детально одне з таких підприємств Тернопільського району – СФГ «Колосок». В таблиці 3.3 наведено основні показники, що характеризують масштаби та обсяги діяльності цього досліджуваного підприємства.

Отже, аналізуючи дані про підприємство, можна зробити висновок, що його розмірні показники мають відносно стабільну тенденцію. Наприклад, вартість валової продукції у 2021 році зросла на 232% у порівнянні з 2019 роком, але у порівнянні з 2020 роком вона впала лише на 0,6%. Це вказує на збільшення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції, з урахуванням того, що ціни залишаються стабільними з 2014 року.

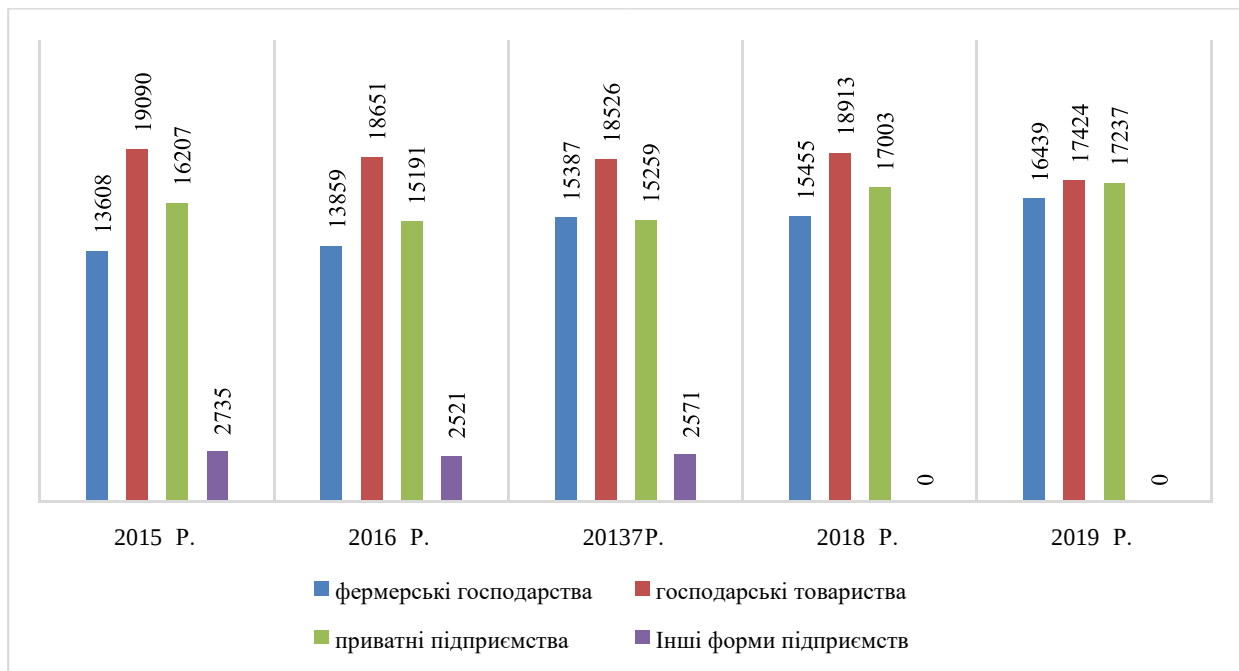


Рис. 3.3. Зміни у забезпеченні землею аграрних підприємств Тернопільського району Тернопільської області в період з 2015 по 2019 рік, га

Джерело: Дані Головного управління статистики у Тернопільській області

Таблиця 3.3

Характеристики обсягу виробництва у СФГ «Колосок»

Показники	Роки			2021 р. у % до:	
	2019	2020	2021	2019 р.	2020 р.
Вартість валового виробництва у сільському господарстві, тис. грн	10389,5	24252,6	24108,8	232%	99,4%
Дохід від продажу аграрної продукції, тис. грн	14842,1	34646,6	34445,5	232%	99,4%
Середньооблікова чисельність працюючих, осіб	36	37	37	102,8%	100%
Розмір аграрних земель, га	861	1045	1041	120,9%	99,6%

Джерело: побудовано автором за даними статистичної звітності СФГ «Колосок».

Чисельність працівників на підприємстві у 2021 році порівняно з 2019 роком зросла на одну особу. Дохід від реалізації сільськогосподарської продукції у 2021 році порівняно з 2019 роком збільшився на 232%, але порівняно з 2020 роком відбулося незначне зниження на 0,6%. Зростання доходу у 2021 році порівняно з 2019 роком відбулося за рахунок підвищення цін на продукцію.

Також спостерігається позитивна динаміка у незначному збільшенні площі сільськогосподарських угідь у 2021 році порівняно з попередніми роками. На сільськогосподарських підприємствах аналіз кінцевих результатів діяльності проводиться після закінчення року на основі річного звіту.

Для сільськогосподарського виробництва характерний значний розрив між періодом виробництва і робочим періодом, особливо у землеробстві. Тому протягом року аналіз зазвичай обмежується вивченням виконання плану, технології проведення основних робіт, надходження продукції під час збирання врожаю, виробництва тваринництва та використання ключових ресурсів.

Особливість сільськогосподарського виробництва полягає у тому, що значна частина виробленої валової продукції не реалізується за межами господарства, а використовується для внутрішньогосподарських потреб. Тому обсяг товарної продукції зазвичай менший за валовий на сільськогосподарських підприємствах.

У ринкових умовах господарювання підприємства розробляють плани продажу окремих видів продукції та здійснюють заходи для стимулювання їх виконання. Показники виробництва продукції визначаються підприємствами самостійно, що збільшує значення аналізу обсягів виробництва, реалізації продукції, її товарності, якості та раціонального використання.

Проаналізуємо ефективність використання земельних та трудових ресурсів на досліджуваному підприємстві в таблиці 3.4.

Досліджуючи показники ефективності використання земельних ресурсів у досліджуваному підприємстві виявлено збільшення усіх показників у 2021 році порівняно з 2020 і 2019 роками.

Надалі дослідимо навантаження на одного працівника сільськогосподарських угідь і показники ефективності використання трудових ресурсів на підприємстві (табл. 3.5).

Таблиця 3.4

Критерії оцінки ефективності використання земельних ресурсів у СФГ

«Колосок»

Показники	Роки			2021 р. у % до:	
	2019	2020	2021	2019 р.	2020 р.
Одержано на 100 га оброблюваних земель, тис. грн					
– вартості валової продукції сільського господарства	1206,7	2320,8	2325,5	192,7%	100,2%
– валового доходу від сільського господарства	1723,8	3315,5	3308,9	191,9%	99,8%
– прибутку від реалізації сільськогосподарської продукції	709,6	1546,7	1343,9	189,4%	86,9%

Джерело: побудовано автором за даними статистичної звітності СФГ «Колосок».

Таким чином, обсяг роботи на одного працівника в підприємстві у 2021 році зріс у порівнянні з 2019 роком на 17,6%, тоді як у порівнянні з 2020 роком знизився на 0,4%. Збільшення обсягу роботи на одного працівника відбулося через розширення площі обробітку та зменшення кількості робітників.

Аналізуючи показники ефективності використання трудових ресурсів, було виявлено зниження цих показників протягом аналізованого періоду. Висновок з цього аналізу свідчить, що обране для дослідження підприємство ефективно використовує земельні та трудові ресурси, згідно з даними таблиць 3.4 та 3.5.

Узагальнюючи вищезазначене, важливо зазначити, що сільськогосподарські підприємства покращують свої фінансові результати у звітному році завдяки реалізації продукції, що демонструє позитивну тенденцію. Досліджуване підприємство повинно розглядати можливості щодо вдосконалення використання виробничих ресурсів для покращення свого фінансового стану та збільшення прибутку від реалізації аграрної продукції.

Таблиця 3.5

Індикатори наявності та використання робочої сили, а також продуктивності праці в СФГ «Колосок»

Показники	Роки			2021 р. у % до:	
	2019	2020	2021	2020	2019
Трудові ресурси – всього, осіб	36	37	36	37	36
В т. ч.: у: рослинництві	36	37	36	37	36
Навантаження на 1 працівника					
– сільськогосподарських угідь, га	23,9	28,2	28,1	117,6%	99,6%
Отримано в розрахунку на одного середньооблікового працівника, тис. грн:					
– вартості валової продукції сільського господарства (в постійних цінах 2014 р.)	288,6	655,48	651,59	225,8%	99,4%
– валового доходу від сільського господарства	412,3	936,4	930,9	225,8%	99,4%
– прибутку від реалізації сільськогосподарської продукції	169,7	436,8	378,1	222,8%	86,6%

Джерело: побудовано автором за даними статистичної звітності СФГ «Колосок».

3.2. Аналітична оцінка використання земельних ресурсів сільськогосподарським підприємством

Земельна реформа, яка є ключовим елементом аграрної реформи, виявила низку складних і багатоаспектних проблем, зокрема, що стосуються оцінки ефективності використання землі в умовах ринкового господарювання. Під час проведення цієї реформи в Україні питання ефективності зазвичай не було в центрі уваги на державному рівні, а практична необхідність і доцільність ефективного використання землі, яке повинно базуватися на нових інноваційних засадах, часто ігнорувалася. Крім того, реформа супроводжувалася подрібненням великих господарств, що призвело до порушення сівозмін, зниження родючості ґрунтів, погіршення екологічної обстановки та неефективного використання земельних ресурсів. Тому питання підвищення

економічної ефективності використання землі, створення земельного ринку, визнання землі як товару і капіталу, а також визначення її ринкової вартості стають дуже актуальними.

Земля як один із основних факторів виробництва, ефективність використання якої тісно пов'язана з використанням живої праці та матеріальних ресурсів, відіграє важливу роль у забезпеченні ефективності сільськогосподарського виробництва. Ситуація в аграрному землекористуванні та земельних відносинах вказує на необхідність формування сталого аграрного землекористування, визначення найбільш ефективних форм і способів продуктивного, збалансованого використання землі підприємцями, як це представлено на рисунку 3.4.

Діяльність сільськогосподарських підприємств демонструє, що існує стійкий зв'язок між формами власності та способами організації виробництва, а отже – землекористування. Ця закономірність є особливо важливою в контексті орендних відносин, оскільки більшість нових землекористувачів не мають на меті довготривалі капіталовкладення в землю і розвиток виробництва через короткі строки оренди та нестабільність у землекористуванні.

На наш погляд, мета сталого використання земельних ресурсів у сільському господарстві, що спрямована на збільшення економічної ефективності при одночасному врахуванні екологічних аспектів, має включати перехід від екстенсивних методів господарювання до нової якості, яка відповідає критеріям збалансованого використання землі.

Цей перехід передбачає кумулятивне збільшення якісних змін у компонентах системи екологізації виробництва. Нове структурне поєднання цих елементів у взаємодії має привести до покращеного, більш удосконаленого способу використання природних ресурсів у цій сфері.

Економічна ефективність сільськогосподарського виробництва визначається через порівняння досягнутого результату та ефекту з витратами і ресурсами. Це передбачає максимальне збільшення обсягу продукції з кожного гектара земельної площі, з кожної голови худоби при мінімізації витрат праці та

коштів на виробництво одиниці продукції. Таким чином, оцінка ефективності виробництва зводиться до аналізу досягнутого ефекту, а також витрат і ресурсів, необхідних для його отримання [5].

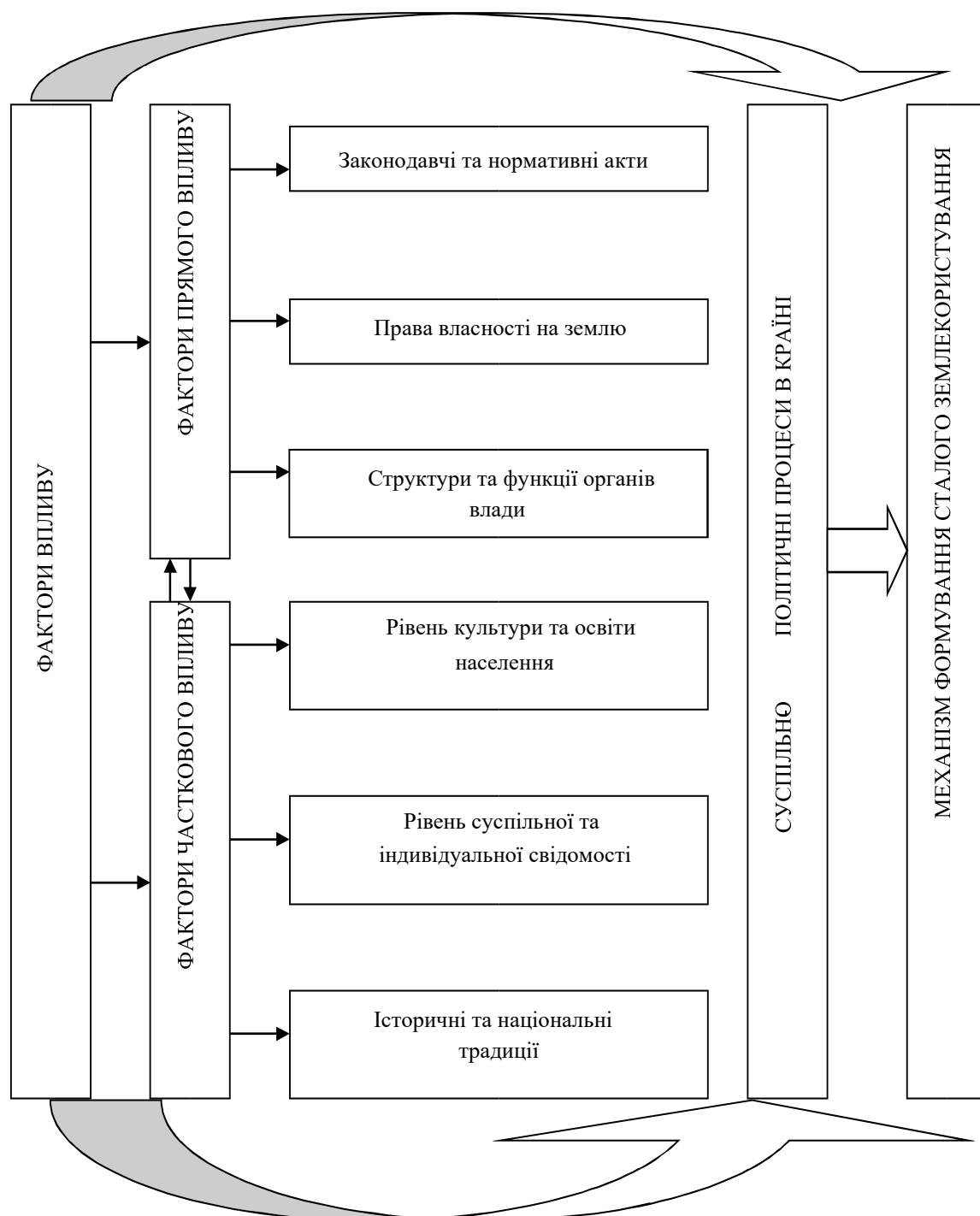


Рис. 3.4. Елементи створення системи стійкого використання земельних ресурсів
Джерело: запропоновано автором за опрацьованим матеріалом

Економічна ефективність використання земельних ресурсів може бути визначена через обсяг виробництва продукції з рослинництва та тваринництва на один гектар землі при мінімальних затратах на виробництво кожної одиниці продукції.

Важливим аспектом у вивченні ефективності використання землі є оцінка інтенсивності землекористування, яку можна визначити за такими показниками: ступінь сільськогосподарської освоєності земель (співвідношення площі сільськогосподарських угідь до загальної площі господарства), ступінь розораності сільськогосподарських угідь (співвідношення ріллі та багаторічних культурних насаджень до площі сільськогосподарських угідь) та ступінь розораності території (співвідношення ріллі та багаторічних культурних насаджень до загальної площі господарства).

Основним напрямком діяльності сільськогосподарського підприємства СФГ «Колосок» є вирощування зерняткових та кісточкових фруктів, зернових культур, ягід, а також інша діяльність, передбачена статутом підприємства відповідно до чинного законодавства України.

Структура сільськогосподарських угідь формується з урахуванням зональних особливостей і відображає якість землі як засобу виробництва. Серед складових сільськогосподарських угідь, найбільшу цінність представляють рілля та багаторічні насадження. Економічна ефективність використання виробничих ресурсів, в значній мірі, залежить від рівня родючості ґрунтів, як це демонструється в таблиці 3.6.

Аналіз даних, представлених у таблиці 3.6, дозволяє зробити висновок про ефективне використання земельних ресурсів підприємством, яке змінює структуру сівозміни. У 2021 році в асортименті вирощуваних культур велику частку займають озима пшениця (31,67%), кукурудза на зелений корм (22,23%) та соняшник (13,03%). Також спостерігається стабільність у вирощуванні багаторічних насаджень, зокрема яблунь (14,11%), слив (1,36%), суниць (0,14%) та малини (0,09%).

Щодо економічної ефективності використання земельних ресурсів, то

багато науковців вважають, що найкраще її відображає система натуральних і вартісних показників. Ця система надає повне уявлення про рівень ефективності використання землі.

Таблиця 3.6

Розподіл використання земельних ділянок підприємством СФГ «Колосок»

№ пор.	Культура	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення 2021 р від 2019 р.,+;-	
		га	%	га	%	га	%	га	%
1.	Соя	13,2	15,33	16,8	20,08	0	0,00	-13,2	-15,33
2.	Пшениця озима	22,1	25,67	13,6	16,25	27,92	31,67	+5,82	6,00
3.	Пшениця яра	0	0	4,34	5,18	0	0,00	0	0,00
4.	Озимий ріпак	0	0	6,32	7,56	1,67	1,89	+1,67	+1,89
5.	Соняшник	26,1	30,31	15,7	18,77	11,48	13,03	-14,61	-17,28
6.	Кукурудза на зерно	13,4	15,56	13,07	15,62	19,6	22,23	+6,20	+6,67
7.	Ячмінь ярий	0	0,00	0	0,00	6,9	7,83	+6,9	+7,83
8.	Гречка	0	0,00	0	0,00	6,75	7,65	+6,75	+7,65
9.	Слива	1,2	1,39	1,2	1,43	1,2	1,36	0	-0,03
10.	Суниця	0,12	0,14	0,12	0,14	0,12	0,14	0	0
11.	Малина	0,08	0,09	0,08	0,10	0,08	0,09	0	0
12.	Яблуко	9,9	11,6	12,44	14,87	12,44	14,11	+2,54	+2,51
Всього:		86,1	100,0	83,66	100,0	88,161	100,0	х	х

До натуральних показників відносяться урожайність сільськогосподарських культур та виробництво окремих видів тваринництва на 100 га відповідних земельних угідь. При цьому продуктивність скотарства та вівчарства розраховується на 100 га сільськогосподарських угідь, свинарства – на 100 га ріллі, а птахівництва – на 100 га посівних площ зернових.

Вартісні показники включають виробництво на 100 га сільськогосподарських угідь таких категорій, як валова продукція за порівняльними цінами, товарна продукція за поточними цінами реалізації, валовий дохід та прибуток.

Розглянемо показники економічної ефективності використання земельних ресурсів сільськогосподарського підприємства, які представлені в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Ключові фінансові індикатори ефективності використання земельних ресурсів підприємством СФГ «Колосок»

Показники	Роки			2021 рік у % до	
	2019	2020	2021	2019 рік	2020 рік
Вироблено на 100 га посівних площ, ц					
- пшениця яра та озима	5781	5622	4639,7	80,3	82,5
- ячмінь ярий та озимий	-	-	6957,9	-	-
- кукурудза на зерно	4341	8216	6013,4	138,5	73,2
- соняшник	2042	3511	2700,9	132,3	76,9
- соя	702	2923	-	-	-
- гречка	-	-	1664,7	-	-
- ріпак озимий	-	3757	3184,3	-	84,8
- плодів (зерняткових і кісточкових)	22564	13996	5798,3	25,7	41,43
Одержано на 100 га сільськогосподарських угідь, тис. грн:					
- вартості валової продукції (у постійних цінах 2014 року)	1206,6	2320,8	2315,9	191,9	99,8
- прибутку від реалізації сільськогосподарської продукції	709,6	1546,7	1344,0	189,4	86,9

Джерело: розраховано з використанням даних підприємства СФГ «Колосок».

Аналізуючи дані про продуктивність 100 га посівних площ, можна відзначити, що цей показник у 2021 році збільшився порівняно з 2019 роком за такими культурами, як озимий і ярий ячмінь; соняшник зріс на 32,3%.

Щодо вартості валової продукції (у цінах 2014 року) на 100 га сільськогосподарських угідь, то у 2021 році в порівнянні з 2019 роком цей показник зріс на 91,9%, але у порівнянні з 2020 роком зменшився на 0,2%. Таке зростання є результатом підвищення вартості валової продукції та сільськогосподарських угідь.

Також відзначається збільшення прибутку від реалізації сільськогосподарської продукції на 100 га сільськогосподарських угідь у 2021 році порівняно з 2019 роком майже удвічі. Це підкреслює значне підвищення прибутковості від продажу сільськогосподарських культур на досліджуваному підприємстві, враховуючи невелике збільшення площі сільськогосподарських угідь.

Таблиця 3.8

Дані про врожайність аграрних культур у СФГ «Колосок», ц з 1 га

Культури	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021 р. у % до	
				2019 р.	2020 р.
пшениця озима	60,7	59,1	49,6	81,7	83,9
кукурудза на зерно	52,1	87,9	65,8	126,3	74,9
ячмінь озимий	-	-	73,1	-	-
гречка	-	-	17,8	-	-
соняшник	22,4	37,6	29,7	132,6	78,9
ріпак озимий	-	40,2	34,1	-	84,8
соя	7,7	30,0	-	-	-
Плоди (зерняткові, кісточкові)	225,6	140	57,9	25,7	41,4
Ягоди	79,7	74	45	56,5	60,8

Джерело: розраховано за даними підприємства СФГ «Колосок»

Застосування великомасштабного технологічного виробництва, ефективно інтегрованого з умілим управлінням земельними правами та колективним господарюванням, сприяє кращому використанню основних фондів, виробничої та соціальної інфраструктури, застосуванню новітньої техніки та технологій, робочої сили, спеціалізації і кооперації праці, забезпеченню раціонального використання землі, включаючи застосування науково-обґрунтованих сівозмін та обробітку землі. Опікування посівами та збір урожаю на великих земельних ділянках є значно економічнішим.

Проведемо аналіз урожайності основних сільськогосподарських культур в СФГ «Колосок», як це відображено в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Індикатори врожайності агрокультур у СФГ «Колосок», ц з 1 га

Культури	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021 р. у % до	
				2019 р.	2020 р.
пшениця озима	60,7	59,1	49,6	81,7	83,9
кукурудза на зерно	52,1	87,9	65,8	126,3	74,9
ячмінь озимий	-	-	73,1	-	-
гречка	-	-	17,8	-	-
соняшник	22,4	37,6	29,7	132,6	78,9
ріпак озимий	-	40,2	34,1	-	84,8
соя	7,7	30,0	-	-	-
Плоди (зерняткові, кісточкові)	225,6	140	57,9	25,7	41,4
Ягоди	79,7	74	45	56,5	60,8

Джерело: розраховано за даними підприємства СФГ «Колосок».

Аналізуючи урожайність сільськогосподарських культур на СФГ «Колосок», можна констатувати, що ситуація із урожайністю не є постійною. Зокрема, спостерігається зростання урожайності кукурудзи на зерно у 2021 році на 26,3% порівняно з 2019 роком, водночас у 2020 році було зафіксовано її зниження на 25,1%.

Таким чином, можна висновувати, що основна спеціалізація підприємства полягає у вирощуванні зерняткових та кісточкових фруктів, ягід та зернових культур. Проте, вирощування зерняткових та кісточкових фруктів часто є ключовим фактором для покриття витрат підприємства та максимізації його прибутковості, завдяки високій ціні реалізації цих продуктів.

3.3. Напрями покращення використання земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах

Унікальний земельний ресурсний потенціал України відіграє важливу роль у її позиціонуванні серед інших європейських держав. Земля завжди була і залишається обмеженим ресурсом. Враховуючи це, для успішного майбутнього країни важливо використовувати земельні ресурси розумно та ощадливо, забезпечуючи ефективність їхнього використання.

Враховуючи, що "корисні властивості землі" є продуктом природного походження, необхідно замислитися над тим, що означає "ефективне" використання цього ресурсу, задача, яка стоїть перед землекористувачами. Для них "ефективність" полягає у тому, що вартість продукції перевищує витрати на її виробництво та продаж. Що стосується основних засобів виробництва, які є результатом попередньої праці, питання вирішується через амортизаційні відрахування, спрямовані на їх відновлення чи заміну. Земля, як ресурс іншого типу з природними властивостями, не підлягає амортизації, але також вимагає відновлення своєї родючості.

"Раціональне" та "ефективне" використання землі не слід ототожнювати. Раціональне використання має включати екологічну складову, виражену у збереженні первинних властивостей сільськогосподарських угідь як природного ресурсу, визначеного системою кількісних та якісних показників. Аграрне виробництво, базоване на землі як основному засобі виробництва, включає витрати грошових і матеріальних ресурсів, орієнтованих на досягнення певного результату. Порівняння цих вкладень з результатом визначає ефективність виробництва, яку розглядають як ефективність використання землі.

Таким чином, під ефективністю використання земель у сільському господарстві розуміється економічний результат, який характеризується співвідношенням досягнутого ефекту (в натуральних та вартісних показниках) до площі, з урахуванням якості та віддаленості земельної ділянки.

Використання землі у сфері аграрного виробництва регулюється

комплексом законів, які визначають структуру та економіку цієї галузі через різноманітні організаційні, економічні та правові механізми, спрямовані на заохочення екологічно відповідального використання землі. Ця сукупність законодавчо визначених механізмів формує основу земельних відносин, направляючи дії людей у відношенні до землі у відповідності з потребами суспільства, визначаючи форми, способи та методи її використання. Виокремлення цих аспектів як окремого предмета дослідження є об'єктивною необхідністю, обумовленою багатофункціональністю земельних ресурсів та їх значенням не тільки як місця проживання, а й як джерела життєвих потреб людини.

До організаційних та адміністративних заходів можна віднести зонування територій, проведення землеустрою, інформаційне забезпечення, встановлення меж розміру земельних ділянок, порядок перереєстрації власності на землю та угод з нею, обмеження у використанні технологій та видів землекористування.

Економічні заходи у земельних відносинах передбачають використання економічних стимулів для забезпечення вибору системи господарювання, яка не тільки приносить рентний дохід, але й зберігає якість землі.

Умови використання землі визначаються та реалізуються за допомогою правових, економічних, організаційних та соціальних інститутів, що у сукупності створюють цілісний механізм регулювання використання землі.

Правові акти закріплюють науково обґрунтовані та практично перевірені заходи, роблячи їх обов'язковими для дотримання користувачами земель сільськогосподарського призначення.

Сукупність документів, від законів до підзаконних актів різного рівня, утворює правову базу, що забезпечує формування, функціонування, контроль та регулювання земельних відносин.

Формування ефективної системи земельних відносин у сільському господарстві представляє складність через необхідність урахування двоїстого статусу землі, як природного елементу і як ключового засобу виробництва. Виникаючи протиріччя між збереженням природного ресурсу і його інтенсивним

використанням ставлять перед політиками, технологами, вченими та практиками завдання розробки таких правил використання землі, які б забезпечували гармонію між природними вимогами і потребами товарного виробництва. Невиконання цих завдань призводить до накопичення протиріч у системі земельних відносин і, відповідно, до виникнення проблем. Аналіз результатів реформ свідчить про численні порушення у вимогах ефективного використання земель, скорочення або припинення робіт з агрохімічної меліорації, запобігання ерозії ґрунтів і інших діяльностей, спрямованих на підвищення родючості ґрунтів.

Стабільність земельних прав, що стосуються не лише певної площі, але й її розташування та меж, важлива у системі земельних відносин. Це посилює інтерес землекористувачів до відповідального ставлення до земель. Підвищення раціональності та ефективності використання земельних ресурсів повинно включати організацію землеустрою та територіальне планування.

Існує також проблема невиконання фінансових зобов'язань за програмами підвищення родючості земель. Роботи з відновлення деградованих земель можна поділити на технолого-екологічні (дотримання сівозмін, мінімізація обробок, внесення органічних добрив тощо) та еколого-технологічні (осушення, боротьба з ерозією, лісонасадження у зонах вітрової ерозії, очищення водойм тощо), що мають важливе значення для організації їх фінансування.

Перший вид робіт, як правило, виконується безпосередньо у рамках господарств та за рахунок ресурсів цих господарств, тоді як другий вид – це завдання для міжгосподарських та спеціалізованих організацій. Роботи першого типу частіше фінансуються з власних коштів господарств, а другого – з державних бюджетів, спеціальних фондів, джерелами яких можуть бути:

- Земельний податок, який має бути цілком спрямований на збереження земельних ресурсів;
- Інвестиції від приватних інвесторів;
- Штрафи для підприємств, що завдають шкоди довкіллю;
- Кошти сільськогосподарських організацій та фермерських господарств на

роботи з відновлення землі на своїх ділянках.

Застава землі може стати одним з джерел фінансування робіт з відновлення та підсилення продуктивної складової деградованих сільськогосподарських угідь.

Необхідно законодавчо закріпити критерії для сільськогосподарських угідь, що використовуються неналежним чином, включаючи ситуації, коли рілля не обробляється понад два роки, багаторічні трави знаходяться на одній ділянці понад три роки, на сінокосах не ведуть косовицю протягом двох років, на пасовищах худоба не пасеться понад два роки, або коли ділянка природних кормових угідь заросла деревно-чагарниковою рослинністю на площі понад 20% свого розміру.

Таким чином, слід підкреслити, що ефективне використання земель сільськогосподарського призначення на основі раціональної системи землеробства можливе за умови наявності декількох факторів, які детально представлено на рисунку 3.5.

Також потребують негайного вирішення питання, пов'язані з загальноекономічними трансформаціями, як на національному, так і на регіональному та локальному рівнях. Вирішення цих питань можливе через впровадження різноманітних організаційно-економічних ініціатив, таких як:

- Встановлення рівності цін на продукцію сільського господарства та продукцію чи послуги інших секторів АПК;
- Зниження процентних ставок по кредитах до рівня, що сприяє розширеному відтворенню;
- Регулювання спеціалізації сільськогосподарських організацій відповідно до їх зонального розташування;
- Оптимізація структури посівних площ для забезпечення збереження родючості ґрунтів і вирощування економічно вигідних та затребуваних на ринку сільськогосподарських культур;
- Проведення регулярного моніторингу стану земель.

ФАКТОРИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ
Раціональна обробка ґрунтів (система машин і добрив)
Регулювання водного режиму
Система заходів щодо захисту Ґрунту від водної та вітрової ерозії
Боротьба з переущільненням ґрунтів
Боротьба з бур'янами, шкідниками та хворобами сільгоспкультур
Вапнування кислих і гіпсування засолених ґрунтів
Покращення природних кормових угідь (сіножатей, пасовищ)
Ведення системи сівозмін
Удосконалення системи насінництва
Організаційно-економічні та соціальні заходи

Рис. 3.5. Елементи, що сприяють збільшенню продуктивності земель аграрного призначення на агропідприємствах Тернопільського району

Джерело: представлено за результатами дослідження

Постійне зростання продуктивності земельних ресурсів є ключовою державною проблемою, вирішення якої має вирішальне значення для розвитку галузей економіки, покращення добробуту населення та загального економічного стану країни. В даний момент особливо важливим є розробка чіткої державної стратегії щодо управління землями сільськогосподарського призначення, визначення основних напрямів і механізмів удосконалення земельних відносин та організації землекористування.

Дослідження підтверджують важливість ефективного використання сільськогосподарських земель. Регулювання земельного обороту з метою його розвитку має стати пріоритетом держави, зосереджуючись на раціональному і ефективному використанні всіх категорій земель, захисті прав власників і користувачів, а також на охороні земель через нормативно-правове регулювання та адміністративний та економічний вплив. Водночас, кожне сільськогосподарське підприємство повинно відповідально використовувати

землю, підвищувати її родючість, запобігати ерозії ґрунтів, заболочуванню та заростанню бур'янами. Ці дії дозволять зберегти важливий ресурс країни – родючість землі.

Реалізація будь-яких державних програм залежить від фінансування, яке в умовах економічних криз зменшилося. Незважаючи на стабільність природно-кліматичних умов, ключовим аспектом подальшого сталого розвитку села є екологізація виробництва сільськогосподарської продукції, що дає можливість виробляти продукцію відповідно до міжнародних стандартів якості та вимог Світової організації торгівлі, а також зберігати земельний фонд України для майбутніх поколінь.

У контексті обмеженого фінансування, виробникам сільськогосподарської продукції необхідно зосередитися на збільшенні економічної ефективності виробництва через використання інтенсивних вирощувальних технологій. З огляду на вплив непередбачуваних природно-кліматичних умов на врожайність, ми рекомендуємо впровадження сучасних методів вирощування, які зможуть підвищити як економічну, так і екологічну ефективність використання земель. Серед цих методів важливе місце займає технологія No-till, яка базується на принципах екологізації виробництва, особливо важливих у рамках діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах членства у Світовій організації торгівлі.

Наявність неефективного управління та значного впливу природних факторів, а також зростання цін на енергоресурси, насіння, мінеральні добрива, і паливно-мастильні матеріали призводять до того, що з одного гектара землі отримують втричі менше врожаю, ніж це потенційно можливо.

Застосування No-till дозволяє мінімізувати непотрібні витрати та зменшити вплив природно-кліматичних умов на врожайність. Окрім того, до землі слід ставитися не як до простого об'єкта для технологічних операцій, а як до живого організму, який потребує уваги та відповідального ставлення. Тільки за цих умов можна досягти підвищення рівня еколого-економічної ефективності використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення. Надалі

ми представимо головні 10 переваг технології No-till на схемі (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Головні позитивні аспекти застосування технології безпосереднього обробітку ґрунту в процесі вирощування інтенсивних агрокультур на фермах Тернопільського району

Джерело: запропоновано на основі опрацьованого матеріалу.

Технологія No-till, широко використовувана в країнах Латинської Америки, зокрема в Бразилії та Аргентині, забезпечила значні успіхи у вирощуванні зернових, бобових та олійних культур, сприяючи зростанню експортного потенціалу цих країн. Перехід до мінімальної та нульової обробки ґрунту ініціюється під час збирання врожаю, коли подрібнені пожнивні рештки

рівномірно розподіляються по полю, формуючи захисне покриття, яке запобігає ерозії, зберігає вологу, перешкоджає росту бур'янів, активізує мікрофлору ґрунту та сприяє відновленню родючого шару.

Впровадження цієї технології може подвоїти врожайність. Вона названа "зеленою революцією", оскільки призводить до значного поліпшення якості ґрунтів і зниження додаткових витрат. Порівняно з традиційними методами, де 1 літр пального виробляє 50 кг зерна, No-till дозволяє виробити з цього ж об'єму пального 120 кг зерна.

Ця технологія може знизити обсяги ручної праці в 20 разів та підвищити середній врожай зернових до 50 ц/га, перетворюючись на метод самовідновного землеробства.

No-till є ефективним як з економічної, так і з екологічної точки зору. В Україні, де актуальними є питання збереження родючості ґрунтів та їх продуктивного використання, впровадження цієї технології може стати важливим кроком до підвищення експортного потенціалу та конкурентоспроможності умовах глобального ринку.

За результатами нашого дослідження визначено перспективи розвитку аграрного сектора через оцінку конкурентних переваг і слабкостей у управлінні земельними ресурсами. У таблиці 3.9 ми представили аналіз можливостей та загроз у земельному управлінні для активізації екологічних пріоритетів у розвитку.

На основі даних, представлених у таблиці 3.9, було встановлено, що ключовими перевагами у розробці земельних ресурсів підприємств є сприятливі природно-кліматичні умови та біологічні характеристики землі. Однак, поруч із цими позитивними аспектами, існують недоліки, такі як нерівномірне використання земельних ресурсів, відсутність всебічного моніторингу та обмеження у впровадженні технологічних інновацій, у тому числі в напрямку екологізації виробництва.

Таблиця 3.9

Переваги та обмеження, пов'язані з земельними ресурсами, що впливають на конкурентоспроможність розвитку СФГ «Колосок»

СИЛЬНІ СТОРОНИ	СЛАБКІ СТОРОНИ
– сприятливі природні та кліматичні умови, що сприяють розвитку сільськогосподарських культур, – біологічні характеристики ґрунтів, які підвищують їх продуктивність, – сильний потенціал сільськогосподарської галузі для розвитку.	– неефективна структура землеробських практик, – застарілість обладнання та технічних засобів, – недолік ефективних методів для запобігання деградації ґрунтів та інших негативних землекористувальних процесів, – обмежений рівень впровадження технологій та інновацій.
МОЖЛИВОСТІ	ЗАГРОЗИ
– відновлення природних характеристик ґрунтів, – збільшення конкурентної спроможності продукції через вирощування екологічно чистої сировини, – розширення та регенерація земельних ресурсів, поліпшення якості продукції, – стимулювання розвитку органічного сільського господарства.	– використання земельних ресурсів не за призначенням, – інтенсивне антропогенне впливання на землю, – порушення екологічної рівноваги екосистем, – ризик екологічної катастрофи, – негативний вплив на продовольчу стабільність, – зниження здатності землі до самовідновлення, – втрата біологічної функціональності земель.

Джерело: представлено автором за власними дослідженнями по СФГ «Колосок»

Таким чином, ми визначили ключові можливості та загрози, врахування яких у земельному управлінні сприятиме підвищенню екологічних пріоритетів у розвитку. Враховуючи потенціал покращення екологічних умов для підвищення економічних показників, є доцільним надання державної підтримки екологічно-

орієнтованому землекористуванню у сільському господарстві. Це включає затвердження концепції переходу України до моделі сталого використання земель сільськогосподарського призначення та реалізацію її основних положень, а також розроблення програми розвитку сталого використання таких земель на період 2021-2030 років, з уточненням цілей, пріоритетів, напрямів, завдань та планів дій.

Висновки до розділу 3

Сільське господарство відіграє ключову роль у економіці та соціальному розвитку, забезпечуючи незамінні товари, створюючи додаткові робочі місця та приносячи значний чистий дохід. Агропромисловий комплекс, включаючи харчову та легку промисловість, є фундаментом для сільськогосподарського сектору, при цьому Україна виступає як один зі світових лідерів у виробництві та експорті аграрної продукції.

Підприємства аграрного сектору Тернопільської області в 2020 році показали позитивний фінансовий результат, демонструючи зростання загального прибутку та високий відсоток прибуткових підприємств, що свідчить про стабільність та ефективність цього сектору навіть попри економічні кризи.

Земельні ресурси в сільському господарстві мають критичне значення, служачи як основа для просторового розташування, засіб виробництва, джерело продовольства, а також фактором, що впливає на екологічний баланс. Якість землі безпосередньо впливає на результати виробництва.

Підприємство демонструє стабільність у розмірних показниках, зростання валової продукції та доходу від реалізації продукції, що вказує на ефективне використання земельних та трудових ресурсів. Незначне збільшення площі сільськогосподарських угідь також сприяє підвищенню прибутковості.

Існує тісний зв'язок між формами власності та організацією виробництва в аграрному секторі. Орендні відносини, особливо з короткими строками оренди, часто не сприяють довгостроковим інвестиціям у землю та розвитку виробництва, що ставить перед сектором виклики у плані сталого розвитку та ефективного використання ресурсів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Земля в аграрній сфері не лише створює фізичний простір для вирощування сільськогосподарських культур, але й є фундаментом для розвитку відтворювальних господарств, сприяючи розвитку сільської економіки. Це наголошує на важливості ефективного управління земельними ресурсами та їх цілеспрямованого використання для підвищення продуктивності аграрного сектору.

Ефективний бухгалтерський облік земельних ресурсів, що включає детальний аналіз кількісних, якісних і вартісних аспектів, є ключовим для забезпечення точної оцінки ефективності використання земель. Такий підхід дозволить підприємствам ухвалювати стратегічно важливі рішення, засновані на об'єктивних даних.

У сільському господарстві земельні ресурси відіграють важливу роль у соціальних та екологічних процесах. Якість землі та її родючість впливають на якість та обсяги продукції, а також на екологічний баланс та збереження природних ресурсів, що підкреслює необхідність відповідального ставлення до земельних ресурсів.

Регіональні особливості та зональність значно впливають на структуру сільськогосподарських угідь, визначаючи якість землі та її придатність для вирощування різних культур. Це важливо для планування сільськогосподарської діяльності та максимізації її продуктивності.

Практика СФГ «Колосок» демонструє широкий спектр використання земельних ресурсів для вирощування різних видів культур, від зерняткових та кісточкових фруктів до зернових культур та ягід. Це вказує на гнучкість та адаптивність сільськогосподарського сектору до ринкових умов та змін у навколишньому середовищі.

Аналітичний огляд культур, вирощуваних СФГ «Колосок» відображає динаміку у вирощуванні та валовій вартості продукції, зокрема зростання у вирощуванні ячменю та соняшнику. Відображення змін у вартості валової

продукції на 100 га вказує на ефективність використання земельних ресурсів та їх вплив на загальну прибутковість підприємства.

Враховуючи значення землі як стратегічного активу, є важливим удосконалення методів бухгалтерського обліку, зокрема в контексті відображення земельних ресурсів у фінансовій звітності. Розробка та впровадження спеціалізованої методики обліку забезпечить точність, прозорість та достовірність даних про земельні ресурси.

Земля як економічний актив має унікальні характеристики, які впливають на її використання в аграрному секторі, включаючи її географічну фіксованість, стабільність розташування, незамінність та здатність до самовідновлення. У аграрному секторі земля служить основним засобом виробництва та майданчиком для ведення господарської діяльності, що безпосередньо впливає на економічний розвиток та продовольчу безпеку країни.

Сільське господарство в Україні, як одного зі світових лідерів у аграрному секторі, відіграє ключову роль у формуванні національного економічного благополуччя. Цей сектор є основою агропромислового комплексу, охоплюючи харчову промисловість та деякі галузі легкої промисловості, і забезпечує значний чистий дохід країни. Незважаючи на зовнішні виклики та економічні кризи, агропромисловий комплекс продовжує демонструвати стійкість, сприяючи валютному притоку та забезпечуючи високий рівень продовольчої безпеки.

У 2020 році аграрні підприємства Тернопільської області продемонстрували вражаючий фінансовий успіх, зокрема зростання загального прибутку та високу частку прибуткових підприємств. Ці результати свідчать про високу адаптивність і ефективність сектору, що є особливо значущим на тлі глобальних економічних коливань. Позитивна динаміка в аграрному секторі сприяє економічній стабільності регіону, підтверджуючи його ключову роль у загальноекономічному розвитку.

Якість земельних ресурсів, включаючи їх родючість та фізико-хімічні властивості, має вирішальне значення для визначення продуктивності

сільськогосподарського виробництва. Ефективне використання цих ресурсів вимагає не тільки грамотного землекористування, але й впровадження передових агротехнологій. Раціональне управління земельними ресурсами може значно підвищити обсяги виробництва та якість аграрної продукції, сприяючи таким чином збільшенню доходів аграрних підприємств і покращенню загального економічного стану країни. Стійке та екологічно збалансоване використання земельних ресурсів також має значення для збереження екосистем і підтримки біорізноманіття, що є важливим для стійкого розвитку сільськогосподарського сектору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : підручник. Київ : КНЕУ, 2013. 779 с.
2. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : [підручник] / В. Г. Андрійчук. – К. : КНЕУ, 2013. – 779 с.
3. Безуглий М. Д. Сучасний стан реформування аграрно-промислового комплексу України. К. : Аграрна наука, 2012. 48 с. .
4. Белінська С. М. Методичні засади обліку земельних ресурсів. Агросвіт, 2015. № 8. С. 46–49.
5. Белінська С. М. Теоретичні засади бухгалтерського обліку землі. Бізнес-навігатор [Науково-виробничий журнал]. 2015. № 1 (36). С. 168-173.
6. 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
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. Богіра М. Особливості організації використання та охорони земель у сучасних умовах. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Економіка АПК*. Львів, 2016. № 23 (2). С. 24-28.

10. Богіра М. С. Землевпорядкування в ринкових умовах : еколого–економічний аспект: монографія. Львів : Львівський національний аграрний університет, 2008. 225 с.
11. Бойко Л. М. Регулювання земельних відносин у сільському господарстві : монографія. Київ: ІАЕ, 2011. 316 с.
12. Болюх М. А. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
13. Брошак І. С. Моніторинг ґрунтів, шляхи покращення родючості та екологічної безпеки земель тернопільської області : монографія. Тернопіль: Видавн. -поліграф. центр «Економічна думка», 2013. 160с.
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. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ. Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
17. Вініченко І. І., Сорока Ю. О. Ефективність використання ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств. Інвестиції : практика та досвід, 2015. № 22. С. 34-37.
18. 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.
19. Гаража О. П. Види та показники ефективності використання сільськогосподарських угідь в управлінні земельними ресурсами України. Економіка і суспільство. 2016. Вип. 3. С. 52-60.
20. Гетьман А. П., Шульга М. В., Статівка А. М. та ін. Правове регулювання екологічних, аграрних та земельних відносин в Україні: сучасний стан і напрями вдосконалення : монографія / за ред. А. П. Гетьмана та В. Ю. Уркевича. Харків : Право, 2012. 448 с.

21. 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.
22. Гулінчук Р. М. Методичні основи оцінки потенціалу та ефективності використання земель сільськогосподарського призначення. Збалансоване природокористування, 2015. № 2. С. 107-113
23. Гунько Л. А., Дьяченко О. Р. Методологічні підходи до організації території сільськогосподарських підприємств на еколого-ландшафтній основі. *Агросвіт*. 2015. № 12. С. 38-42.
24. 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.
25. Гуторов О. І. Проблеми сталого землекористування у сільському господарстві: теорія, методологія, практика: монографія. Харків: «Едема», 2010. 405 с.
26. 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
27. 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.
28. Добряк Д. С., Канах О. П., Розумний І. А., Бабмінбра Д. І. Класифікація сільськогосподарських земель як наукова передумова їх еколого безпечного використання. Київ: Урожай, 2007. 464 с.
29. Довідник із землеустрою / за ред. Л. Я. Новаковського. 4-те вид., перероб. і доп. Київ : Аграрна наука, 2015. 492 с.

30. Дорош О. С. Управління земельними ресурсами на регіональному рівні. Київ, 2004. 142 с.
31. Дудич Г. М., Дудич Л. В., Ярмолюк В. І. Землеустрій: впорядкування територій кормових угідь та багаторічних насаджень: навч. посіб. Львів, 2017. 200 с.
32. Дудич Л. В. Застосування економічних важелів в системі раціонального використання сільськогосподарських земель: монографія. Львів: СПОЛОМ, 2016. 154 с.
33. Жук В. М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин. Агроінком, 2011. № 7-9. С. 116-121.
34. Залізко В. Д. Шляхи підвищення ефективності виробничих ресурсів сільського господарства України у контексті зміцнення економічної безпеки. Економіка АПК. 2014. № 10. С. 19-26.
35. Земельний кодекс України URL: <http://code.leschishin.org/lc/lc05.php>.
36. Земельний кодекс України: чинне законодавство із змінами та допов. на 8 вересня 2016. Київ: Алерта, 2016. 118 с.
37. 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.
38. Ільчак О. В. Облікові аспекти земельних відносин в умовах інтеграційних процесів. Бізнес Інформ, 2014. №8. С. 223–228.
39. Іщенко Я. П. Облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису. Облік і фінанси, 2016. №4. С. 34–39.
40. Іщенко Я. П., Новодворська В. В. Облікові аспекти користування землею на умовах емфітевзисую. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2016. №10. С. 124–135.
41. Кафка С. М. Документування господарських операцій з надходження необоротних активів на підприємство. Науковий погляд: економіка та управління, 2017. № 1. С. 40–51.

42. Коваль Л. В. Облік земель сільськогосподарського призначення через призму чинної методології. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2017. № 7. С. 83–92.
43. Ковальчук В. М., Лазарович М. В., Сарай М. І. Історія економіки та економічної думки: [навч. посіб.]. К. : Знання, 2008. С. 647.
44. Корабльова К. А., Хамініч С. Ю. Ефективність використання земельних угідь у сільському господарстві України: теоретичні підходи. *Електронний журнал «Ефективна економіка»*. 2016. № 5. URL:<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5419>
45. Коріненко А. І. Економіко-правова сутність прав користування землею. Облік і фінанси, 2015. №2. С. 120–127.
46. 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.
47. Корчинська О. А. Родючість ґрунтів: соціально - економічна та екологічна сутність: монографія. Київ: ННЦ ТАС, 2008. 238с.
48. Кошкалда І. В. Ефективність використання сільськогосподарських земель у контексті сучасного господарювання / І. В. Кошкалда // *АгроІнКом*. – 2011. – № 10 – С. 38–43.
49. Краснолуцький О., Тихенко Р., Євсюков Т. Складання проектів землеустрою, що забезпечують еколого-економічно обґрунтовані сівозміни та впорядкування угідь. *Землевпорядний вісник*. 2010. № 4. С. 14 – 16.
50. Кучеркова С. О. Облік оренди земельних ділянок і земельні відносини у соціально-економічному середовищі. Облік і фінанси, 2015. С. 235– 241.
51. Легенчук С. Ф., Остапчук Т. П. Земельні активи в системі бухгалтерських категорій та понять. Вісник ЖДТУ. 2018. № 2 (84). С. 3-9.
52. Лойко С. В. Земельні відносини в сільському господарстві: економічна сутність. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2016. №20. С. 32–35.

53. Макарова В. В. Ефективність використання земельних угідь с. -г. підприємствами. *Економічний простір: зб. наук. пр.* 2011. № 52/1. С. 284-290.
54. 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.
55. Машкова Т. В. Удосконалення документування обліку сільськогосподарських угідь, їх якості та екологізації використання. *Облік і фінанси.* 2016. №5. С. 280–291.
56. 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.
57. Мицай М. А. Теоретичні основи землевпорядного проектування: курс лекцій / М. А. Мицай. Дубляни : ЛДСГІ, 1995. 92 с.
58. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» URL: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf>.
59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
60. 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.
61. 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.

62. Осипчук С. О. Еколого-економічна модель сталого розвитку землекористування України на середньострокову перспективу. *Землеустрій і кадастр*. 2005. № 1. С. 45 – 61.
63. 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.
64. Остапчук Т. П. Розвиток методичних підходів до облікового забезпечення права власності на земельні активи в Україні. *Вісник ЖДТУ*, 2015. №3. С. 23–31.
65. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>
66. Пантюхова А. В. Методичні основи фінансового обліку використання і відновлення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення. *Науковий вісник Херсонського державного університету*, 2014. №8. С. 214–219.
67. Підвисоцька Л. Я. Облік та звітність земельних ресурсів: проблеми організації та методики. *Економіка. Управління. Інновації.*, 2016. №3.
68. Пістун І. П., Березовецький А. П., Ковальчук Ю. О. Охорона праці в галузі сільського господарства (землевпорядкування, геодезія): навч. посібн. Суми: ВТД « Університетська книга », 2006. 375с.
69. Пономаренко О. Г., Лега О. В. Оптимізація тестування системи обліку земельних операцій у агроформуваннях. *Облік і фінанси*. 2017. № 1. С. 76–84.
70. Про затвердження Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна»: URL: <http://www.uvecon.in.ua/?mod=content&pagenb8&lang=ukr>
71. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.
72. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів. URL: <https://zakon.help/law/561/>

73. Про затвердження міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 17 «Оренда» URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_018.
74. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd>
75. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750_99
76. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 14 «Оренда» URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487_00
77. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» URL: http://zakon1.rada.gov.ua_
78. Про землеустрій : Закон України від 22. 05. 2003 № 858-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 36. С. 282.
79. 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
80. Про оренду землі: Закон України від 04. 06. 2017 року № 161-14: URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/161_14
81. Про охорону земель: Закон України № 962-IV від 19 червня 2003 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962_15#Text_
82. 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
83. Семенда О. В. Оцінка ефективності використання земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах. *Український національний аграрний університет садівництва*. 2007. С. 1-10.
84. Смирнова С. М., Тлустий А. В. Землеустрій на позиціях збереження родючості ґрунту. *Агросвіт*. 2020. №1. С. 88-95.
85. Стойко Н. Організація використання земель в ерозійно небезпечних ландшафтах : монографія. Львів : Укр. технології, 2005. 144 с.

86. Ступень М. Г. Ефективність використання сільськогосподарських земель в аграрному секторі Закарпатської області / М. Ступень, С. Радомський, Р. Таратута // Економіст. – 2011. – № 2. – С. 30–32.
87. Ступень Р. М., Дудич Г. М., Дудич Л. В. Землеустрій: організація та впорядкування сільськогосподарських угідь: навч. посіб. / Львів. нац. аграр. ун-т. Львів: «Галицька видавнича спілка», 2020. 243 с.
88. 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.
89. Третьак А. М., Другак В. М., Калганова І. Г. Землевпорядне проектування: впорядкування існуючих землеволодінь і землекористувань та їх угідь.
90. 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.
91. Цивільний кодекс України від 16.01.2003. № 435–IV URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435–15>.
92. Шевченко В. М. Оцінка інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку: суб'єктно-об'єктний підхід. Агросвіт. 2015. №11. С. 51–55.